



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13629.720819/2012-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.679 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de março de 2015
Matéria SIMPLES NACIONAL
Recorrente A SUPERBOX-LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Exercício: 2010

SIGILO BANCÁRIO. VIOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

É lícito ao Fisco requisitar dados bancários, sem autorização judicial, na vigência do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PROCEDÊNCIA.

Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2010

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. IRREGULARIDADES. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O MPF é instrumento de controle administrativo, sendo que eventuais irregularidades nele contidas não podem ensejar a nulidade do lançamento, mormente quando não constadas as irregularidades alegadas pelo sujeito passivo.

MULTA QUALIFICADA. FUNDAMENTO NÃO COMBATIDO.

Ao se constatar que o argumento trazido pela recorrente é dirigido contra matéria diversa, e que não foi atacado o fundamento adotado pelo Fisco para efetuar o lançamento com multa qualificada, esta deve ser mantida.

ALEGAÇÕES DE VIOLAÇÕES DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Aplicação da Súmula CARF nº 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Márcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

A SUPERBOX LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 01-28.375, de 28/01/2014, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém/PA, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito.

Contra a empresa acima qualificada foram lavrados cinco autos de infração, às fls.02/82, para exigência de crédito tributário decorrente do SIMPLES Nacional, relativo ao ano-calendário 2009, nos seguintes montantes, aí incluídos os juros moratórios e a multa de ofício calculados até 15/02/2013: IRPJ de R\$ 131.165,45 (fls. 03/06), CSLL de R\$ 131.165,45 (fls. 07/10), COFINS de R\$ 388.497,00 (fls. 11/14), PIS de R\$ 92.284,32 (fls.15/18) e Contribuição Patronal Previdenciária de R\$ 1.116.946,16 (fls. 19/22).

Conforme descrito no Relatório Fiscal (fls. 83/123), que é parte integrante do Auto de Infração, o procedimento fiscal foi instaurado com base em indícios de omissão de receitas, caracterizada pela movimentação financeira expressiva e continuada em relação às receitas declaradas no ano de 2009, tendo sido apurada a infração omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada e insuficiência de recolhimento.

A fiscalização se iniciou com a ciência da ciência do Termo de Início de Fiscalização em 19/12/2011, às fls. 125/126, por meio do qual foi instada a

apresentar, relativamente ao ano-calendário 2009, Livros Diário e Razão ou Livro Caixa, cópia do contrato social e alterações e extratos bancários de todas as contas-correntes e de aplicações financeiras.

Em 26/12/2011, o contribuinte solicitou prorrogação de prazo para atendimento da intimação fiscal, por 45 dias, tendo sido concedido prazo até 09/01/2012, às fls. 210/213.

Por meio do Termo de Intimação nº 01, às fls. 127/128, o contribuinte foi intimado a apresentar o Livro Diário e Razão, ou Livro Caixa, caso não tivesse escrituração, com a informação de que o não atendimento da intimação ensejaria a aplicação de multa agravada.

Em 16/01/2012 o contribuinte apresentou o Livro Caixa do ano de 2009, às fls.214, e em 25/01/2012, cópia do contrato social e alterações, às fls. 215.

Por meio do Termo de Intimação nº 02, às fls. 129/162, o contribuinte foi intimado a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados nas contas de sua titularidade, conforme planilhas anexas.

Em 10/02/2012, apresentou resposta ao Termo de Intimação nº 02, informando que foram solicitadas aos Bancos, cópias dos extratos bancários, que pediram prazo para fornece-los, razão pela qual solicitou prorrogação de prazo para atendimento da intimação até 16/02/2012, às fls.216.

Em 18/01/2012 foi reintimado do Termo de início de fiscalização não atendido até aquela data, com a informação da aplicação de multa agravada, às fls. 163/164 e novamente reintimado em 31/01/2012, às fls. 165/166 e 167/198.

Em atendimento ao Termo de Intimação nº 02, às fls. 218/250, a empresa impugnou os extratos bancários, por terem sido obtidos sem autorização judicial, além de alegar a imprestabilidade do levantamento fiscal, por constarem transferências entre contas de mesma titularidade e empréstimos bancários creditados em conta, que não exigem qualquer justificativa, além de não poderem configurar omissão de receita.

Em relação ao Termo de Intimação nº,03, ratificou sua resposta ao Termo de Intimação anterior, sobre a imprestabilidade do levantamento fiscal, às fls. 251/314.

Diante dos fatos apurados, foram lavrados os autos de infração para exigência dos impostos e contribuições devidos no ano-calendário 2009, com a apuração dos tributos devidos de acordo com a Lei Complementar nº 123/2006.

Cientificada do lançamento em 20/02/2013, a empresa apresentou impugnação ao lançamento em 22/03/2013, às fls.734/766, alegando, em síntese:

- apresentou o Livro Caixa à fiscalização que mesmo confirmando que os valores escriturados nesse Livro foram declarados em DASN, insistiu na apresentação de extratos bancários, não tendo atendido a intimação nesse particular em razão do sigilo bancário e pelo fato de não serem documentos de guarda obrigatória.

- mediante a comparação entre os dados lançados no Livro Caixa e os extratos bancários, obtidos sem o consentimento do contribuinte ou autorização judicial, a fiscalização intimou a impugnante a comprovar a origem dos recursos discriminados em relatório que acompanhou o respectivo MPF.

- a impugnante sempre destacando a imprestabilidade das informações sobre as quais se requeria esclarecimentos, demonstrou, por diversas vezes, o quão desacertado era o levantamento fiscal e ainda assim sobreveio a lavratura do auto de infração.

- ataca a validade do MPF, por entender que sendo ele elemento indissociável do auto de infração, eventuais vícios no MPF contaminam também a validade do próprio auto de infração.

- a ação fiscal que resultou na lavratura dos autos de infração impugnados teve início em dezembro de 2011, com a notificação do contribuinte da autuação após o decurso do prazo de 120 dias do início da ação fiscal, que na verdade foi lavrado após mais de um ano da ação fiscal, em fevereiro de 2013.

- vale notar que no Termo de Verificação Fiscal que acompanha os autos lavrados, o fiscal responsável informa que teria sido prorrogado o prazo de que trata o art.11 da Portaria nº 11.371/2007, mas em nenhum momento trouxe elementos que pudessem fundamentar a prorrogação do prazo de validade do procedimento fiscal.

- conclui que a falta de motivação aos atos de prorrogação de MPF tornaram o ato nulo, sendo devido o cancelamento dos autos de infração, por terem resultado de MPF extinto.

- outra razão que fundamenta a nulidade dos autos de infração é o arbitramento por se tratar de medida excepcional, aplicável somente na ausência de elementos que permitam apurar o real alcance do fenômeno tributário, devendo sempre a administração pautar-se na busca da verdade material.

- ocorre que ao longo de mais de um ano de fiscalização não se logrou demonstrar a existência de uma única operação concreta que não tenha sido oferecida à tributação, o que torna insustentável o arbitramento ao caso.

- o arbitramento, especialmente por inexistir tal previsão no art. 148 do CTN, já que fornecidos todos os elementos necessários para a apuração do crédito tributário impõe também a nulidade do auto de infração.

- alega violação ao sigilo bancário por terem sido desconsiderados pela fiscalização os lançamentos efetuados no Livro Caixa, arbitrando os tributos que entendeu devidos a partir de extratos bancários obtidos indevidamente e adotando critérios discricionários a fiscalização federal considerou como depósito, desbloqueio de depósito, cobrança, liquidação de cobrança valor disponível, desconto de cheque escritural e outras movimentações financeiras como receita tributável, aplicando à totalidade desses valores as alíquotas dos impostos e contribuições exigidas mediante lançamento.

- alega a inconstitucionalidade na quebra do sigilo bancário, por ser garantia constitucional, devendo serem preservadas as informações financeiras, sendo medida excepcional a quebra do sigilo, justificada por motivos concretos e relevantes, na prática de delito fiscal.

- contrário ao posicionamento já assentado pelos Tribunais pátrios, a fiscalização, por iniciativa arbitrária e ilegal, efetuou o lançamento tributário com base em extratos bancários, sem apresentar motivos suficientes e quais os indícios concretos da conduta supostamente delituosa que teria sido praticada pela impugnante para justificar a quebra unilateral do sigilo bancário.

- traz à baila a Súmula 182 do antigo Tribunal Federal de recursos que ressoa nos tribunais e que também já ensejou a invalidade de inúmeros lançamentos efetuados pelo Fisco na ânsia de cobrar imposto sobre a renda de contribuintes, mediante a avaliação de extratos bancários, concluindo que por afronta ao art. 5º da Constituição Federal deve ser anulado o lançamento por revelar medida ilegal e inconstitucional.

- quanto à escrituração, alega que sua retidão, reconhecida pelo próprio Fisco no relatório fiscal, afasta a presente autuação, entendendo que em se tratando de matéria tributária o dever de provar a ocorrência do fato gerador recai sobre o Fisco que somente pode exercer o ato vinculado do lançamento se restar sobejamente demonstrada a ocorrência da situação hipoteticamente descrita na norma legal como passível de tributação (arts.114 a 117 do CTN).

- a fiscalização violou o princípio da verdade material por se sustentar em meros indícios e presunções, valendo-se ainda de prova obtida irregularmente para justificar não só a cobrança ilegal dos tributos federais, mas também a exclusão da empresa dos regimes do Simples Nacional e Federal.

- o lançamento baseado em mera presunção é repudiado pela doutrina e até mesmo pelos Órgãos administrativos de julgamento, conforme se verifica em acórdãos do CARF colacionados à defesa.

- portanto, a prova contrária produzida pela impugnante mediante a exibição do Livro Caixa que atesta a retidão das declarações prestadas à Receita Federal do Brasil e o seu faturamento evidenciam a necessidade de ser cancelado o lançamento.

- ante a ausência de fundamento legal para Requisição de Movimentação Financeira, não se poderia efetuar a quebra do sigilo, por se tratar de medida excepcional que deve levar em conta o princípio da proporcionalidade da medida, a garantia individual do cidadão e a observância do procedimento apropriado e legal, não podendo servir ao perigoso intuito de devassa injustificada, sob pena de tornar vazia a garantia constitucional da privacidade do cidadão, somente afastada diante da demonstração de motivos suficientemente hábeis e no mínimo de indícios concretos da conduta supostamente delituosa.

- com isso em mente, deve-se destacar que após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, criou-se a possibilidade de quebra de sigilo para fins tributários por meio de procedimento administrativo, sem a prévia autorização do poder judiciário, conforme previsto no art. 6º da referida lei complementar.

- tal expediente foi o utilizado pela Receita Federal sem a existência de autorização prévia assinada por autoridade fiscal competente, ou seja, sem observar os requisitos previstos na Constituição Federal, na própria Lei Complementar e no seu regulamento, como adiante será demonstrado.

- a Receita Federal só poderia requerer a quebra de sigilo nas hipóteses expressamente previstas no art. 3º do Decreto nº 3.724/01, mas ocorre que não há qualquer menção no MPF em exame das hipóteses previstas nos incisos I a XI do referido Decreto, ou seja, não há fundamentação legal no ato administrativo de requisição de informações sobre movimentação financeira do contribuinte, assim, falta motivação ao referido ato administrativo, que por se tratar de requisito de validade do ato, resulta em vício e na ilegalidade do lançamento.

- não bastassem todas as irregularidades fartamente apontadas, a fiscalização majorou a receita em tese tributável para calcular o montante dos tributos exigidos

da impugnante no ano 2009, considerando como omissão de receitas todas as movimentações bancárias identificadas nos extratos do período, ao invés de deduzir do montante apurado a partir dos extratos o faturamento declarado na DASN, somando as duas grandezas.

- a revisão do lançamento é imperiosa, a fim de que no mínimo se proceda à redução da base de cálculo utilizada com dedução do faturamento incontroversamente declarado em DASN, no valor de R\$ 1.473.073,07, haja vista que tal verba foi oferecida à tributação.

- a majoração da base de cálculo repercute também nas alíquotas aplicáveis a espécie, isso porque ao majorar a receita, com adoção de base de cálculo indevida, o Fisco promoveu também majoração indevida em 20% das alíquotas do Simples Nacional aplicáveis a espécie.

- por fim, alega que não cabe a qualificação da multa e o agravamento da penalidade, por não se tratar de obrigação do contribuinte a entrega dos extratos bancários, sendo sua recusa em fazê-lo exercício regular do seu direito e assim, ausente a ilicitude não há que se falar em qualificação ou agravamento da pena, como vem decidindo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

- além disso, as multas nos patamares que foram impostas, representam afronta aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, revelando caráter confiscatório, em manifesta afronta ao art. 150 da CF/88.

- pede o acolhimento da impugnação para anular o lançamento por vício insanável, ou na remota possibilidade de se manter a cobrança, que seja reduzido o valor de IRPJ e reflexos com a redução da penalidade imposta.

A 2ª Turma da DRJ em Belém/PA analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 01-28.375, de 28/01/2014 (fls. 776/800), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2009

OMISSÃO DE RECEITAS. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AO REGIME ESPECIAL.

Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional, nos termos do art. 34 da Lei Complementar nº 123/2006.

PRESUNÇÃO JURIS TANTUM. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. FATO INDICIÁRIO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

A presunção legal juris tantum inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimentos (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATOS GERADORES A PARTIR DE 01/01/1997. A Lei nº 9.430/1996, vigente a partir de 01/01/1997, estabeleceu, em seu art. 42, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente quando o titular da conta bancária não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em sua conta de depósito.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

É cabível a multa qualificada quando a autoridade fiscal comprova de modo incontestado, por meio de documentação acostada aos autos, o dolo por parte do contribuinte, condição imposta pela lei.

Esclareço, por relevante, que o provimento parcial da impugnação foi devido ao desagravamento da multa aplicada em alguns dos períodos de apuração, pelo que o percentual foi reduzido de 225% para 150%. No mais, o lançamento foi integralmente mantido. Não houve recurso de ofício.

Ciente da decisão de primeira instância em 25/03/2014, conforme Aviso de Recebimento à fl. 807, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 24/04/2014 conforme carimbo de postagem, à folha 840.

No recurso interposto (fls. 809/838), a interessada reitera, com as mesmas palavras, os argumentos trazidos em sede de impugnação, à exceção daqueles atinentes a supostos equívocos no cômputo dos tributos devidos e ao agravamento da multa aplicada.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Preliminarmente, a recorrente argúi a nulidade do lançamento, por supostas irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), especialmente a falta de motivação para a prorrogação no prazo de execução.

Em primeira instância, a autoridade julgadora já havia consignado a regularidade do procedimento (fl. 782):

Verifica-se que a ação fiscal foi iniciada em 19/12/2011, com a ciência do contribuinte do Termo de Início de Fiscalização, às fls. 125/126, autorizada pelo MPF nº 06.1.11.00-2011-00320. Na referida intimação para apresentação de Livros Fiscais, contrato social e alterações e extratos bancários de todas as contas em nome da empresa, relativos ao ano de 2009, consta o número do MPF e orientações ao

contribuinte para confirmação da autenticidade do documento e para acompanhamento das suas prorrogações, conforme Portaria RFB nº 11.371/07.

Conclui-se que o procedimento fiscal, seguiu critérios e parâmetros de fiscalização estabelecidos pela Receita Federal do Brasil, foi instaurado conforme MPF – Fiscalização nº 06.1.11.00-2011-00320, e mediante código de acesso informado no Termo de início da ação fiscal, o contribuinte poderia verificar o período e tributo a serem examinados, auditores fiscais designados para sua execução, prazo para conclusão e ressalva de sua prorrogação de validade, a critério da autoridade outorgante, garantindo-se, assim, a transparência do ato administrativo.

O equívoco no texto acima transcrito, irrelevante para o caso concreto, é de que, por ocasião do início do procedimento de fiscalização, em 19/12/2011 (fls. 125/126), o Mandado de Procedimento Fiscal não mais era regulado pela Portaria RFB nº 11.371/2007, mas sim pela Portaria RFB nº 3.014, de 29/06/2011 (DOU de 30/06/2011). E digo irrelevante porque, no que diz respeito às matérias aqui tratadas suas disposições são idênticas. Reproduzo a seguir excertos da Portaria RFB nº 3.014:

Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente na forma eletrônica e assinado pela autoridade emitente, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

Parágrafo único. A ciência do MPF pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da RFB na Internet, no endereço , com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

[...]

Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução ou supervisão, bem como as alterações relativas a tributos a serem examinados e a período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade emitente, conforme modelo constante do respectivo Anexo a esta Portaria, cientificado o contribuinte nos termos do parágrafo único do art. 4º.

[...]

Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - 120 dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E; e

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade emitente, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, os prazos fixados nos incisos I e II do art. 11, conforme o caso.

Como se vê, o MPF, à época, era documento exclusivamente eletrônico, com ciência ao sujeito passivo pela internet, mediante o código de acesso que lhe foi fornecido no

Termo de Início do procedimento. O mesmo se aplica às alterações decorrentes de prorrogações de prazo.

Ainda quanto às prorrogações de prazo, o art. 12 da Portaria é expresso no sentido de que podem ocorrer “*tantas vezes quantas necessárias*” o que, no caso concreto, certamente decorreu da necessidade de expedir Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) aos bancos com nos quais a interessada mantinha contas, aguardar as respectivas respostas, analisar a documentação recebida, intimar a fiscalizada a se manifestar e/ou a prestar esclarecimentos, para mencionar apenas parte do que foi feito no curso do procedimento fiscal.

Assim, não se verifica qualquer irregularidade no que tange ao MPF.

Ainda que assim não fosse, o que admito apenas como hipótese argumentativa, é assente que o MPF é instrumento de controle gerencial, e que eventual irregularidade poderia, no máximo, dar azo a procedimento interno de natureza administrativa, mas nunca invalidar o lançamento de crédito tributário, cuja competência é deferida por lei aos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. A matéria tem sido discutida no âmbito dos extintos Conselhos de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais e as decisões, de forma reiterada, apontam nesse sentido. Os acórdãos cujas ementas transcrevo a seguir bem ilustram essa linha de entendimento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE. Descabe a arguição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente. O MPF é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal, de modo que eventual irregularidade na sua expedição, ou nas renovações que se seguem, não acarreta a nulidade do lançamento. (Acórdão CSRF/02-02.543, de 22/01/2007)

NULIDADES. AUSÊNCIA DE MPF - A eventual irregularidade na emissão do MPF não induz a nulidade do ato jurídico praticado pelo auditor fiscal, pois o MPF é mero instrumento de controle da atividade fiscal e não um limitador da competência do agente público. (Acórdão CSRF/02-02.898, de 28/01/2008, Relator Cons. Antônio Carlos Atulim. Na mesma linha o acórdão CSRF/02-02.899, de mesma data)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - MPF - O MPF é instrumento de controle administrativo, sendo que irregularidades nele contidas não podem ensejar a nulidade do lançamento. (Acórdão 105-15.706, de 24/05/2006, Relator Cons. José Carlos Passuelo).

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF - O lançamento de ofício está vinculado à Lei. Assim, torna-se imperativo concluir que o MPF, ainda que regulado por Decreto do Chefe do Executivo, não se constitui em elemento indispensável para dar validade ao lançamento tributário. Portanto, não há como declarar nulidade, quer material quer formal, de lançamento tributário que atende aos requisitos do Art. 142 do Crédito Tributário Nacional (CTN), formalizado por

autoridade legalmente competente e nos termos do Decreto nº 70.235/72 (PAF). Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar e não no âmbito do processo de exigência tributária. (Acórdão 107-09.036, de 24/05/2007, Relator Cons. Luiz Martins Valero).

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - IRREGULARIDADES. NÃO CONTAMINAÇÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO - O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não tem o condão de limitar a atuação da Administração Pública na realização do lançamento. Não é o mesmo sequer pressuposto obrigatório para tal ato administrativo, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional, o que não se permite a uma Portaria. (Acórdão 202-15.834, de 19/10/2004. Na mesma linha o Acórdão 202-15.833).

Rejeito, assim, por duplo fundamento, a preliminar de nulidade do lançamento por alegadas irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal.

Na sequência, cumpre apreciar as alegações da recorrente contra o que entende como violação de seu sigilo bancário e contra o lançamento baseado em mera presunção.

A Turma Julgadora, em primeira instância, não lhe deu razão. Também assim o faço. Examinemos, primeiramente, as disposições dos arts. 1º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001, a seguir transcritos (grifos não constam do original)

Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

[...]

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

[...]

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

[...]

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.

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.

Como facilmente se observa, a Lei autoriza o acesso das autoridades tributárias diretamente aos registros das instituições financeiras, sem que haja violação do dever de sigilo, desde que haja procedimento fiscal em curso, e que os exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

A regulamentação do art. 6º, ou seja, a perfeita delimitação das condições a que a lei se refere, foi feita pelo Poder Executivo mediante o Decreto nº 3.724/2001.

Quanto a essa regulamentação, a recorrente reclama quanto à falta de motivação para a expedição, aos bancos, da Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira. Por certo, não atentou para o documento à fl. 315 do processo, em que consta expressamente o enquadramento empregado pela autoridade fiscal.

Não há que se falar, portanto, em reserva de jurisdição. Aliás, mesmo para aqueles que entendem que o sigilo bancário pode ser compreendido como espécie do direito à intimidade, em um sentido amplo, protegido pelo inciso X do art. 5º da Constituição Federal de 1988 (o que não é pacífico), há que se notar que o texto constitucional, neste caso, é silente quanto à necessidade ou não de prévia autorização judicial. Quando quis, o legislador constitucional fez constar explicitamente a competência exclusiva do Poder Judiciário para determinadas matérias, como, por exemplo, a busca domiciliar, prevista no inciso XI, a interceptação telefônica (inciso XII) e a decretação de prisão de qualquer pessoa, ressalvada a hipótese de flagrância (inciso LXI, todos do art. 5º).

Eis o texto dos dispositivos constitucionais invocados pelos recorrentes:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

[...]

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

Ainda quanto ao conceito de intimidade, conquanto possa ser tido de maneira mais ampla, quase como sinônimo de privacidade, abrangendo também a vida privada, a honra e a imagem, o fato é que a Constituição fez questão de separar esses aspectos, o que nos leva a adotar um conceito mais restrito. José Afonso da Silva, citando René Ariel Dotti, ensina que a intimidade se caracteriza como “a esfera secreta da vida do indivíduo na qual este tem o poder legal de evitar os demais”¹. O mesmo autor cita conceito de Adriano de Cupis, que define a

¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 15ª ed. rev. e atual., São Paulo, Malheiros Editores, 1998, pág. 210.

intimidade como “o modo de ser da pessoa que consiste na exclusão do conhecimento de outrem de quanto se refira à pessoa mesma”². Veja-se que estes conceitos não têm precisa linha demarcatória, correndo o risco de ambigüidade ou de referências circulares. No entanto, a linha comum a ser observada é que a intimidade vela sobre segredos e particularidades do foro moral e íntimo do indivíduo.

Já quanto à vida privada, separada da intimidade pelo texto constitucional, mais uma vez é de se recorrer a José Afonso da Silva³:

... a vida das pessoas compreende dois aspectos: um voltado para o exterior e outro para o interior. A vida exterior, que envolve a pessoa nas relações sociais e nas atividades públicas, pode ser objeto das pesquisas e das divulgações de terceiros, porque é pública. A vida interior, que se debruça sobre a mesma pessoa, sobre os membros de sua família, sobre seus amigos, é a que integra o conceito de vida privada, inviolável nos termos da Constituição.

A próxima etapa da análise é verificar se a movimentação bancária estaria abrangida pela proteção constitucional. Considerando o exposto anteriormente, seria uma distorção admitir que sim. Afinal, os dados bancários de uma pessoa refletem aspectos de seu patrimônio, que em princípio nenhuma relação têm com seu foro moral e íntimo, e apenas indiretamente poderiam ser aspecto da vida interior a que se refere José Afonso da Silva. Seria mais adequado caracterizar o sigilo bancário como um dos instrumentos de defesa da propriedade, como proteção contra a curiosidade sem justo motivo de terceiros ou concorrentes.

Essa linha de raciocínio ganha ainda mais força ao analisar a possível aplicabilidade do dispositivo constitucional às pessoas jurídicas, no que tange à proteção à intimidade e à vida privada. Ora, trata-se de valores típicos da pessoa humana, de conceitos atinentes à dimensão interna da entidade (pessoa). Inaplicáveis, assim, às pessoas jurídicas, criações abstratas do Direito, despossuídas de intimidade. Em se tratando de empresas, fica ainda patente que a movimentação bancária pode revelar tão somente aspectos patrimoniais, não abrangidos pelo inciso X do art. 5º da CF/88.

Passemos, então, à análise do inciso XII do art. 5º, que trata da proteção das comunicações.

O segredo das correspondências desde longa data tem reclamado proteção, praticamente ao mesmo tempo da criação de um serviço postal. A facilidade de comunicação surgida para os particulares trouxe fundados receios da divulgação e da utilização indevida das informações. O surgimento de novas formas de comunicação, como o telégrafo e o telefone, fez com que a proteção fosse ampliada, com os mesmos fundamentos. A Constituição anterior (1967) estabelecia que “é inviolável o sigilo de correspondência e das comunicações telegráficas e telefônicas”.

O constituinte de 1988 inovou, ao introduzir a palavra “dados”. A propósito, cabe transcrever o comentário de Bastos e Martins⁴ em 1989, ainda no calor do surgimento do novo texto constitucional:

² SILVA, José Afonso da. Obra citada, pág. 210.

³ SILVA, José Afonso da. Obra citada, pág. 211.

De logo faz-se mister tecer críticas à impropriedade desta linguagem. A se tomar muito ao pé da letra, todas as comunicações seriam invioláveis, uma vez que versam sempre sobre dados. Mas pela inserção da palavra no inciso vê-se que não se trata propriamente do objeto da comunicação, mas sim de uma modalidade tecnológica recente que consiste na possibilidade das empresas, sobretudo financeiras, fazerem uso de satélites artificiais para comunicação de dados contábeis.

Em que pese a existência de opiniões em contrário, a melhor interpretação é a de que a proteção de que trata esse inciso recai sobre as comunicações, em suas diversas modalidades, e não sobre os dados ou informações que estão sendo comunicados. Assim também pensa Ferraz Jr.⁵: “Obviamente, o que se regula é comunicação por correspondência e telegrafia, comunicação de dados e telefonia”. Quanto às informações contidas nessa comunicação, sua proteção se dará pela legislação constitucional ou mesmo infraconstitucional específica, conforme seu conteúdo. Assim, se a comunicação versar sobre aspectos íntimos das pessoas, estarão sob o manto da proteção à intimidade (inciso X do art. 5º). Se foram informações sobre movimentação bancária, será aplicável a legislação que rege essa matéria. O que a Constituição veda é que um terceiro, que nada tem a ver com a relação comunicativa, entre na transmissão (por qualquer de seus modos) e acesse indevidamente os dados transmitidos.

Se, por hipótese, um magistrado, em situação prevista legalmente, determina o acesso do fisco à movimentação financeira de um determinado contribuinte, não se há de cogitar da interceptação das ordens de pagamento feitas eletronicamente, emitidas pelo titular da conta. Deve, entretanto, o banco repassar ao fisco as informações armazenadas em sua base de dados. Não cabe falar, aqui, em sigilo de dados.

Em reforço dessa linha interpretativa, de que apenas o ato comunicacional está protegido pelo inciso XII, Ferraz Jr.⁶ lembra que o texto constitucional estabelece essa vedação em caráter absoluto, com ressalva apenas quanto às comunicações telefônicas. E o faz em face de sua volatilidade. Nas comunicações por correspondência, telegráfica e de dados, na presença do interesse público, é possível a reconstituição das informações transmitidas e a obtenção de provas com base nos vestígios materiais da comunicação: a carta guardada, o telegrama, as informações armazenadas em um computador. Ao contrário, o conteúdo das conversas telefônicas se perderia por completo, se não fosse a permissão, nos casos especificados, de suas gravações, comumente denominadas “*grampos telefônicos*”.

Pelo exposto, resta demonstrada a inaplicabilidade dos incisos X e XII do art. 5º da Constituição Federal de 1988 ao sigilo bancário.

Observe-se, ademais, que o acesso do fisco às informações bancárias é, em última análise, um mero teste de veracidade e consistência das informações já anteriormente oferecidas à administração tributária. O dever original de informar sobre suas operações sujeitas ou não à incidência tributária é do contribuinte, antes mesmo de iniciado qualquer procedimento fiscal. Assim, o acesso a tais informações não deve ser encarado como quebra de

⁴ BASTOS, Celso Ribeiro, e MARTINS, Yves Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. vol. 2, São Paulo, Editora Saraiva, 1989, pág. 73.

⁵ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Sigilo Fiscal e Bancário*. In: PIZOLIO, Reinaldo, e GAVALDÃO Jr., Jayr Viégas (Coordenadores). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo, Quartier Latin, 2005, pág. 25.

⁶ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Obra citada*, pág. 127.

sigilo ou prerrogativa excepcional, e sim como forma de se aferir a veracidade das informações que originariamente deveriam ter sido prestadas pelo próprio sujeito passivo da obrigação tributária.

Em se tratando de pessoas físicas, as informações já deveriam constar de suas declarações anuais de rendimentos, quer se trate de rendimentos auferidos, tributáveis ou não, quer se trate de informações sobre variações patrimoniais tais como aquisição e/ou alienação de bens, saldos de contas bancárias e de aplicações financeiras, entre outras. Se for o caso de pessoas jurídicas, com muito mais razão as informações já deveriam estar disponíveis ao fisco, em face da obrigação de escriturar detalhadamente todas as suas operações (inclusive bancárias/financeiras) e de comprovar sua escrituração com documentação hábil e idônea.

No caso em tela, ressalte-se, a movimentação financeira objeto de autuação não se encontrava adequadamente escriturada no livro Caixa nem suportada por documentos hábeis e idôneos, como seria obrigação da recorrente, a teor do disposto nos arts. 25 e 26 da Lei Complementar nº 123/2006 (grifos não constam do original):

Art. 25. A microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional deverá apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais, que deverá ser disponibilizada aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária, observados prazo e modelo aprovados pelo CGSN e observado o disposto no § 15-A do art. 18.

[...]

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I – [...];

II - manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o art. 25 desta Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

[...]

§ 2º As demais microempresas e as empresas de pequeno porte, além do disposto nos incisos I e II do caput deste artigo, deverão, ainda, manter o livro-caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária.

Adicionalmente, devem ser observadas as disposições do art. 145, § 1º, da Constituição Federal vigente:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, ...;

III - contribuição de melhoria,

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O *caput* do artigo traz a competência para a instituição dos tributos, fonte de recursos para o Estado. Seu parágrafo primeiro delimita parâmetros para a exigência tributária, no que é conhecido na doutrina como o *princípio da capacidade contributiva*, embora o constituinte tenha preferido a expressão capacidade econômica. Não obstante o fato de que o texto constitucional se refere aos impostos, não são poucos os autores que estendem sua aplicação às demais espécies tributárias.

Esse conceito está subordinado à idéia de justiça distributiva, busca fazer com que cada um pague de acordo com sua riqueza, e encontra raízes no vetusto preceito do direito romano de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*).

Ao estabelecer esse parâmetro para a exigência tributária, o constituinte se preocupou com a efetividade de sua aplicação. Para que esse dispositivo constitucional não viesse a se tornar letra morta, à administração tributária foi facultado, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Quando o art. 145 da Constituição Federal faculta (ou, em se tratando de um *poder-dever*, ordena) à administração a identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas dos contribuintes, nada mais faz do que reforçar o princípio da igualdade, permitindo a tributação em paridade de condições daqueles que se encontram em situação econômica semelhante.

Nesse diapasão devem ser compreendidos os artigos 195 e 197 do Código Tributário Nacional:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

[...]

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

I - os tabeliães, escrevães e demais serventuários de ofício;

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

III - as empresas de administração de bens;

IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V - os inventariantes;

VI - os síndicos, comissários e liquidatários;

VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Afasto, assim, a alegação da recorrente quanto à necessidade de ordem judicial para o afastamento de seu sigilo bancário.

Insurge-se, ainda, a recorrente contra o que chama de arbitramento ou, em outro momento, de lançamento baseado em mera presunção.

Esclareça-se, desde logo, que não há nos autos arbitramento de lucros, tendo sido o lançamento feito na sistemática do SIMPLES NACIONAL, criado pela Lei Complementar nº 123/2006. No que toca às presunções, cabíveis as considerações a seguir.

A acusação trata de omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, a seguir transcrito:

Art.42.Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe aos recorrentes. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, qual seja, a ocorrência de depósitos bancários de origem não comprovada. Não há dúvidas de que os depósitos efetivamente ocorreram. No entanto, regularmente intimada, a recorrente poderia afastar a presunção de omissão de receitas, desde que apresentasse, nos termos da lei, documentação hábil e idônea que comprovasse, individualizadamente, a origem dos valores creditados nas conta-correntes da pessoa jurídica.

A obrigação de escriturar toda a movimentação financeira, inclusive bancária e, ainda, de guardar todos os documentos e demais papéis que sirvam de base para a escrituração está prevista na legislação fiscal, e aplica-se, com pequenas variações, aos contribuintes tributados com base no lucro real, presumido ou optantes pelo SIMPLES NACIONAL, situação da recorrente.

Ao descumprir a obrigação de escriturar, a interessada queda sem meios hábeis para comprovação da origem dos valores que transitaram por suas contas-correntes. Não tendo a interessada qualquer cautela em documentar adequadamente os fatos, ficam por sua conta e risco as consequências de tal negligência. No caso, a consequência é a aplicação da presunção legal de omissão de receitas, nos estritos termos da lei, conforme anteriormente mencionado.

Resta, afinal, claramente demonstrada a inaplicabilidade ao caso em tela da Súmula 182 do extinto TRF, a qual se refere a legislação pretérita àquela que embasou a presente autuação. Os fatos descritos e comprovados nos autos são aqueles necessários e suficientes para que se mantenha o presente lançamento de omissão de receitas.

Insurge-se, ainda, a recorrente contra a multa qualificada (150%) aplicada ao lançamento. Sustenta (fl. 834) que “*contrariamente ao que entendeu a fiscalização, o fornecimento de extratos não é obrigação do contribuinte, sendo sua recusa em fazê-lo exercício regular de direito*” e que, ausente a ilicitude, não caberia o agravamento da pena. A jurisprudência colacionada se refere também a situações em que a multa foi agravada.

Confunde-se, aqui, a interessada.

O agravamento da multa (ou seja, sua majoração em cinquenta por cento, ex vi do art. 44, inciso I e § 2º da Lei nº 9.430/1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007) já foi afastado em primeira instância, em decisão sobre a qual não cabe recurso de ofício, definitiva no âmbito administrativo.

A multa remanescente foi a qualificada, no percentual de 150%, aplicada com base no art. 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. O motivo da qualificação da multa não foi, de forma alguma, a falta de apresentação dos extratos bancários, mas a enorme discrepância entre as receitas omitidas e aquelas declaradas, de modo sistemático, ao longo de todos os meses do ano-calendário. Entendeu a fiscalização que tal conduta, sistemática e reiterada, teria por finalidade impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador tributário, na exata dicção do art. 71 da Lei nº 4.502/1964. Isso restou bastante claro no item **4 – QUALIFICAÇÃO DA MULTA** – do Relatório Fiscal, às fls. 86/88. E contra esse fundamento não se manifestou a recorrente. O argumento equivocadamente deve, pois, ser rejeitado.

Finalmente, no que toca a alegadas violações a princípios constitucionais, tais como os da razoabilidade, proporcionalidade e não-confisco, este Colegiado é incompetente para tal apreciação, a teor da Súmula CARF nº 2, abaixo transcrita.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Em conclusão, por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

Processo nº 13629.720819/2012-01
Acórdão n.º **1302-001.679**

S1-C3T2
Fl. 871

CÓPIA