



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15563.000764/2008-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-004.776 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de setembro de 2020
Recorrente BELARTE DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

PAF. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. OMISSÃO NA APRECIÇÃO DE ALEGAÇÃO SOBRE FATOS ESSENCIAIS AO DESLINDE DA CONTROVÉRSIA. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. CARACTERIZAÇÃO. HIPÓTESE DE ACOLHIMENTO DO MÉRITO PELO COLEGIADO *AD QUEM*. SUPERAÇÃO DA NULIDADE. POSSIBILIDADE.

Se a alegação trazida em sede de impugnação, caso acolhida, poderia conduzir à nulidade na obtenção das provas relativas à movimentação financeira da contribuinte junto às instituições financeiras e a consequente nulidade do lançamento quanto às infrações apuradas em face dessas provas, a falta de sua apreciação pelo colegiado recorrido configura claro cerceamento ao direito de defesa da contribuinte, cabendo o reconhecimento de nulidade parcial da decisão, com a devolução dos autos à DRJ para que seja proferida decisão complementar. Não obstante, caso seja possível ao colegiado *ad quem* acolher, no mérito, a alegação trazida na impugnação, que restou omissa no acórdão recorrido, a nulidade parcial do acórdão recorrido pode ser superada.

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

Ano-calendário: 2005

IRPJ E CSLL. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OBTENÇÃO DE EXTRATOS POR MEIO DE REQUISIÇÃO ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. REQUISITOS LEGAIS. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE.

A regulamentação do art. 6º da LC. Nº 105/2001, trazida pelo Decreto nº 3.724/2001 em seu art. 3º apresenta um rol restritivo de situações que caracterizam a indispensabilidade dos exames dos documentos, que dependem de sua demonstração pela autoridade administrativa competente com vistas a requisição dos dados bancários diretamente às instituições financeiras por meio da chamada RMF.

Não tendo sido declinado na solicitação de RMF os motivos justificadores da hipótese legal apontada para a sua emissão, resta descumprido requisito essencial para a obtenção dos documentos diretamente às instituições financeiras, havendo que se reconhecer a sua ilegitimidade como meio de prova e a nulidade parcial do lançamento para cancelar a infração relativa a omissão de receitas apurada, por presunção legal, com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

IRPJ E CSLL. ARBITRAMENTO DE LUCRO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS LIVROS E DOCUMENTOS DA ESCRITURAÇÃO. CABIMENTO.

Revela-se cabível o arbitramento do lucro se a contribuinte, apesar de reiteradamente intimada, deixa de apresentar os livros e documentos de sua escrituração à autoridade fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a nulidade parcial do lançamento quanto à apuração de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão n.º 12-32.259, proferido pela 5ª Turma da DRJ/RIO DE JANEIRO-RJ-1, em 15 de julho de 2010, que julgou improcedente a impugnação e manteve o lançamento de IRPJ e CSLL, conforme sintetizado na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2005

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. ADMISSIBILIDADE.

A utilização de informações colhidas junto a instituições bancárias está respaldada na Lei Complementar n.º 105/2001, vigente à época do lançamento. Questões quanto à inconstitucionalidade do dispositivo legal citado não podem ser oponíveis nesta esfera administrativa, pois extrapolam a nossa competência.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO LEGAL.

A Lei n.º 9.430/1996 autoriza a presunção de omissão de receitas a partir da existência de créditos em instituições financeiras cuja origem não seja comprovada, não havendo que ser excluídos da glosa os créditos bancários cuja procedência se mantenha sem a devida justificativa e comprovação.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. BASE DE CÁLCULO.

Quando conhecida a receita bruta da Pessoa Jurídica, o arbitramento do lucro, por falta de apresentação de livros e documentos de sua contabilidade, se dá com fulcro no art. 532 do RIR/1999, devendo, por força do art. 537 do mesmo diploma legal, ser incluídas as receitas omitidas apuradas, inclusive por meio de presunção legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se aos lançamentos denominados decorrentes ou reflexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, por terem suporte fático comum.

Por bem sintetizar os fatos e alegações constantes da autuação e impugnação, reproduzo o relatório do acórdão recorrido para melhor contextualizar as matérias em discussão no recurso voluntário, *verbis*:

[...]

Do lançamento:

O presente processo tem origem nos seguintes autos de infração, lavrados pela DRF/Nova Iguaçu-RJ em 15/12/2008: de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ, de fls. 189/197, no valor de R\$ 1.321.479,57 e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido- CSLL, de fls. 198/207, no valor de R\$ 582.627,66, acrescidos da multa de ofício, no percentual de 75% e demais encargos moratórios.

A autuação, conforme a descrição dos fatos dos autos de infração e o Termo de Verificação Fiscal de fls. 181/188, decorre de arbitramento do lucro, nos trimestres do exercício de 2006, ano-calendário de 2005, tendo em vista a falta de apresentação pelo contribuinte, quando intimado, dos livros e documentos de sua escrituração (art. 530, inciso III do Regulamento para o Imposto de Renda — RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999); tendo como valor tributável as receitas declaradas pela interessada no ano-calendário de 2005, que originou a autuação do item 002 do auto de infração, que teve como enquadramento legal para o IRPJ o art. 532 do Regulamento do Imposto de Renda- RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999; somado à omissão de receitas apurada com base em depósitos bancários cuja origem não foi comprovada pela interessada, após intimada e reintimada para tal, objeto do item 001 do auto de infração, tendo a omissão de receitas como enquadramento legal os arts. 27, inciso I e 42 da lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e o lançamento os arts. 532 e 537 do RIR/1999.

Da Impugnação:

Inconformada com o lançamento, a interessada apresentou, em 14/01/2009, a impugnação de fls. 222/231, onde descreve a autuação e protesta, em síntese:

Que os extratos bancários obtidos junto às instituições financeiras e que embasaram a autuação seriam "provas ilícitas", devendo ser desentranhadas do processo, por força do art. 157 do Código de Processo Penal.

Isso porque o sigilo bancário seria direito fundamental do contribuinte e a sua quebra, sem a devida autorização judicial, feriria o § 1º do art. 145 da Carta Magna. Transcrevendo o art. 6º da Lei Complementar n.º 105/2001, protesta que o Poder Executivo transbordou de sua competência ao editar o Decreto n.º 3.724/2001 que visou regulamentar tal artigo de Lei Complementar, uma vez que as hipóteses de indispensabilidade e exame dos extratos bancários não poderia ser feito por ato infra-legal (sic) e por quem tem interesse no assunto (Receita Federal), devendo ser o pedido de quebra levado ao Poder Judiciário, o que mostra flagrante inconstitucionalidade e ilegalidade daquele Decreto.

Protesta que não foi demonstrada a indispensabilidade de apresentação dos extratos bancários, ferindo preceito de validade do ato administrativo insculpido no art. 50 da Lei n.º 9.784/1999, uma vez que não houve motivação para intimação de apresentação de tais documentos.

Viciada também estaria a Solicitação de Movimentação Financeira, uma vez que seus termos teriam total incongruência e discrepância entre seus fundamentos de fato, expresso em seu relatório, e o enquadramento legal dado pelo auditor: "realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível", o que restou não comprovado, além de "morosidade por parte do contribuinte" não ser motivação prevista no art. 3º do Decreto, como hipótese de indispensabilidade para emissão de tal solicitação, sendo, portanto, nula a decisão requisitória de movimentação financeira, conforme apóia (sic) com Acórdãos do Conselho de Contribuinte do Ministério da Fazenda, que transcreve.

Com relação ao arbitramento do lucro, afirma que no ano-calendário autuado de 2005 optou pela apuração do IRPJ pela modalidade do regime de lucro presumido e que, inobstante não ter apresentado o Livro Caixa obrigatório para tal regime, mantinha arquivos magnéticos de sua escrituração, nos termos da Instrução Normativa SRF n.º 86/2001, que apresentou à fiscalização quando intimado, somente não apresentando a escrituração por meio gráfico.

Como eventuais omissões de receitas devem ser computadas na base de cálculo do lucro presumido, conforme art. 528 do RIR 1999, a apurada no presente processo deveria ter sido assim tributada, adicionadas à receita declarada, e não arbitrada, medida extrema,

como o foi, uma vez que a fiscalização dispunha dos Livros Diário e Razão por meio magnético.

Encerra pedindo o cancelamento *in totum* da exigência fiscal impugnada.

Cientificada do acórdão recorrido em 09/08/2010 (AR, fl. 285), apresentou recurso voluntário em 06/09/2010 (fl. 298/306), no qual alega, em síntese:

- a) Que a decisão recorrida padece do vício de nulidade ao deixar de apreciar pontos essenciais da impugnação concernente à falta de fundamentação e incongruência da Requisição de Movimentação Financeira – RMF;
- b) Que apontou como discrepância e incongruência que “o motivo de fato alegado pela autoridade fiscal para requisitar junto às instituições financeiras a movimentação bancária – ‘morosidade do contribuinte’ - além de não. estar comprovado NÃO guardaria pertinência como NENHUMA das taxativas hipóteses de indispensabilidade previstas no Decreto n.º 3.724”, sendo, portanto um ato desmotivado e nulo, posto que desprovido de formalidade essencial;
- c) Que diante da inobservância de forma estrita das prescrições da LC. N.º 105/2001 e do Decreto n.º 3.724/2001 “as provas obtidas - os dados bancários - são ILÍCITAS, vez que obtidas em desobediência a preceitos constitucionais e legais”, devendo “ser desentranhadas do processo (Código de Processo Penal, art. 157) e, conseqüentemente, decretada a insubsistência da exigência”;
- d) Que há outra omissão da decisão recorrida, uma vez que os elementos obtidos junto às instituições financeira por meio a RMF não foram juntadas aos autos, violando o disposto no art. 9º do Decreto. N.º 70.235/1972 que determina a juntada de todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito;
- e) Que a decisão recorrida além de omissa é incongruente, na medida em que defendeu a legalidade do Decreto n.º 3.724/2001, que regulou o procedimento de acesso aos dados bancários, mas não aplicou o entendimento exarado no caso sob julgamento;
- f) Que no julgamento do RE n.º 219780/PE o STF condicionou a quebra de sigilo bancário ao cumprimento dos seguintes requisitos: a) que a mesma seja realizada “na forma e com observância do procedimento previsto em lei”; e, b) atendendo “ao princípio da razoabilidade”;
- g) Que o Decreto n.º 3724/2001 não é lei e, ainda que o fosse, “a forma e o procedimento nele previsto não foram atendidos e que a “razoabilidade” também não foi aplicada, posto que não restou demonstrada quaisquer das hipóteses de indispensabilidade previstas no decreto, o que torna a exigência insubsistente;
- h) Que, quanto ao arbitramento, apesar da falta de apresentação de livros e documentos solicitados, foram apresentados “os arquivos magnéticos

requeridos, ou seja, não ficou configurada a impossibilidade de apuração do lucro pelos critérios ordinários”;

- i) Que a decisão recorrida sustentou que não constaria dos autos a apresentação dos arquivos magnéticos, mas caso isto tivesse ocorrido, a autoridade fiscal deveria tê-lo reintimado a fazê-lo, o que não consta dos autos;
- j) Que deve ser questionado o procedimento adotado pela autoridade fiscal “no sentido de acrescer à receita declarada aquela outra receita supostamente omitida e que foi apurada por meio dos dados bancários”, pois “se a declaração tem por base a escrituração e esta eventualmente não é apresentada obviamente que não se pode ter certeza do conteúdo dessa declaração”;
- k) Que diante da impossibilidade de apurar o movimento tributável a autoridade fiscal passa a adotar outros meios, dentre eles a movimentação bancária, de forma que a receita que até então era desconhecida passa a ser conhecida;
- l) Que esse outro meio de apurar a verdade material implica o abandono pela autoridade fiscal da documentação produzida pelo contribuinte, inclusive a declaração apresentada;
- m) Que na ausência de permissivo legal não se reveste de legalidade acrescer à receita informada em uma declaração que foi abandonada para fins fiscais àquela outra apurada por meio de depósitos bancários;
- n) Que, portanto, o arbitramento realizado não se reveste de validade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais. Assim, deve ser conhecido.

A recorrente suscita, em caráter preliminar, a nulidade do acórdão recorrido por ter se omitido em relação a pontos essenciais da impugnação concernentes à falta de fundamentação e incongruência da Requisição de Movimentação Financeira – RMF.

Com efeito, a recorrente alegou em sua impugnação que a autoridade fiscal não observou os requisitos legais para a Requisição de Movimentação Financeira – RMF, diretamente às instituições financeiras, nos termos da LC n.º 105/2001 e do Decreto n.º 3.724/2001, conforme consta expressamente do relatório do acórdão recorrido, *verbis*:

[...]

Protesta que não foi demonstrada a indispensabilidade de apresentação dos extratos bancários, ferindo preceito de validade do ato administrativo insculpido no art. 50 da Lei n.º 9.784/1999, uma vez que não houve motivação para intimação de apresentação de tais documentos.

Viciada também estaria a Solicitação de Movimentação Financeira, uma vez que seus termos teriam total incongruência e discrepância entre seus fundamentos de fato, expresso em seu relatório, e o enquadramento legal dado pelo auditor: "realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível", o que restou não comprovado, além de "morosidade por parte do contribuinte" não ser motivação prevista no art. 3º do Decreto, como hipótese de indispensabilidade para emissão de tal solicitação, sendo, portanto, nula a decisão requisitória de movimentação financeira, conforme apóia (sic) com Acórdãos do Conselho de Contribuinte do Ministério da Fazenda, que transcreve.

[...]

De fato, o acórdão recorrido enfrentou largamente as alegações de inconstitucionalidade e de ilegalidade na obtenção dos documentos bancários junto às instituições financeiras, realizada por meio de RMF pela autoridade fiscal (pag. 5 a 9 do acórdão – fls. 267/272 dos autos), mas não teceu qualquer consideração sobre as alegações de descumprimento dos requisitos previstos no Decreto n.º 3.724/2001, para a requisição das informações.

A alegação trazida pela recorrente, se acolhida, poderia conduzir à nulidade na obtenção das provas relativas à movimentação financeira da contribuinte junto às instituições financeiras e a consequente nulidade do lançamento quanto às infrações apuradas em face dessas provas.

Tal omissão configura claro cerceamento ao direito de defesa da contribuinte, ora recorrente, nos termos do art. 59, inc. II do Decreto n.º 70.235/1972¹.

Com relação à outra alegação de omissão do acórdão recorrido no sentido de que os elementos obtidos junto às instituições financeira por meio a RMF não foram juntados aos autos, esta sequer consta da impugnação apresentada. Além disso, os referidos documentos estão claramente juntados nos volumes em anexo ao auto de infração (fls. 314/755). Assim deve ser rejeitada.

Destarte, entendo que deve ser reconhecida a nulidade parcial do acórdão recorrido, cabendo a devolução dos autos à DRJ para que seja proferida decisão complementar em face da alegação de nulidade acima referida, sob pena de preterimento ao direito de defesa por supressão de instância.

Não obstante, nos termo do § 3º do art. 59 do Decreto n.º 70.235², entendo que caso este colegiado venha a acolher o mérito da alegação trazida na impugnação que restou omissa no acórdão recorrido, a nulidade parcial do acórdão recorrido seria superada.

E, entendo que há razões para o acolhimento da alegação do contribuinte.

Retomemos o seu cerne.

A recorrente alega que não foram atendidos os requisitos legais para a utilização do mecanismo de Requisição de Movimentação Financeira – RMF diretamente aos bancos.

Com efeito, ao autoridade fiscal solicitou à contribuinte, em 06/05/2008, a apresentação dos extratos de suas contas correntes bancárias por meio do Termo de Início de Fiscalização (fls. 14/15).

Em 27/05/2008, a contribuinte apresentou alguns dos elementos solicitados pela autoridade fiscal no termo de início (contrato social e notas fiscais), e juntou cópia de protocolo de solicitação às instituições financeiras dos extratos de suas contas bancárias (fls. 16/28).

Na mesma data, a autoridade fiscal lavrou a Solicitação de Emissão de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF (fls. 55/59), mediante o seguinte enquadramento:

- | ENQUADRAMENTO (art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001) | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> | I - Subavaliação de valores de operação, inclusive de comércio exterior, de aquisição ou alienação de bens ou direitos, tendo por base os correspondentes valores de mercado; |
| <input type="checkbox"/> | II - Obtenção de empréstimos de pessoa jurídicas não financeiras ou de pessoas físicas, quando o sujeito passivo deixar de comprovar o efetivo recebimento dos recursos; |
| <input type="checkbox"/> | III - Prática de qualquer operação com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país enquadrado nas condições estabelecidas no art. 24 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996; |
| <input type="checkbox"/> | IV - Omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável; |
| <input checked="" type="checkbox"/> | V - Realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível; |

¹ Art. 59. São nulos:

.....

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

² § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

- VI - Remessa, a qualquer título, para o exterior, por intermédio de conta de não residente, de valores incompatíveis com as disponibilidades declaradas;
- VII - Hipóteses previstas no art. 33 da Lei n.º 9.430, de 1996;
- VIII - Pessoa jurídica enquadrada, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nas seguintes situações cadastrais:
 - a) cancelada;
 - b) inapta, nos casos previstos no art. 81 da Lei n.º 9.430, de 1996;
- IX - Pessoa física sem inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou com inscrição cancelada;
- X - Negativa, pelo titular de direito da conta, da titularidade de fato ou da responsabilidade pela movimentação financeira;
- XI - Presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato.

No Relatório que integra a RMF, a autoridade fiscal apenas relata os fatos acima mencionados:

RELATÓRIO

O contribuinte foi cientificado em 06/05/2008 do Termo de Início de Fiscalização no qual foram demandados os documentos, a saber: Contrato Social e alterações; escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou Livro Caixa; Livro Registro de Inventário; Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências; Notas Fiscais de Vendas de Mercadorias; e Extratos Bancários das contas correntes e das aplicações financeiras da empresa no que concerne ao ano-calendário de 2005. Em 27/05/2008 foram apresentadas tão-somente as primeira, segunda e terceira alterações contratuais e as Notas Fiscais de Vendas de Mercadorias (talonários incompletos). Os Extratos Bancários restam pendentes. Desta forma, mister se faz elaborar a presente Solicitação de Emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF).

Nova Iguaçu, 27 de Maio de 08

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal justifica a emissão da RMF em face da morosidade do contribuinte em disponibilizar os extratos bancários, *verbis*:

Em 29 de maio -de, 2008. **diante da morosidade por parte do contribuinte em disponibilizar os extratos bancários demandados**, foram encaminhados os Ofícios n.º 1587-03121912008, 1587- 03/220/2008, 1587 -03/221/20.06, 1587 -03122212008, 1587-03122312008, 1587 -W/22412008 e 1587- 03122S/2..008, 1587-031226/2008', ' 1587-03122712008 e 1587-03/r29M08, destinados às instituições financeiras, a saber: Banca TriBngulo SIA, Banco Rural S/A, Banco Cédula S/A, UNIBANCO — União dos Bancos Brasileiros SIA, BANIF — Banco Internacional do Funchal SIA. Banco Safra SIA, Banco Itaú S/A, Banco Bradesco SIA e Banco Sofisa S/A, respectivamente, requisitando os dados cadastrais de abertura das contas da empresa e suas respectivas movimentações financeiras, **em observância ao disposto no art. 3º inciso V. do Decreto n.º 3.724, de 10 de janeiro de 2001** (fls. 26 a 59). – (grifei)

Com efeito o Decreto n.º 3.724/2001, assim dispõe:

Art. 2º [...]

...

§ 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 n.º 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 n.º 6.104, de 2007).

[...]

V - realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível;

[...]

§ 5º **A RMF será expedida com base em relatório circunstanciado, elaborado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil encarregado da execução do procedimento fiscal** ou pela chefia imediata. (Redação dada pelo Decreto n.º 8.303, de 2014)

§ 6º **No relatório referido no parágrafo anterior, deverá constar a motivação da proposta de expedição da RMF, que demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade prevista no artigo anterior, observado o princípio da razoabilidade.**

(grifei)

Como se verifica da solicitação de RMF e do TVF, a autoridade fiscal, em que pese tenha indicado como fundamento da requisição o inc. V do art. 3º do Decreto n.º 3.724/2001, não apresenta quaisquer fatos correlacionando o referido fundamento à indispensabilidade do exame dos referidos documentos de forma a legitimar a emissão da RMF.

A situação que seria ensejadora da hipótese indicada, **realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível**, não é demonstrada em momento algum, seja no relatório da RMF, seja no TVF, descumprindo frontalmente o disposto nos §§ 5º e 6º do art. 3º do referido Decreto, que determina a elaboração, pela autoridade fiscal, de relatório circunstanciado que demonstre com precisão e clareza que se trata de hipótese de indispensabilidade prevista no decreto e apontada na RMF.

De fato, a única motivação que se extrai para a emissão da RMF é a suposta “morosidade por parte do contribuinte em disponibilizar os extratos bancários demandados”, apontada no TVF.

Digo suposta, porque ainda que o contribuinte não tivesse apresentado os documentos no prazo fixado no Termo de Início de Fiscalização, apresentou a autoridade fiscal correspondências protocolizadas junto às instituições financeiras solicitando os documentos e requereu prazo adicional para apresentá-los, não havendo qualquer manifestação de concordância ou discordância da autoridade fiscal, que recebeu pessoalmente a petição (fl. 16).

Não obstante, ato contínuo (na mesma data), a autoridade elaborou a solicitação de RMF (fls. 55/59), para requisição dos documentos às instituições financeiras.

Infelizmente, parece que a pressa da autoridade fiscal na condução do procedimento levou-a a atropelar etapas e a se descuidar dos requisitos necessários para a solicitação dos extratos bancários diretamente às instituições financeiras.

É lamentável, pois verifica-se que a autoridade fiscal apurou, com base nos extratos obtidos, uma movimentação financeira não justificada de cerca de dez vezes maior que a receita declarada pela fiscalizada, o que bem poderia ter sido utilizado como um dos fundamentos para a requisição, caso o contribuinte permanecesse inerte na apresentação espontânea dos extratos solicitados.

Particularmente entendo que a movimentação bancária das pessoas jurídicas compõem o conjunto de fatos a serem registrados em sua escrituração, e que os mesmos devem ser apresentados à autoridade fiscal quando solicitados, com vistas a comprovar as operações da contribuinte.

As pessoas jurídicas têm apenas operações de conteúdo econômico relacionados às suas operações, cujo reconhecimento contábil e fiscal é indispensável na apuração dos seus resultados tributáveis.

Não obstante, o regramento legal que veio a ser estabelecido por meio da LC. Nº 105/2001 e pelo Decreto n.º 3.724/2001, que a regulamentou, para que a autoridade fiscal tenha o acesso de tais dados por meio de

requisição direta às instituições financeiras, estabeleceu requisitos que devem ser observados com vistas à emissão da RMF, notadamente, a existência de procedimento fiscal instaurado e que seja demonstrada a indispensabilidade do exame de tais documentos para a consecução da atividade fiscalizadora.

De se observar que o STF, quando validou a constitucionalidade do art. 6º da LC. Nº 105/2001, que dá suporte a emissão da RMF, ao julgar o RE nº 601.314/SP, no regime de repercussão geral, ressaltou a existência de requisitos objetivos na lei e no Decreto nº 3.724/2001 para a sua utilização, conforme se extrai da tese fixada quanto ao item “a” do recurso, *verbis*:

“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”

Em seu voto, o relator, Min. Edson Fachin, realçou a importância do regramento previsto no art. 3º do Decreto 3.724/2001, *verbis*:

Nesses termos, a identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte pela Administração Tributária serve para a efetivação do princípio da capacidade contributiva, o qual, por sua vez, encontra-se em risco de violação em todas **as restritivas hipóteses autorizadoras de acesso da Administração Tributária às transações bancárias dos contribuintes, tal como arroladas nos incisos do art. 3º do Decreto 3.724/01, que regulamenta o art. 6º da lei impugnada.** No campo da autonomia individual, **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.

Veja-se que **o artigo 6º da Lei Complementar 105/01 é taxativo ao facultar o exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras, somente se (i) houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e (ii) tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.** (grifei)

Sem dúvida, a regulamentação trazida pelo Decreto nº 3.724/2001 em seu art. 3º apresenta um rol restritivo de situações que caracterizam a indispensabilidade do exames dos documentos, que dependem de sua demonstração pela autoridade administrativa competente. Sua observância é obrigatória e não pode ser deixada em segundo plano.

Destarte, não tendo sido declinados, no presente caso, os motivos ensejadores da hipótese legal apontada para a emissão da RMF pela autoridade fiscal, restou descumprido requisito essencial para a obtenção dos documentos diretamente às instituições financeiras, havendo que se reconhecer a sua ilegitimidade como meio de prova para fins da apuração de omissão de receitas, realizada nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.³

Ante ao exposto, voto no sentido de acolher a nulidade parcial do lançamento para cancelar a infração relativa a omissão de receitas apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada, cujos dados foram obtidos sem a observância dos requisitos legais pela autoridade fiscal.

³ O prof. Sergio André Rocha em sua obra *Processo Administrativo: Controle Administrativo do Lançamento Tributário* (Almedina, 2018), apresenta a distinção doutrinária entre provas ilícitas e provas ilegítimas, destacando que enquanto as primeiras são "aquelas que foram obtidas pela parte por intermédio de uma conduta contrário a mandamentos previstos em regras jurídicas de direito substantivo", enquanto que as segundas são "aquelas que foram produzidas com violação de norma processual" (p. 238). Entendo que, no caso, estaríamos diante da segunda categoria, embora tal classificação não seja relevante quanto aos efeitos, pois ambas levam à desconsideração da prova, seja ela considerada ilícita ou ilegítima.

Com relação ao arbitramento do lucro, a recorrente alega que apesar da falta de apresentação de livros e documentos solicitados, foram apresentados “os arquivos magnéticos requeridos, ou seja, não ficou configurada a impossibilidade de apuração do lucro pelos critérios ordinários”.

Defende ainda que a decisão recorrida sustentou que não constaria dos autos a apresentação dos arquivos magnéticos, mas caso isto tivesse ocorrido, a autoridade fiscal deveria tê-lo reintimado a fazê-lo, o que não consta dos autos.

Não assiste razão à recorrente.

Com relação à primeira alegação de que teria apresentado a escrituração em arquivos magnéticos, o que permitiria a apuração do lucro real, não há qualquer indicação deste fato nos elementos coligidos aos autos e tampouco a recorrente trouxe qualquer documento que comprovasse a entrega de tais arquivos.

No tocante à necessidade de reintimação, que alega não ter ocorrido, também não é o que se verifica nos autos.

Após a intimação inicial para apresentação dos arquivos magnéticos (Termo de Intimação nº 02 – fl. 61), a recorrente foi novamente intimada a fazê-lo, por meio do Termo de Intimação nº 04 (fl. 65).

O mesmo se deu com relação aos livros da escrituração contábil/Livro Caixa, que foram solicitados no Termo de Início (fls. 14/15) e mediante diversas reintimações (TIF nº 01 – fl. 60, TIF nº 03 – fl. 63 e TIF nº 05 – fl. 67).

Ou seja, a recorrente foi instada por diversas vezes a apresentar os livros e documentos de sua escrituração contábil, seja impressa, seja em arquivos magnéticos, e não o fez. Tampouco apresentou qualquer justificativa à autoridade fiscal.

Assim, resulta vazia a alegação.

A recorrente questiona, ainda, o procedimento adotado pela autoridade fiscal “no sentido de acrescer à receita declarada aquela outra receita supostamente omitida e que foi apurada por meio dos dados bancários”, pois “se a declaração tem por base a escrituração e esta eventualmente não é apresentada obviamente que não se pode ter certeza do conteúdo dessa declaração”.

Tal discussão perdeu relevância, na medida em que restou cancelada a infração decorrente da apuração de omissão de receitas com base nos créditos bancários de origem não comprovada, restando tão somente a tributação das receitas apuradas por meio da emissão das notas fiscais de vendas de mercadorias, que foram apresentadas (vide resposta do Termo de Início – fl. 16) e informadas na DIPJ apresentada ao Fisco (fls. 3 a 11). No tocante à utilização da base declarada pelo sujeito passivo, salvo demonstração de que a mesma não correspondia à realidade, o que não ocorreu, não vejo qualquer prejuízo à recorrente.

Assim, é de ser mantida a exigência no tocante ao arbitramento dos lucros.

Por todo o exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de nulidade parcial do lançamento, para cancelar a exigência no tocante a infração de omissão de receitas apurada com base em créditos bancários de origem não comprovada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado