



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

Processo n° 12897.000584/2009-00
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.130 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2017
Matéria IOF
Recorrente EMPRESAS REUNIDAS AGRO IND MICKAEL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

NULIDADE. VÍCIO DE MOTIVAÇÃO. ART. 50, §1º DA LEI Nº 9.784/99.

É requisito do auto de infração que ele indique o fato jurídico de forma clara e determinada e lhe impute os efeitos jurídicos que entenda cabíveis por força da lei, identificando os fundamentos da autuação.

A motivação da autuação, para ser válida, deverá ser explícita, clara e congruente. A ausência de referibilidade entre o fundamento da autuação e os fatos demonstrados nos autos implica em vício na congruência da motivação, maculando-a.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário para dar provimento integral, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim (Presidente), Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de

Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se no presente processo de Auto de Infração para exigência do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros ou relativas a títulos ou valores mobiliários IOF, acrescidos da multa de ofício no percentual de 75 % (setenta e cinco por cento) e dos juros de mora.

Para bem relatar o feito, reproduzirei trechos da decisão *a quo*:

O autuante, conforme descrito no próprio auto de infração, apurou falta de cobrança e recolhimento de IOF incidente sobre operações de mútuo entre pessoas jurídicas ligadas, fundamentando o lançamento no art. 13 da Lei nº 9.779/1999; arts. 63 e 64, inciso I, da Lei nº 5.172/1966; art. 1º, parágrafo único da Lei nº 8.894/1994 e art. 70, inciso II, alínea “b” da Lei nº 11.196/2005.

Com o objetivo de comprovar o lançamento, o autuante lavrou o termo de constatação fiscal, onde registra os seguintes fatos, relatados em resumo:

1- o contribuinte formalizou contratos de mútuo com as empresas ligadas CSB trading Exp. e Imp. E Café Solúvel Brasília SA;

2 - intimado a apresentar os contratos de mútuo, encaminhou os contratos de suprimento de numerário a título de empréstimos, assinados em 2005 e contratos realizados com instituições financeiras assinados em 1997;

3 - o lançamento dos mútuos figura no Livro Diário e nos Balanços mensais, conta empréstimo a coligadas – Ativo Realizável a Longo Prazo;

4 - o IOF sobre os empréstimos deixou de ser cobrado das mutuiárias e recolhido aos cofres da União;

Inconformada, a autuada apresentou impugnação alegando:

1) em preliminar, há irregularidade no auto de infração, pois o autuante deixou de intimar o contribuinte na pessoa de seu representante legal, pois o seu representante não estava na sede da firma;

2) No mérito, aduziu:

a) em face dos documentos apresentados, nunca foi celebrado contrato de mútuo com outra pessoa jurídica ou física. Foram celebrados contratos de assunção de dívida, prestando garantia real em favor de terceiros;

b) nos termos da legislação relativa ao IOF a incidência está limitada a operações de crédito, seguro e as relativas a títulos e valores mobiliários, não estando previsto

nesta incidência os contratos de assunção de dívida, não sendo possível se interpretar extensivamente a hipótese de incidência.

c) o tipo legal da assunção de dívida está previsto no Código Civil em capítulo próprio e distinto dos contratos de mútuo;

d) não há prova de transferência de valores entre as empresas, o que derruba a tese de que teria havido mútuo;

e) não é devida a multa proporcional (multa isolada) aplicada ao caso vertente por mera presunção, somente podendo ser aplicada se houver prova do dolo na sonegação. Está havendo inversão do ônus de provar que houve dolo em utilizar contrato de assunção de dívida como disfarce para o mútuo;

f) Apresentou a interessada os documentos de fls. 276/334.

Neste ponto, constatou o Julgador da DRJ que conforme o Termo de Constatação de fl. 40, a interessada teria formulado *contratos de mútuo*, enquanto esta arguiu nunca ter realizado contratos dessa natureza, mas apenas *contratos de assunção e confissão de dívida*, e que, todavia, os contratos juntados pela fiscalização se referem **todos** a assunção de dívida, não tendo sido apresentado qualquer contrato de mútuo. Diante disso, solicitou a conversão do julgamento em diligência para que fossem juntados os contratos de mútuo ou suprimento de numerário referidos pela autuante e que fosse explicitada a composição do valor do Balancete Mensal de fl. 255, "CRÉDITO C/COLIG, CONTROL. E CONTROLADO", que foi a base para a apuração do IOF, entre outros pontos.

Em face da diligência, a Autuada juntou aos autos: Contrato de suprimento (referentes ao ano de 2007), instrumentos de confissão e assunção de dívida e composição de saldo da conta de controladora (assunção de dívida) e Razão da CSB Trading SA e Café Solúvel Brasília SA. A Autoridade Fiscal, em 03/12/2012, fl. 431, juntou aos autos o relatório da diligência efetuada informando que intimou a interessada a apresentar os contratos de mútuo que ela própria afirmou existentes, mas o contribuinte "não atendeu à intimação".

Retornando os autos à DRJ, a impugnação foi julgada improcedente em acórdão assim ementado:

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

Ano-calendário: 2006

ASSUNÇÃO E CONFISSÃO DE DÍVIDA. INCIDÊNCIA DE IOF. CABIMENTO.

Sobre operações de crédito onde haja confissão de dívida deve incidir o imposto sobre operações financeiras. (Inteligência do art. 3º, §1º, VI do Decreto nº 6.306/2007)

Diante disso, interpôs a autuada Recurso Voluntário, no qual reitera as razões de mérito de sua impugnação, pugnando pela nulidade da autuação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Antes de enfrentar os argumentos do Recorrente, há que se conhecer de ofício uma questão de ordem pública, referente à motivação do ato administrativo e a impossibilidade de alteração do critério jurídico adotado, nos termos do artigo 146 do Código Tributário.

Como se vê claramente na autuação, o fundamento invocado pelo autuante foi a existência de contratos de mútuo entre a Recorrente e suas coligadas, como descrito pela decisão *a quo*:

SEGUNDO O AUTUANTE, a interessada teria formalizado contratos de mútuo com as empresas ligadas CSB trading Exp. e Imp. e Café Solúvel Brasília S.A e que intimada a apresentar os contratos de mútuo, teria encaminhado os contratos de suprimento de numerário a título de empréstimos, assinados em 2005 e contratos realizados com instituições financeiras assinados em 1997. Salaria que os lançamentos dos mútuos figuram no Livro Diário e nos Balanços mensais, conta Empréstimo a Coligadas – Ativo Realizável a Longo Prazo, conforme documento juntado em fl. 255. Com base nos valores contabilizados como créditos c/colig e controlada, exigiu o IOF aplicando a legislação descrita no lançamento.

Conforme o resultado da diligência logrou atestar, apenas constam nos autos contratos de "suprimento de numerário" (empréstimos) realizados no ano de 2007 e, portanto, fora do período fiscalizado neste processo administrativo:

Como resposta à intimação feita decorrente da diligência solicitada, fls. 359/362, a interessada juntou aos autos contratos de suprimento recíproco de numerário a título de empréstimo. Contudo, estes foram assinados em 30/12/2007 e 01/12/2007, fls. 360 e 362, com validade até 30/12/2009 e 01/12/2009, respectivamente, e os fatos geradores lançados são do ano-calendário de 2006, fls. 45/56.

Frise-se que o fiscal adotou como fundamento da autuação o art. 13 da Lei nº 9.779/99, que trata da hipótese de operações de créditos correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas, conforme se depreende do Auto de Infração (fl. 45-47):

Falta DE COBRANÇA E RECOLHIMENTO DO IOF, INCIDENTE SOB RTE OPERAÇÕES DE MÚTUA ENTRE PESSOAS JURÍDICAS LIGADAS, CONFORME DETALHADO EM TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL, E SEUS ANEXOS, LAVARADO COM O PRESENTE PARA DESTE FAZER PARTE INTEGRANTE E INSEPARÁVEL.

ENQUADRAMENTO LEGAL

Artigo 13 da Lei 9.779/99; Artigo 63, 64 inciso I, da Lei 5.172/66; Artigo 10. .
Parágrafo Único da Lei 8.894/94; Artigo 70, inciso II, alínea "b" da Lei 11.196/2005

Diante disso, a própria decisão *a quo* reconhece a inexistência de elementos probatórios aptos a demonstrar a existência de contratos de mútuo, como aduz em fl. 440:

13.8. Os lançamentos são referente ao fato gerador de 2006, fls. 45/57. Os contratos de suprimento constantes dos autos trazidos a este com a diligência são de 2007, fls. 360/362. Os contratos que poderiam se relacionar com os fatos geradores lançados são de assunção de dívida, fls. 129/185 e 276/295.

Diante disso, o julgador *a quo* invoca o art. 3º do Decreto 4.494/2002 (RIOF)

Art.3º—O fato gerador do IOF é a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado (Lei nº 5.172, de 1966, art. 63, inciso I).

§1º Entende-se ocorrido o fato gerador e devido o IOF sobre operação de crédito:

I-na data da efetiva entrega, total ou parcial, do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do interessado;

II- no momento da liberação de cada uma das parcelas, nas hipóteses de crédito sujeito, contratualmente, a liberação parcelada;

III- na data do adiantamento a depositante, assim considerado o saldo a descoberto em conta de depósito;

IV -na data do registro efetuado em conta devedora por crédito liquidado no exterior;

V- na data em que se verificar excesso de limite, assim entendido o saldo a descoberto ocorrido em operação de empréstimo ou financiamento, inclusive sob a forma de abertura de crédito;

VI- na data da novação, composição, consolidação, confissão de dívida e dos negócios assemelhados, observado o disposto nos §§7º e 10 do art. 7º;

VII-na data do lançamento contábil, em relação às operações e às transferências internas que não tenham classificação específica, mas que, pela sua natureza, se enquadrem como operações de crédito.

E conclui o relator:

13.12. Em exame à documentação apresentada com a diligência, os contratos juntados aos autos para o fato gerador lançado são de assunção e confissão de dívida, fls. 363, 388, 396, 371. Da legislação citada destaco o art. 3º do Decreto nº 6.306/2007, §1º, IV, que entende ocorrido o fato gerador e devido o IOF sobre as operação de crédito na data da confissão de dívida. Logo, sobre as operações de créditos, alicerçadas nos contratos

apresentados pela interessada, de assunção e confissão de dívida, têm a incidência de IOF.

Deve-se ressaltar, neste momento, que não se esta alargando a norma legal, pois a referida estabelece tal incidência.

E posteriormente aduz que:

13.15. Pelo art. 3º do Decreto nº 6.306/2007, que trata do IOF, não há a necessidade de haver transferência de valores para ocorrer a incidência de IOF sobre as operações de crédito, pelo contrário, contratos de confissão de dívida, que represente direito de crédito com alteração do devedor tem incidência de IOF, sendo cabível a incidência sobre o crédito assumido não liquidado.

Pois bem, retomemos agora o Termo de Constatação Fiscal (fl.40), para avaliar a simetria entre os argumentos da autoridade autuante e da turma julgadora de 1ª instância, com a menção de que se trata de uma Termo de Constatação bastante "enxuto", de apenas uma página:

No exercício das funções de Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil, no curso da ação fiscal no contribuinte acima identificado e de acordo com o disposto nos arts. 904, 910, 911 e 927 do Decreto no. 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), CONSTATAMOS os fatos abaixo discriminados:

- O contribuinte – Mutuante- formalizou contratos de mútuo com as empresas ligadas CSB Trading Exportação e Importação, C.N.P.J. no. 30.502.017/0001-08 e Café Solúvel Brasília S/A. C.N.P.J. no. 25.869.736/0001-21.

O IOF incidente sobre estas operações de empréstimos deixou de ser cobrado das mutuárias pela mutuante, e recolhido aos cofres da União.

A Lei 9.799/99 artigo 14, a lei 5.172/66 Art. 63, 64, inciso I, a Lei 8.894/94, art.1º. e Parágrafo Único, e a Lei 11.196/2005 art. 70, inciso II, alínea "b" que regem a matéria dispõem que a base de cálculo é o valor do principal entregue (sem acréscimo de juros) e sobre este valor deverá ser aplicada a alíquota de 0,0041% ao dia.

Como pode se ver claramente, o fundamento da autuação foi expressamente a ocorrência de negócios jurídicos de mútuo, inclusive consignando no último parágrafo mencionado a entrega de valores da Recorrente às coligadas - sem que contanto conste qualquer prova deste fato nos autos.

Não foi a toa, pois, que quando da decisão da DRJ, o relator constatou a ausência de provas relativas ao mútuo e relativa à alegada transferência de recursos, passando a fundamentar a autuação no fato da hipótese de incidência do IOF abranger a assunção e confissão de dívida, e que nesses casos não seria necessária prova da efetiva transferência de recursos.

Deve-se frisar aqui, todavia, que a hipótese de incidência do IOF é bastante ampla, abrangendo um conjunto de operações bastante largo, como se depreende de sua própria competência, veiculada pelo art. 153, V da CF:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

O conceito de operações de crédito é, também, bastante amplo, abarcando por sua vez diversos negócios jurídicos distintos, a exemplo do mútuo, da assunção de dívida, abertura de crédito etc. A despeito dessa amplitude semântica, os diversos negócios abarcados pela expressão "operação de crédito" não são intercambiáveis entre si para fins de imposição do IOF, visto que se deve respeitar a estrutura de Direito Privado adotada, nos termos do art. 109 do CTN:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Este dispositivo traz uma **questão horizontal**, a respeito da forma que o Direito Privado se relaciona com o Direito Tributário nos demais conceitos e institutos que são utilizados em normas tributárias infraconstitucionais, especialmente para determinar quais os efeitos tributários a que elas estarão sujeitas.

a Constituição Brasileira optou, ao tratar do Direito Tributário, pela previsão expressa de diversas regras de competência, que, em razão da sua *eficácia de trincheira - entrenchment* (SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules*. Oxford: Clarendon Press, 2002. P.42) - dão maior *rigidez e certeza* ao conjunto normativo, evitando que poderes e obrigações surjam exclusivamente de princípios constitucionais, dando um timbre de segurança e previsibilidade ao subsistema constitucional tributário que, por força da hierarquia.

No âmbito do CTN, calha remeter a dois artigos pouco mencionados nesta discussão, o art.114 e 116:

*Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a **situação definida em lei como necessária e suficiente** à sua ocorrência.*

Ora, é aristotélica a lição de que as condições necessárias e suficientes para que um objeto seja determinado como algo são o conteúdo desse conceito! É dizer, na dicção do artigo mencionado, que falar em *fato gerador* é *pressupor a existência de um conceito ao qual ele vai se subsumir*, com elementos determinados. Fica evidente que o CTN reconhece a existência de conceitos nas hipóteses de incidências tributárias que devem ser observados no momento da aplicação, sob pena de restar sem sentido a dicção do artigo supramencionado.

Em mesmo sentido, o art.116 é categórico:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

*I - tratando-se de **situação de fato**, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;*

*II - tratando-se de **situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável**. (grifos nossos)*

Ora, ao incluir determinado ato ou negócio jurídico no antecedente de uma norma tributária abstrata e geral, o legislador não abarca a totalidade do fenômeno, o **fato bruto** (*rohe Tatsachen*), mas sim **fatos institucionais** (WEINBERGER, Ota. *Fatti e Descrizione di fatti - Riflessioni logico-metodologiche su un problema fondamentale delle scienze sociali*. In. LA TORRE, Maximo. *Il Diritto come Istituzione*. Milano: Giuffrè, 1990. P.95-113) - seja à partir de uma institucionalização dos *fatos brutos*, quando delimita positivamente "*as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios*", seja à partir de convenções humanas normativamente instauradas, caso em que o fato se verificará quando "*definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável*".

Há, pois, uma necessidade intrínseca ao Direito que tais fatos tenham alguma determinação prática - seja ela normativa ou não - anterior à sua utilização nas hipóteses de incidência tributárias. ***Em se tratando das situações jurídicas, remete-se a um "direito aplicável" que, a nosso ver, nada mais é do que o Direito Privado*** - que impõe a sua observância não por razões de *unidade conceitual necessária* - que a nosso ver pode ser elidida pela construção de conceitos próprios no âmbito tributário (como se fez com o conceito de faturamento, com a Lei das S.A. e o Decreto-Lei 2397/67) - mas por uma unidade conceitual decorrente do grau de elaboração do Direito Privado quando da tomada de consciência da autonomia do Direito Tributário (VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das leis tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932. p.167). Não se trata de uma vinculação necessária, mas apriorística, desde que não sobrevenha uma previsão específica de sentido na seara tributária.

Corroborando essa conclusão, a Lei Complementar 95/98, versando expressamente sobre a redação de textos legais, traz relevantes subsídios interpretativos, a exemplo de seu art.11:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

I - para a obtenção de clareza:

a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando;

Resta clara, portanto, a necessidade de observância, via de regra, dos conceitos de Direito Privado na interpretação das hipóteses de incidência tributária.

Compulsando o Código Civil, resta clara a distinção entre as duas figuras negociais em tela:

CAPÍTULO II: Da Assunção de Dívida

Art. 299. É facultado a terceiro assumir a obrigação do devedor, com o consentimento expresso do credor, ficando exonerado o devedor primitivo, salvo se aquele, ao tempo da assunção, era insolvente e o credor o ignorava.

Parágrafo único. Qualquer das partes pode assinar prazo ao credor para que consinta na assunção da dívida, interpretando-se o seu silêncio como recusa.

Art. 300. Salvo assentimento expresso do devedor primitivo, consideram-se extintas, a partir da assunção da dívida, as garantias especiais por ele originariamente dadas ao credor.

Seção II Do Mútuo

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Tratam-se, pois, de negócios jurídicos típicos e que, constatada sua validade, devem ter sua eficácia respeitada para fins de aplicação das regras tributárias.

No caso em tela, restou absolutamente comprovado que as operações ocorridas no ano calendário de 2006 foram de assunção de dívida, sem transferência de recursos, conforme fartamente documentado e reconhecido pela decisão *a quo*, ao passo que o fundamento da autuação fora a ocorrência de mútuo, com transferência de recursos. **Frise-se que tal fato foi constatado pela própria DRJ.**

A decisão da DRJ manteve a autuação sob fundamento de que ambas as condutas estariam abrangidas pela hipótese de incidência do IOF, a despeito de se tratarem de negócios jurídicos absolutamente diversos.

Em se tratando de um procedimento administrativo de controle de legalidade, onde a motivação jurídica é vinculante para a Administração, o Colegiado fica restrito à análise do ato tal qual esteja lavrado, sem ter competência para alterá-lo, como repisado em outra ocasião pelo Conselheiro Atulim em seu voto no Acórdão 3402-003.067:

Em sede de julgamento administrativo não há como trocar o fundamento "o crédito é indevido porque os insumos estão sujeitos à alíquota zero", pelo fundamento "o crédito é indevido porque o fabricante dos concentrados não cumpriu os requisitos do art. 82, III, do RIFI/2002".

É dizer, houve uma clara tentativa da DRJ de **salvar** o lançamento através de uma alteração de critério jurídico, o que é vedado pelo art. 146 do CTN. Mas essa não é a razão determinante do dispositivo desse acórdão.

Compulsando o art.10 do Decreto 70.235/72, verifica-se que o mesmo traz o rol de elementos do auto de infração, *verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

É requisito desse ato administrativo que ele *indique o fato de forma clara e determinada* - apresentando provas e indícios da ocorrência do fato gerador ou de descumprimento de obrigação principal ou acessória - e também *impute a esse fato os efeitos jurídicos* que entenda cabíveis por força da lei, identificando os fundamentos da autuação.

Trata-se do inarredável ***dever de motivação dos atos administrativos***, previsto no art. 2º da lei 9.784/99 como princípio vinculante à Administração Pública, cujo conteúdo mandatório, imediatamente prescritivo, vem veiculado no art. 50 do mesmo diploma legal:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

*I - neguem, **limitem ou afetem direitos** ou interesses;*

***II - imponham ou agravem deveres**, encargos ou sanções;*

(...)

*§ 1º A motivação deve ser **explícita, clara e congruente**, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.*

Ainda que essa regra não existisse expressa, a obrigatoriedade de motivar os atos administrativos decorreria do conjunto de princípios retores das relações de administração, por a atuação administrativa, em um Estado Democrático de Direito, deve ser motivada e motivável, sob pena de vício grave (Cf. FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos*, 5ªed. São Paulo: Malheiros, 2013. P.389-392).

Nos termos da lei, a motivação deverá ser *explícita, clara e congruente*. Resta identificarmos as condições legais de sua validade, dentro dos parâmetros indicados.

Por *explícita*, há que se compreender enunciados todos os elementos do raciocínio jurídico aplicado - desde os indícios e provas utilizados para construção da premissa maior do argumento, até a interpretação dada à legislação para identificar a premissa menor, explicitando assim o iter intelectual subjacente à instanciamento da norma consubstanciada naquele ato.

Portanto, trata-se de uma característica decorrente de uma relação entre a motivação adotada e o agente administrativo.

Por *clara*, refere-se naturalmente à clareza textual como virtude de linguagem, essencialmente ligada à capacidade do texto ser compreendido pelos destinatários, o que exige a eliminação de ambiguidades e indeterminações, bem como a adoção de uma escrita objetiva.

Consubstancia, pois, uma elemento da motivação em si mesma, enquanto texto gramaticalmente estruturado.

Por fim, resta a *congruência*. Trata-se de um conceito linguístico adaptado da geometria, dizendo respeito a uma relação de semelhança, correspondência ou referibilidade - é

dizer, a motivação congruente deve guardar precisa *referibilidade* com os fatos ou atos que ensejaram a atuação administrativa.

Trata-se, pois, de um elemento que se depreende do cotejo da motivação com os fatos/atos aos quais ela se refere.

No caso em tela, a tentativa de resgate do auto de infração só serviu para evidenciar vício de motivação da autuação, visto que apontou a existência de operação de mútuo com transferência de recursos onde havia apenas, como a própria DRJ reconheceu, assunção de dívida sem transferência de recursos, o que evidencia ausência de **congruência** da motivação com os fatos indicados pelas provas dos autos.

Diante disso, deve ser reconhecida a nulidade do auto de infração, por vício de motivação.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para declarar nula a presente autuação.

É como voto.

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator