



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.732239/2019-28
ACÓRDÃO	3002-003.820 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INTERSEPT SEGURANÇA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016, 2017

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). EXTINÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) diz respeito ao controle interno relacionado com o planejamento das atividades de fiscalização. Eventuais vícios na sua emissão, prazo ou execução não maculam o lançamento.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há nulidade processual e tampouco do lançamento enquanto ato administrativo.

Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF

Ano-calendário: 2016, 2017

DISPONIBILIZAÇÃO OU TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS A OUTRA PESSOA JURÍDICA

A disponibilização e/ ou a transferência de créditos financeiros a outras pessoas jurídicas, ainda que realizadas, sem contratos escritos, mediante a escrituração contábil dos valores cedidos e/ ou transferidos, constitui operação de mútuo sujeita à incidência do IOF.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2016, 2017

MULTA AGRAVADA. ATRASO E ATENDIMENTO PARCIAL DAS INTIMAÇÕES. INOCORRÊNCIA DE OBSTRUÇÃO OU EMBARAÇO. AFASTAMENTO DO AUMENTO DA SANÇÃO.

Se o contribuinte, durante o procedimento fiscal, apresenta-se e traz parte da documentação solicitada, não se sustenta a presença de obstrução ou de embaraço para justificar e motivar a majoração sancionatória prevista no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Jorge Luís Cabral (substituto[a] integral), Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 16-95.532 que julgou improcedente a Impugnação apresentada contra o auto de infração lavrado para cobrança Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF, no total de R\$ 178.776,69, relativo aos períodos de 2016 e 2017.

Conforme consta no Relatório Fiscal, na escrituração contábil do sujeito passivo foram registradas operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros, na condição de mutuante a empresas ligadas, nestes termos:

“Nas subcontas analíticas da conta “1.3.1.02 - EMPRÉSTIMO COLIGADAS E CONTROLADAS” foram registrados os mútuos concedidos a pessoas jurídicas. As contas contábeis analíticas envolvidas fazem parte do ativo não circulante e são as seguintes:

*1.3.1.02.00001 - DOMICIANO;
1.3.1.02.00002 - INTERSEPT COMÉRCIO;
1.3.1.02.00004 - MADIFE LTDA.*

O Anexo I apresenta o Razão dessas contas contábeis, extraídas do Sistema Público de Escrituração Digital – Sped. No Anexo II, foram relacionados todos os lançamentos contábeis que envolvem essas contas no período de 01/01/2016 a 31/12/2017, incluindo suas contrapartidas. A relação de lançamentos contábeis correspondentes a mútuos concedidos (débitos nas contas contábeis) está no Anexo III. Os lançamentos de meras transferências contábeis foram excluídos dessa relação.

Deste modo, como não houve confissão de débito nem pagamento de IOF nos anos de 2016 e 2017, o imposto devido será constituído através de auto de infração, sobre todas as operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros realizadas pelo sujeito passivo.”

Cientificada do lançamento, a Recorrente apresentou Impugnação, arguindo, em preliminar, a nulidade do procedimento fiscal e do auto de infração. No mérito, sustentou que as operações consideradas como contratos de mútuo seriam, na realidade, meras movimentações entre contas correntes. Alegou, ainda, que a aplicação da multa agravada por suposta não apresentação de documentos seria indevida, uma vez que os extratos e demais informações das contas correntes já estariam de posse da fiscalização.

Em julgamento, acordaram os membros da 2ª Turma/DRJ 01, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, nestes termos:

*“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Ano-calendário: 2016, 2017*

*AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. DESCABIMENTO.
Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). EXTINÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.
O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) diz respeito ao controle interno relacionado com o planejamento das atividades de fiscalização. Eventuais vícios na sua emissão, prazo ou execução não maculam o lançamento.*

*ENCERRAMENTO PRECOCE DO PROCEDIMENTO FISCAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.
A impugnante não atendeu às oportunidades de defesa que lhe foram oferecidas, nem mesmo quando solicitou prorrogação de prazo para atendimento e teve seu pedido atendido, não sendo cabível a alegação de cerceamento de defesa.*

PROCEDIMENTO FISCAL. ESGOTAMENTO DO PRAZO. INOCORRÊNCIA.

O prazo de sessenta dias previsto no art. 7º do Decreto no 70.235/1972 é prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

NÃO ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO. MULTA AGRAVADA.

Os percentuais de multa serão aumentados de metade nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF

Ano-calendário: 2016, 2017

A disponibilização e/ ou a transferência de créditos financeiros a outras pessoas jurídicas, ainda que realizadas sem contratos escritos, mediante a escrituração contábil dos valores cedidos e/ ou transferidos, constitui operação de mútuo sujeita à incidência do IOF. No contexto do fato gerador do tributo devem ser compreendidas também as operações realizadas ao abrigo de contrato de conta corrente entre empresas coligadas com a previsão de concessão de crédito.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido"*

Irresignada, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário, para reformar integralmente o acórdão recorrido, reiterando todos os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Gisela Pimenta Gadelha Dantas - Relatora

O Recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais, razão pela qual deve ser conhecido.

Preliminar

Nulidade do procedimento fiscal e do auto de infração:

A Recorrente alega que haveria nulidade do auto de infração devido à extinção por decurso de prazo do MPF nº 09.1.01.00-2018-00400-5 em 16/10/2019, tratando-se de procedimento ilegal de refiscalização, conforme trecho abaixo destacado:

"Assim, uma vez que, o MPF nº 09.1.01.00-2018-00400-5, não foi renovado no prazo previsto pelo artigo 11 da Portaria RFB nº 6478/2017, EXTINGUIU-SE POR DECURSO DE PRAZO EM 16 de Outubro 2019, na forma do artigo 12 da Portaria RFB nº 6478/2017, sem que a fiscalização tenha apurado, lançado e notificado a empresa, qualquer crédito à receita federal.

Portanto, os fatos geradores das obrigações, principal e acessória, ocorridos no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2017 foram, respectivamente, homologados pela Secretaria da Receita Federal em procedimento fiscal encerrado em 16 de Outubro de 2019, como disposto no artigo 150 do CTN. Desta forma, o termo de continuidade da ação fiscal, em verdade, trata da refiscalização dos períodos compreendidos no MPF extinto.

Resumindo, não há qualquer dos indícios indicados na legislação em vigor, apresentados pela empresa contribuinte que justificasse a REFISCALIZAÇÃO autorizada. Na análise de todo o processo fiscal não constam quais as razões que motivaram tal procedimento de REFISCALIZAÇÃO na contribuinte. Em face disso, tal procedimento adotado pela SRF deve ser considerado irregular e ilegal.”

Aduz ainda que o auto de infração deveria ser declarado nulo, por suposto cerceamento de defesa, tendo em vista o seu encerramento irregular, em 05/12/2019, sem oportunizar o atendimento ao TIF nº 13, conforme abaixo destacado:

“[...] O procedimento fiscal foi encerrado em 05/12/2019, sem oportunizar o atendimento ao TIF nº 13. Desta maneira, deve o auto de infração ser declarado nulo, pelo cerceamento de defesa e encerramento irregular.

Em 04/12/2019, foi emitido ofício solicitando cópia de contrato social da Intersept Holding, entretanto no dia seguinte – 05/12/2019 – o fiscal simplesmente encerrou o procedimento fiscal.”

Diante da alegação de nulidade, cumpre notar que não se verifica nestes autos qualquer das hipóteses previstas no art 59 do Decreto nº 70.235/72, de 6 de março de 1972, *in verbis*:

Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade e garantido o direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração.

Ademais, o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não se constitui em ato essencial à validade do procedimento fiscal, tratando-se de mero instrumento de controle interno. Assim vem entendendo a jurisprudência do Carf:

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

PRELIMINAR DE NULIDADE POR VÍCIO FORMAL MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória não se sujeitando ao contraditório os atos lavrados nesta fase. Somente depois de lavrado o auto de infração e instalado o litígio administrativo é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa. Ademais, após a ciência do auto de infração, com o litígio instaurado entre o fisco e o contribuinte, a legislação concede na fase impugnatória, ampla oportunidade para apresentação de documentos e razões de fato e de direito. (Processo nº 10218.000572/200609 Recurso nº Voluntário Acórdão nº 1803-001.461 – 3ª Turma Especial Sessão de 9/8/2012)

Portanto, entendo que não há nulidade na lavratura do auto de infração. Por conseguinte, rejeito a preliminar suscitada.

Mérito

Da natureza das operações financeiras entre as empresas do mesmo grupo:

A fiscalização aponta que na escrituração contábil do sujeito passivo foram registradas operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros, na condição de mutuante, às empresas ligadas.

De outro lado, a Recorrente afirma que não teria havido operações de crédito que pudessem gerar a cobrança do IOF. Sustenta que existiria, tão somente, contrato de conta corrente.

É o que passo a analisar.

A legislação tributária que regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários – IOF sobre operações de mútuos entre pessoas jurídicas, assim dispõe: Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999:

Art. 13. As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras.

§ 1º Considera-se ocorrido o fato gerador do IOF, na hipótese deste artigo, na data da concessão do crédito.

§ 2º Responsável pela cobrança e recolhimento do IOF de que trata este artigo é a pessoa jurídica que conceder o crédito.

§ 3º O imposto cobrado na hipótese deste artigo deverá ser recolhido até o terceiro dia útil da semana subsequente à da ocorrência do fato gerador.”

Decreto nº 4.494, de 03 de dezembro de 2002:

Art. 2º O IOF incide sobre:

I operações de crédito realizadas:

a) por instituições financeiras (Lei nº 5.143, de 20 de outubro de 1966, art. 1º);

[...]

c) entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 13).

Com efeito, o que a lei caracteriza como fato gerador do IOF é a ocorrência de operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas e não a específica operação de mútuo.

É conhecido que o tema foi objeto de análise da parte da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CARF, no ano de 2024. O julgamento ocorreu na 3ª Turma da CSRF, em acórdão nº 9303-015.128, de 13.05.2024 (proc. 19515.720077/2019-46), que decidiu por maioria de voto, o seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS (IOF)

Ano-calendário: 2014

DISPONIBILIZAÇÃO OU TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS A OUTRA PESSOA JURÍDICA A disponibilização e/ ou a transferência de créditos financeiros a outras pessoas jurídicas, ainda que realizadas, sem contratos escritos, mediante a escrituração contábil dos valores cedidos e/ ou transferidos, constitui operação de mútuo sujeita à incidência do IOF.

Neste mesmo sentido decidiu o STJ no RESP nº 1.239.101/RJ, cuja ementa transcrevo abaixo:

TRIBUTÁRIO. IOF. TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO CORRESPONDENTES A MÚTUO DE RECURSOS LEI N. 9.779/99. 1.

O art. 13, da Lei n. 9.779/99 caracteriza como fato gerador do IOF a ocorrência de "operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas" e não a específica operação de mútuo. Sendo assim, no contexto do fato gerador do tributo devem ser compreendidas também as operações realizadas ao abrigo de contrato de conta corrente entre empresas coligadas com a previsão de concessão de crédito. (Destaquei) 2. Recurso especial não provido.

Portanto, entendo que nas operações objeto da autuação, em que houve a disponibilização de recursos financeiros para outra pessoa jurídica, está caracterizado o mútuo pela transferência do domínio de coisa fungível, sendo a Recorrente o sujeito passivo responsável pelo IOF incidente.

Multa:

Consta no relatório fiscal que *“Em que pese a resposta INTEMPESTIVA apresentada ao TIF nº 1 em 28/08/2019, os esclarecimentos relacionados ao IOF não foram prestados e nenhum documento foi apresentado. No Termo de Análise de Solicitação de Juntada foi registrado esse fato, nas seguintes palavras: “Resposta intempestiva, pois o prazo encerrou-se em 26/08/2019, e incompleta, pois não foram atendidos os itens 1, 2, 3, 6 (parcial) e 7 (parcial).”*

O acórdão recorrido manteve a aplicação da multa agravada no percentual de 112,50%, com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Segundo o colegiado, *“tendo em vista a não apresentação de esclarecimentos pela impugnante, agiu corretamente a fiscalização ao proceder ao lançamento da multa agravada”*.

Todavia, a Recorrente sustenta que a imposição da multa agravada por suposta não apresentação de documentos carece de fundamento, uma vez que os extratos e as informações relativas às contas correntes já se encontravam à disposição da fiscalização, conforme destacado a seguir:

“Neste ponto, convém abrir parênteses para esclarecer o seguinte:

a) Não houve obstáculo ao trabalho fiscalizatório em decorrência do atendimento parcial às solicitações do auditor;

b) Conforme se depreende do relatório fiscal, os itens não atendidos seriam os de número 1, 2 e 3. Em uma avaliação básica percebe-se que o item nº 01, foi atendido, haja vista que o fiscal de posse do contrato social descreveu todas as alterações sociais ocorridas na empresa. O item nº 02, não era possível atender, visto que pedia para entregar contrato social de sócio pessoa jurídica, fato inexistente e irrelevante em 2015, pela ausência de sócio pessoa jurídica. O item nº 03 não pode ser relacionado com este processo, pois está em discussão no processo 10980.731681/2019-37 não sendo de interesse ou não tendo conotação com este processo;

c) Os itens 06 e 07 foram atendidos. Ressalte-se que o item nº 07 pertence ao processo 10980.732240/2019-52, não podendo ser relacionado ao presente processo;

d) Relevante apontar que os documentos necessários para a devida avaliação do fiscal, especificamente neste processo, eram inerentes ao IOF, este item estava em poder do fiscal, o que propiciava a execução do trabalho, como comprovado face ao auto de infração ter sido emitido lastreado pelas informações contidas nos razões das contas contábeis. Note-se que o próprio auditor anexou ao relatório fiscal a Razão das contas contábeis extraídos do Sped e Razão das contas contábeis com contrapartidas.

e) Isto posto, é possível concluir que não houve falta de atendimento às requisições do auditor, ficando claro que o trabalho de fiscalização não sofreu qualquer tipo de resistência ou tampouco foi dificultado.”

É o que passo a analisar.

Inicialmente, convém destacar a legislação pertinente:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os [arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991](#);

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

No presente caso, o contribuinte deixou de apresentar a seguinte documentação:

1. Contrato social vigente em 01/01/2015, acompanhado de todas as alterações e eventuais atas de assembleia existentes.
 - Fica cientificado da obrigação de apresentar qualquer alteração no contrato social, termo de posse de administrador ou atas de reunião/assembleia, realizadas no curso deste procedimento fiscal, no prazo de 5 (cinco) dias úteis da assinatura do ato.
2. Contrato/estatuto social ou registro na Junta Comercial dos sócios pessoa jurídica, desde o período fiscalizado até a data atual.
3. Documentação que sustenta os lançamentos contábeis a seguir, incluindo títulos, contratos e laudo de avaliação da incorporação escriturada.

Data	Cód. Conta	Conta	Valor	D/C	Histórico
27/11/2014	13110001	TITULO DA DIVIDA PUBLICA	9.932.302,50	D	VALOR REF INCORPORACAO CAPITAL DA EMPRESA GUZTERE SA VALOR EM DOLAR 397292100 DOLAR NA DATA R 250 VALOR CONVERTIDO
27/11/2014	24101003	CAPITAL SOCIAL - INCORPOR. GUZTERE S.A	9.932.302,50	C	VALOR REF INCORPORACAO CAPITAL DA EMPRESA GUZTERE SA VALOR EM DOLAR 397292100 DOLAR NA DATA R 250 VALOR CONVERTIDO
30/11/2017	2.4.1.01.00002	CAPITAL SOCIAL A INTEGRALIZAR	9.932.302,50	D	VALOR REF.
30/11/2017	1.3.1.01.00001	TITULO DA DIVIDA PUBLICA	9.932.302,50	C	VALOR REF.
21/12/2017	2.2.1.02.00005	INTERSEPT LTDA	5.649.000,00	D	VALOR REF.
21/12/2017	2.4.1.01.00002	CAPITAL SOCIAL A INTEGRALIZAR	5.649.000,00	C	VALOR REF.
30/12/2017	2.4.4.03.00001	RESERVAS DE LUCROS	3.551.921,93	D	TRANSF. ENTRE CONTAS
30/12/2017	2.4.1.01.00002	CAPITAL SOCIAL A INTEGRALIZAR	3.551.921,93	C	TRANSF. ENTRE CONTAS

6. Arquivos digitais da folha de pagamento de 07/2017 a 12/2018, no leiaute do bloco K do MANAD – Manual Normativo de Arquivos Digitais.
7. Esclarecer o motivo de informar em GFIP a alíquota de 0,2% referente a Outras Entidades e Fundos (Terceiros), no período de 07/2017 a 12/2018.

O agravamento da multa é medida de natureza excepcional e deve ser aplicado apenas em hipóteses claramente justificadas. No caso em análise, os documentos apresentados — notadamente, a Razão das contas contábeis extraída do SPED e a Razão com as respectivas contrapartidas — constituem elementos probatórios suficientes para demonstrar a existência de transações financeiras entre empresas, sujeitas à incidência do IOF. Assim, não se verifica qualquer prejuízo à atividade fiscalizatória que pudesse justificar a imposição de penalidade agravada ao Contribuinte.

Nesse sentido, vale consignar os fundamentos refletidos no voto condutor do Acórdão nº 9101-005.149, de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, vejamos:

“Ora, na análise deste Conselheiro, a consequência da carência parcial no entendimento das intimações, apontada pela Fiscalização foi, naturalmente, a glosa de tais dispêndios. Utilizar o mesmo fato e ocorrência para agravar a multa de ofício criaria situação em que sempre que um contribuinte não conseguir entregar para a Fiscalização documentação relacionada com a comprovação da despesa, automaticamente, a penalidade incidente sobre a sua glosa será de 112,5%.

Não houve aqui prejuízo à atividade de fiscalização ou aos trabalhos da Autoridade Tributária e, muito menos, benefício ao contribuinte em razão de tal omissão. Certamente, não existe embaraço ou obstrução na falta de localização de documentação, sua perda ou inexistência – mormente quando tal insuficiência já dá margem legal para a constatação de infração tributária, ordinariamente acompanhada da – pesada - multa de ofício de 75%.

O agravamento da multa de ofício é medida excepcional e extrema.

Ainda que a Fazenda Nacional defenda hermenêutica literal e objetiva na interpretação da sua hipótese de aplicação, prevista no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 – supostamente, então, bastando o contribuinte não atender, no prazo marcado, ou de maneira insuficiente à intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar a documentação – é também cabível e muito salutar uma outra leitura, mais subjetiva e consequencial dessa mesma previsão legal, que prestigia a ponderação do valor jurídico efetivamente tutelado pela sua existência, qual seja: coibir o embaraço, intencional, ao desempenho da atividade das Autoridades Fiscais.

Acatando a tese fazendária de que toda falha, temporal, quantitativa ou qualitativa, do contribuinte durante o atendimento à Fiscalização, objetivamente, implicaria no agravamento em 50% (cinquenta por cento) da penalidade ordinária do lançamento de ofício, e confrontando-a com a realidade da dinâmica empresarial e as limitações práticas dos contribuintes, fica certo que tal majoração deixaria de ser uma exceção.

Além disso, na mesma esteira, o dispositivo aqui tratado se apresenta exclusivamente como ferramenta punitiva do Estado, compondo o ius puniendi (ainda que formalmente contida no sistema jurídico tributário), ficando sujeita aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa penal do Poder Público.

Assim, em ambiente de julgamento e revisão, se a norma que veicula tal sanção, cotejada com os fatos e circunstâncias específicas da postura dos contribuintes, bem como suas respectivas consequências, permite uma interpretação mais favorável ao apenado do que aquela inicialmente adotada pela Autoridade aplicadora – inclusive de forma que dispensaria o aumento da punição ordinária - merece, então, prevalecer esta hermenêutica que minimiza os atos punitivos do Estado. Registre-se que tal axiologia informa a norma contida no art. 112 do CTN, sendo inquestionável o seu prestígio pelo Legislador complementar de 1966.

Por fim, acrescente-se que tal posição, ainda que por fundamentos semelhantes, tem respaldo na jurisprudência das C. Turmas Ordinárias da 1ª Seção deste E. CARF, como se ilustra pelo Acórdão nº 1402-002.177, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, de relatoria do I. Conselheiro Demetrius Nichele Macei, publicado em 27/05/2016:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2008 MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES. OBSTRUÇÃO À FISCALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O agravamento da multa de ofício, em função do não atendimento pelo interessado no prazo marcado, chegando ao patamar de 112.5%, tem sua essência no fato de restar caracterizada a obstrução do contribuinte ao feito fiscal. Caso contrário, se a interessada comparece e traz pelo menos em parte, durante o procedimento fiscal, a documentação solicitada, a qual ainda serviu de base para a imputação tributária, faz com que não se sustente.” (grifos nossos)

Pelo exposto, voto por rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para manter a cobrança do imposto, porém, afastar a aplicação do art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996 por não se tratar de hipótese de agravamento da multa.

É como voto.

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS