



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11634.720840/2011-13
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.594 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de junho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMERCIAL UNIPLACAS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008, 2009

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO LEGAL. ARTIGO 33 DA LEI 9.430/96. HIPÓTESES.

Reputa-se regularmente fundamentada a emissão da RMF, quando a descrição dos fatos que constou do relatório para a sua emissão, aponta, inequivocamente, uma conduta contida no inciso I do artigo 33 da Lei 9.430/96.

REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO CARACTERIZADO.

Existe negativa injustificada, caracterizada pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado e reintimado, o sujeito passivo deixa de apresentar os documentos e deixa de formular qualquer justificação a respeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Marcelo Milton da Silva Risso, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 1301-002.986, de recurso voluntário, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 3ª Câmara da 1ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: embaraço à fiscalização por não atendimento à intimação para apresentação de extratos bancários – obtenção das informações pela própria autoridade administrativa (Requisição de Movimentações Financeiras). Segue a ementa da decisão nos pontos que interessam – como no original:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REQUISICÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. DECRETO Nº 3.724/2001. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. HIPÓTESE PREVISTAS NO ART. 33 DA LEI Nº 9.430/96. EMISSÃO DE RMF BASEADA EM SIMPLES NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE EXTRATOS BANCÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE.

O acesso à movimentação financeira do contribuinte, autorizado pela Lei Complementar nº. 105, de 2001, implica fiel obediência aos ditames do Regulamento correspondente (Decreto nº. 3.724, de 2001). No caso vertente, em que o referido acesso se deu com suporte nas hipóteses descritas no art. 33 da Lei nº. 9.430, de 1996, seria necessário o aporte de documentação capaz de indicar condutas que permitissem concluir pela intenção deliberada do contribuinte de obstaculizar o andamento da ação fiscal (embaraço), sendo insuficiente, à evidência, a mera comprovação do não atendimento de intimação para apresentar extratos bancários.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Ângelo Abrantes Nunes que votou por negar provimento ao recurso voluntário. Ausente momentânea e justificadamente o Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro. Participou do julgamento o Conselheiro Suplente Breno do Carmo Moreira Vieira.

O contribuinte foi autuado para a cobrança de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IPI, em razão da omissão de receitas apuradas com base em depósitos bancários de origem não comprovada. A multa foi majorada para 150% e foi formalizada Representação Fiscal para fins Penais.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

- conforme paradigmas 101-95.767 e 1103-000.967, o fato de o sujeito passivo descumprir a intimação para prestar esclarecimentos acerca dos dados bancários dá ensejo à requisição das informações, com base no art. 33 da Lei nº 9.430/96;
- intimado a apresentar a documentação, o contribuinte limitou-se a solicitar um prazo, deixando de cumprir com o dever de prestar os esclarecimentos;
- os paradigmas reconheceram a legalidade do procedimento, haja vista a subsunção daquela conduta ao disposto no art. 33, I, da Lei 9.430/96, não exigindo quaisquer outros elementos voltados à comprovação do dolo específico de embaraço à fiscalização.

O sujeito passivo foi intimado do acórdão de recurso voluntário, do recurso especial da Fazenda Nacional e de seu exame de admissibilidade, mas não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF), e a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que o apelo deve ser conhecido.

No mais, os autos foram sorteados no âmbito desta 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), diante do exposto na Portaria 22564/20:

Art. 1º Estender, temporariamente, à 2ª (segunda) Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, a competência para processar e julgar os recursos que versem sobre as matérias da 1ª (primeira) Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF constantes no Anexo Único desta Portaria.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se, exclusivamente, aos processos ainda não distribuídos às Turmas da CSRF.

[...]

ANEXO ÚNICO

MATÉRIAS CUJA COMPETÊNCIA É ESTENDIDA À 2ª TURMA DA CSRF

[...]

Depósitos bancários de origem não comprovada

[...]

2 Ilegalidade da RMF

Discute-se nos autos se o sujeito passivo teria criado embaraço à fiscalização e se seria aplicável o disposto no art. 3º, VII, do Decreto 3724/01, que regulamentou o art. 6º da Lei Complementar (LC) 105/01, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas.

Consoante relatado, o contribuinte foi autuado para a cobrança de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IPI. No ponto em que reside a controvérsia a ser solucionada nesta instância recursal, os lançamentos ocorreram em razão da omissão de receitas apuradas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, cujos extratos foram solicitados diretamente às instituições financeiras mediante Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF).

Neste particular, a autoridade autuante asseverou que a expedição da RMF estaria enquadrada no art. 3º, VII, do Decreto 3724/01 (vide efl. 434), tendo em vista os seguintes fatos e fundamentos (vide efls. 438/439):

Demos início a ação fiscal, através do Termo de Início da Ação Fiscal, cientificando ao contribuinte em 05 de novembro de 2010, para apresentação dentre outros elementos, dos extratos e demais documentos relativos à movimentação bancária.

Decorrido o prazo o contribuinte apresentou, em 25 de novembro de 2010, parte dos documentos solicitados, sem apresentar quaisquer documentos relativos a sua movimentação bancária, o que ocasionou nova intimação recebida em 28 de Janeiro de 2011, não atendida pelo contribuinte até a presente data, que não encaminhou quaisquer extratos ou documentos bancários.

Tendo em vista a necessidade de se efetuar circularização para obter, diretamente nas instituições financeiras detentoras das contas bancárias, a identificação da origem dos recursos e de sua destinação, imprescindível para o prosseguimento da ação fiscal, vez que a quantificação da matéria tributável porventura existente e a correta identificação do sujeito passivo apenas serão possíveis com a obtenção dos comprovantes de saques e depósitos bancários, requer o acesso as suas contas bancárias e demais documentos correlatos, nos termos da Lei Complementar nº 105/2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/2001.

No mesmo sentido, o seguinte trecho do relatório fiscal (efl. 1/2):

Tendo em vista que o contribuinte ora fiscalizado apresentou movimentação financeira em suas contas bancárias sem apresentar receita operacional que justificasse tal movimentação financeira, foram procedidos trabalhos de auditoria com a expedição do Termo de Início da Ação Fiscal, de fls. 02 a 04, cientificado ao contribuinte em 09 de novembro de 2010, para apresentação dentre outros elementos, dos extratos e demais documentos relativos à movimentação bancária.

Decorrido o prazo o contribuinte apresentou em 25 de novembro de 2010 missiva de fls. 05, onde encaminha parte dos documentos solicitados, sem nada apresentar em relação à sua movimentação bancária, fato este que motivou a lavratura de nova intimação de fls. 07 a 09, recebida em 28 de Janeiro de 2011 e não atendida pelo contribuinte que não encaminhou quaisquer extratos ou documentos bancários.

Tendo em vista a necessidade de se efetuar circularização para obter diretamente nas instituições financeiras detentoras das contas bancárias, a identificação da origem dos recursos e de sua destinação, imprescindível para o prosseguimento da ação fiscal, vez que a quantificação da matéria tributável porventura existente e a correta identificação do sujeito passivo apenas seriam possíveis com a obtenção dos comprovantes de saques e depósitos bancários foi requerido o acesso as Suas contas bancárias e demais documentos correlatos, nos termos da Lei Complementar nº 105/2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/2001.

A decisão recorrida, por outro viés, entendeu que seria *“extremamente frágil a interpretação dada pela autoridade fiscal de que a mera não apresentação dos extratos e documentos bancários por parte do fiscalizado seja suficiente para se expedir a RMF e possibilitar ao Fisco o acesso direto dessas informações junto às instituições financeiras”* e que:

Se assim fosse, não haveria necessidade de o art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, listar 11 hipóteses para que o sigilo bancário do contribuinte pudesse ser transferido ao Fisco. Bastaria uma: intimar o contribuinte e esse não apresentar os documentos solicitados.

Ora, tal raciocínio, com a devida vênia, parece-me ser uma interpretação abusiva e extensiva, além de não razoável, de dispositivos que devem ser interpretados restritivamente.

Pois bem. Entendo que o recurso especial deve ser desprovido, mas por fundamento diverso daquele adotado pela decisão *a quo*.

A LC 105/01, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências, outorgou um importante poder às autoridades e aos agentes fiscais (poder até então reservado exclusivamente ao Judiciário), inclusive o de examinar documentos,

livros e registros de instituições financeiras. Lembre-se, a propósito, que tal poder foi objeto de questionamento perante o Supremo Tribunal Federal, que entendeu, em recurso com repercussão geral, que *"o art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal"*. Veja-se:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01. 1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo. 2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira. 3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo. 4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional. 6. Fixação de tese em relação ao item "a" do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: "O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal". 7. Fixação de tese em relação ao item "b" do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: "A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN". 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 601314, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016)

LC 105/01

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. (Regulamento)

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Em contrapartida, tal poder foi regulamentado pelo Decreto 3724/01, que criou deveres para as autoridades e agentes tributários. Isto é, houve o que o Supremo denominou de traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal, mas, ao mesmo tempo, foram criados os deveres correspondentes e os procedimentos a serem observados nos processos fiscais. Nesse contexto, e com apoio na doutrina do Professor Humberto Ávila, vale destacar que *“quanto maiores e mais amplos forem os poderes atribuídos à autoridade para a apuração dos fatos, tanto mais cogente deverá ser a prova exigida para a comprovação da hipótese”*¹.

Na mesma dicção da lei complementar nacional, o Decreto determinou que a Secretaria da Receita Federal do Brasil somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis (art. 2º, § 5º). Isto é, há necessidade de instauração de processo administrativo e, concomitantemente, tais exames devem ser comprovadamente indispensáveis.

Decreto 3724/01

~~Art. 2º. Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).~~

Art. 2º. Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB serão executados por ocupante do cargo efetivo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e terão início mediante expedição prévia de Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF, conforme procedimento a ser estabelecido em ato do Secretário da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 8.303, de 2014)

§ 5º A **Secretaria da Receita Federal do Brasil**, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, **somente poderá examinar informações relativas a terceiros**, constantes de documentos, livros e **registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis**. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).

Art. 3º. Os **exames** referidos no § 5º do art. 2º **somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses**: (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).

VII - previstas no art. 33 da Lei no 9.430, de 1996;

Lei 9430/96

Art. 33. A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pela sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:

A indispensabilidade de tais exames deve ser comprovada e somente ocorre nos casos previstos no art. 3º do Decreto regulamentar. No que interessa ao presente caso, e diante do enquadramento legal previsto à efl. 434 da RMF, importa a hipótese circunscrita no inc. VII do art. 3º, o qual, por sua vez, remete ao art. 33 da Lei 9430/96. Veja-se novamente:

¹ ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: standards de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. Revista de Processo, ano 43, vol. 282. São Paulo: Thomson Reuters - Revista dos Tribunais, agosto/2018, p. 121.

Art. 3º. **Os exames** referidos no § 5º do art. 2º **somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:** (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).

VII - previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996;

Ocorre que a autoridade fiscal não indicou em quais dos sete incisos do art. 33 estaria enquadrada a hipótese dos autos. Veja-se a redação do aludido artigo:

Art. 33. A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pela sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:

I - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pela não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

II - resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades do sujeito passivo, ou se encontrem bens de sua posse ou propriedade;

III - evidências de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual;

IV - realização de operações sujeitas à incidência tributária, sem a devida inscrição no cadastro de contribuintes apropriado;

V - prática reiterada de infração da legislação tributária;

VI - comercialização de mercadorias com evidências de contrabando ou descaminho;

VII - incidência em conduta que enseje representação criminal, nos termos da legislação que rege os crimes contra a ordem tributária.

No entender da decisão recorrida, inexistiria irregularidade neste particular, *“desde que se possa extrair do relatório fundamentado em que se baseia a RMF ao menos um fato que se enquadre nas hipóteses previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996”* (efls. 1484/1485).

Todavia, e no meu entender, o contribuinte não tem o poder de vaticínio e é sim necessária a indicação precisa do dispositivo legal em que se baseia a expedição da RMF, sendo descabida a indicação genérica ao *caput* do artigo.

Expressando-se de outra forma, e mesmo porque a RMF tem campo específico para enquadramento legal concernente à sua lavratura, é necessário que a autoridade administrativa faça não só o relatório circunstanciado do caso, como também o seu enquadramento legal. Essa última exigência é decorrente do devido processo legal e seus consectários princípios do contraditório e da ampla defesa, sobretudo porque o direito de defesa reclama o conhecimento da infração que está sendo imputada ao sujeito passivo. Em outras palavras:

A menção genérica a dispositivo legal, sem a discriminação de qual conduta específica foi desrespeitada, cerceia o direito de defesa do contribuinte pela falta de conhecimento da infração que lhe está sendo imputada².

Nesse contexto, voto por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

² NEDER, Marcos Vinicius. LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo administrativo fiscal federal comentado : decreto nº 70.235/72 e 9.784/99. São Paulo : Dialética, 2002, p. 143.

Caso eu seja vencido neste particular, passo ao exame do fundamento utilizado pela decisão recorrida para cancelar a exigência fiscal.

Nesse tocante, a decisão *a quo* parte do pressuposto de que a autoridade teria utilizado a regra hipotético-condicional do art. 33, I, da Lei 9430/96 para a expedição da RMF. Conforme a decisão recorrida, entretanto, seria frágil a interpretação do agente lançador acerca desse dispositivo. Veja-se:

[...], entendo extremamente frágil a interpretação dada pela autoridade fiscal de que a mera não apresentação dos extratos e documentos bancários por parte do fiscalizado seja suficiente para se expedir a RMF e possibilitar ao Fisco o acesso direto dessas informações junto às instituições financeiras.

Se assim fosse, não haveria necessidade de o art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, listar 11 hipóteses para que o sigilo bancário do contribuinte pudesse ser transferido ao Fisco. Bastaria uma: intimar o contribuinte e esse não apresentar os documentos solicitados.

Ora, tal raciocínio, com a devida vênia, parece-me ser uma interpretação abusiva e extensiva, além de não razoável, de dispositivos que devem ser interpretados restritivamente.

O embaraço à fiscalização é caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens e movimentação financeira.

No presente caso, a autoridade demonstrou que intimou e reintimou a contribuinte para exibição de “*extratos de toda movimentação bancária em papel e em meio digital*” (vide TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL, protocolo de entrega e TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL de efls. 2/9) e que a contribuinte não apresentou tais documentos e nem sequer formulou qualquer justificação a esse respeito. Isto é, a RMF não está assentada em mera não apresentação dos extratos, mas sim na recusa injustificada e reiterada por parte do sujeito passivo, que nem sequer formulou qualquer esclarecimento a esse respeito.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, Redator Designado.

Em que pese o bem fundamentado voto do Relator, peço *venia* para dele divergir. Basicamente são duas as divergências. Uma de índole processual e outra afeta ao mérito de seu voto.

Quanto à primeira, o Relator houve por bem fundamentar a ilegalidade que entendeu ter havido na emissão da RMF, no fato de o autuante não ter indicado, textualmente, qual seria o inciso do artigo 33 da Lei 9.430/96 ao qual a conduta do contribuinte se subsumiria, o que, em última análise, implicaria violação ao seu direito de defesa.

Ocorre que a decisão recorrida, e destaque-se que o recurso aqui é da Fazenda Nacional, analisou e afastou tal alegação ao fundamento de que a descrição dos fatos que constou do relatório para a emissão das RMF apontaria para a hipótese prevista no inciso I daquele artigo 33. Confira-se:

Pois bem, conforme bem argumentado pela recorrente, a autoridade fiscal não indicou em qual hipótese prevista no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, teria se enquadrado o caso concreto.

Entendo que, por si só, essa falta de indicação não seria suficiente para caracterizar vício na emissão da RMF, desde que se possa extrair do relatório fundamentado em que se baseia a RMF ao menos um fato que se enquadre nas hipóteses previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996.

Analisando o sucinto relatório (fls. 438439), entendo que o fato ali contido que pode ser enquadrado nas hipóteses elencadas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, é a não apresentação, por parte do contribuinte, dos extratos e documentos bancários requeridos pela autoridade fiscal em sua intimação. Veja-se a redação dessa hipótese, prevista no inciso I do art. 33 da Lei nº 9.430/96:

[...]

Todavia, na sequência, o colegiado *a quo* acabou entendendo que o Fisco não teria demonstrado o perfeito enquadramento da conduta à hipótese prevista naquele mesmo inciso I do artigo 33 da Lei 9.430/96. Veja-se:

A meu ver, independentemente disso, entendo extremamente frágil a interpretação dada pela autoridade fiscal de que a mera não apresentação dos extratos e documentos bancários por parte do fiscalizado seja suficiente para se expedir a RMF e possibilitar ao Fisco o acesso direto dessas informações junto às instituições financeiras.

E foi justamente este o contexto de que se valeu a recorrente para confeccionar seu apelo especial. Em outras palavras, toda a argumentação foi voltada a demonstrar apenas a adequação da conduta (omissiva) à hipótese legal, na medida em que não se viu interessada, nesse sentido, a apresentar paradigma(s) ou razões recursais voltadas a sustentar a prescindibilidade da expressa indicação do dispositivo legal, quando a descrição dos fatos, da conduta ou das circunstâncias for suficiente a possibilitar ao autuado o pleno exercício do seu direito de defesa.

Nesse sentido, tenho que deva ser afastada a fundamentação utilizada pelo I. Relator, vez que, ao fim e ao cabo, acabou por dificultar o exercício do direito de defesa da Fazenda, que já contava como superada a discussão acerca da não indicação expressa do dispositivo legal em questão.

Quanto à segunda divergência, penso, tal como o Relator do recorrido, que a descrição dos fatos contida no relatório para a emissão da RMF garantiu ao autuado o pleno conhecimento de qual seria a hipótese de enquadramento de que se valeu a Fiscalização.

Note-se, inicialmente, que são 7 (sete) as hipóteses previstas naquele artigo 33. Confira-se:

I - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pela não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do [art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](#);

II - resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades do sujeito passivo, ou se encontrem bens de sua posse ou propriedade;

III - evidências de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual;

IV - realização de operações sujeitas à incidência tributária, sem a devida inscrição no cadastro de contribuintes apropriado;

V - prática reiterada de infração da legislação tributária;

VI - comercialização de mercadorias com evidências de contrabando ou descaminho;

VII - incidência em conduta que enseje representação criminal, nos termos da legislação que rege os crimes contra a ordem tributária.

De outro giro, a conduta (omissiva) praticada pelo autuado foi assim caracterizada pela autoridade fiscal em seu relatório:

Demos início a ação fiscal, através do Termo de Início da Ação Fiscal, cientificado ao contribuinte em 05 de novembro de 2010. para apresentação, dentre outros elementos, dos extratos e demais documentos relativos à movimentação bancária.

Decorrido o prazo o contribuinte apresentou, em 25 de novembro de 2010, parte dos documentos solicitados, sem apresentar quaisquer documentos relativos a sua movimentação bancária, o que ocasionou nova intimação recebida em 28 de janeiro de 2011, não atendida pelo contribuinte até a presente data, que não encaminhou quaisquer extratos ou documentos bancários.

Aperceba-se que sem maiores esforços cognitivos por parte do fiscalizado, ele foi capaz de identificar qual teria sido a hipótese, em concreto, utilizada pelo autuante; por mais que tenha iniciado a sua defesa, por questões processuais, a partir do seguinte parágrafo:

Partindo do pressuposto que o enquadramento deva ter sido feito em razão da não apresentação de documentos solicitados nos termos de intimação fiscal feitos pelo Auditor Fiscal, ou seja, hipótese do inc. I do art. 33, não há embasamento legal para expedição da RMF.

Tanto é verdade, que dedicou um tópico específico em seu recurso voluntário para tratar daquela prevista no inciso I, o que não o fez para as outras 6 (seis) demais hipóteses.

Com efeito, não se pode dizer que tenha havido qualquer violação ou prejuízo ao exercício do direito de defesa por parte do sujeito passivo. Muito pelo contrário, se defendeu de forma robusta e teve seu pleito regularmente apreciado pela instância ordinária deste Conselho.

No mais, acompanhei o Relator quando concluiu que o Fisco bem caracterizou o embargo conceituado naquele inciso I, suficiente a possibilitar a emissão da RMF.

Isto posto, VOTO no sentido de DAR provimento ao recurso da União, com o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para a análise das demais matérias aduzidas no recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti