



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12898.001245/2009-22
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.571 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de julho de 2021
Recorrente SINDICATO DOS EMPREGADOS NO COMERCIO DO RIO DE JANEIRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004

DECADÊNCIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS AO LONGO DO PERÍODO FISCALIZADO. RESP/STJ 973.733/SC.

A mingua de qualquer recolhimento dos tributos objetos do lançamento, a regra aplicável seria, exclusivamente, aquela encartada no art. 173, I, do CTN, contando-se, o prazo decadencial, a partir do primeiro dia útil subsequente àquele em que poderia ocorrer o lançamento, consoante entendimento pacificado pelo STJ quando do julgamento do REsp de nº 973.733/SC, realizado sob o rito do art. 543-C do antigo CPC.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004

MULTA QUALIFICADA. INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE VÍCIO DE MOTIVAÇÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO

Se o conjunto probatório reúne elementos suficientes para caracterizar as hipóteses de qualificação da multa, previstas no art. 44, I, da Lei 9.430, de 1996, a motivação da incidência desse tipo de penalidade poderá ser sucinta, referindo-se ao contexto factual que ensejou a incidência da norma punitiva, o que não prejudica a defesa do contribuinte.

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

Ano-calendário: 2003, 2004

PROVAS INDICIÁRIAS. ANÁLISE CONJUNTA. PROVA CONCRETA

A produção de provas indiciárias, isoladamente consideradas, é improfícua; sua análise conjunta e concatenada, inclusive, com o diálogo travado no curso do processo, convola-as em provas efetivas da prática dos atos investigados no processo administrativo.

GLOSA DE DESPESAS - IRPJ E CSLL - NOTAS FISCAIS E RECIBOS QUE NÃO TRAZEM ELEMENTOS SUFICIENTES PARA IDENTIFICAR E INDIVIDUALIZAR OS SERVIÇOS TOMADOS

Ainda que a exibição de notas fiscais e recibos possa ser admitida como prova hábil e idônea à comprovar as despesas deduzidas do lucro líquida, a falta de elementos e descrições que permitam identificar e individualizar os serviços tomados torna premente a necessidade de exibir elementos adicionais suficientes à demonstração da efetiva concretização dos aludidos serviços.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Atestado, ainda que pelo conjunto de provas indiciárias, a prática de atos que conformem quaisquer das hipóteses preconizadas pelos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, impõe-se a qualificação da multa de ofício, na forma do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade parcial do lançamento, suscitada de ofício pelo conselheiro relator, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator) e Fabiana Okchstein Kelbert; por unanimidade de votos, em rejeitar a prejudicial de decadência; e, quanto ao mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias e Fabiana Okchstein Kelbert, que davam provimento parcial ao recurso, apenas para afastar a qualificação da multa de ofício. Designado o conselheiro Cleucio Santos Nunes, para redigir o voto vencedor quanto à questão da nulidade parcial do lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca – Relator

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente), Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andreia Lucia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o feito de autos de infração lavrados para exigir do Sindicato, ora recorrente, o IRPJ e a CSLL devidos nos anos-calendários de 2003 e 2004. A exigência em exame decorre de glosas de despesas intentadas pela Fiscalização, despesas, estas, relativas a serviços especializados de cobrança. E quanto a esses, pelo que se infere do Termo de

Verificação Fiscal de e-fls.170/173, a recorrente, após regularmente intimada, não teria apresentado documentos hábeis e idôneos à comprovar a sua própria materialidade.

Vale destacar que, antes deste procedimento, a Fiscalizada já havia sido objeto de autuação por falta de recolhimento de IRRF e, mais importante, teve suspenso, por meio do Ato Declaratório Executivo – ADE - de nº 1/2009, o seu direito ao gozo da imunidade preconizada pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB. A suspensão da imunidade, diga-se, foi autuada no Processo de nº 12898.000009/2009-99, cuja relatoria se encontra com este Conselheiro e cujo julgamento está sendo realizado nesta mesma sessão.

Em síntese, a D. Auditoria Fiscal teria instado o interessado a trazer provas acerca de dispêndios pagos às empresas E.E.R.F Prestação de Serviços e Recebimentos Ltda - CNPJ 02.016.109/0001-O7 e E.J.C prestação de Serviços, Cobranças e Recebimentos Ltda – CNPJ 05.785.418/0001-75. Tais elementos, segundo a D. Fiscalização, deveriam demonstrar, de forma descritiva, quais os serviços prestados, o pagamento efetivo dos aludidos valores e, ainda, “*a operação ou causa que justificasse os desembolsos, a pessoa responsável das empresas contratadas na qual o sindicato mantinha contato*” e, ainda, “*a real capacidade operacional das firmas mencionadas*”. Para tanto, requereu, explicitamente, a exibição de contratos que dessem guarida às operações contratadas pelo fiscalizado.

Esclarece, então, que, a despeito de atender as intimações, a entidade sindical não apresentou nenhum contrato, tendo trazido, outrossim, cópias das notas fiscais emitidas as quais, contudo, não descreviam as operações por elas acobertadas, nem tampouco consignavam a mão-de-obra empregada.

Quanto a capacidade operacional das prestadoras de serviços, segundo a D. Fiscalização, não houve qualquer esclarecimento por parte do interessado que, por sua vez, se limitou a esclarecer que tais empresas se destinavam à prestação de serviços atinentes à cobrança de contribuições sindicais, detento *expertise* nesta área na qual, o próprio Sindicato, não disporia de pessoal qualificado para atuar.

Voltando-se para as preditas prestadoras de serviços, a D Autoridade Lançadora atestou que eram detidas pelos mesmos sócios - Srs. Carlos Américo de Freitas Monteiro Pinho e Josie Brotherhood Peres - e ocupavam um mesmo endereço comercial. Mais que isso, constatou que o Sr. Carlos seria o representante legal das duas empresas perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil e que, destaque-se, era funcionário (CLT) do Sindicato autuado.

Noutro giro, verificou que a EERF se declarou, por meio de DIPJ, inativa ao longo dos anos-calendários de 2003 e 2004, sendo que a ECJ igualmente se declarou inativa no ano de 2003 e não apresentou DIPJ em 2004. Esta última empresa, inclusive, foi baixada no ano de 2005. Digno de nota, a EERF, após a oitiva de seus representantes neste feito, retificou as suas DIPJ para se declarar ativa nos anos de 2003 e 2004, optando, então, pelo lucro presumido.

Tendo em conta tais fatos e a ausência de comprovação efetiva da própria incorrência do autuado nas despesas ora glosadas, lançou os valores relativos ao IRPJ e CSLL.

Demais disso, agravou (qualificou) a multa de ofício, justificando semelhante conduta no seguinte trecho, extraído do TVF supra referido:

O procedimento adotado pelo contribuinte acarretou no agravamento da multa de 150%, prevista no art. 44, inciso I § 1º da Lei n.º 9.430 de 1996, com nova redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/2007 c/c Inciso I do art. 2º da Lei n.º 8.137/90 e arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64.

O contribuinte apresentou a sua impugnação administrativa (e-fls. 243 e ss) por meio da qual, resumidamente, questionou a própria suspensão da imunidade (trazendo, inclusive, uma preliminar de nulidade do ADE mencionado linhas acima). Quanto ao mérito, afirma que os elementos trazidos comprovariam a necessidade e a efetiva incorrência nas despesas objeto deste processo.

Sustentou, ainda, o implemento do prazo decadencial quanto ao lançamento atinente ao ano de 2003.

Quanto a multa qualificada, afirmou inexistirem provas sobre a ocorrência de dolo, elemento essencial à tipificação das hipóteses encartadas nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64, invocados pela D. Autoridade Fiscal.

Instada a se pronunciar sobre o caso, a DRJ do Rio de Janeiro, por meio do acórdão juntado à e-fls. 324 e ss, decidiu, por maioria de votos, por julgar improcedente a impugnação oposta. Os fundamentos adotados pela Turma *a quo* foram resumidos em ementa cujo teor reproduzo abaixo:

DECADÊNCIA. IRPJ.

Em se tratando de entidades imunes ou isentas, para fins de cômputo do prazo de decadência, aplica-se a regra do art. 173, inciso I do CTN, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

GLOSA DE DESPESAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Somente são admitidas como dedutíveis as despesas quando efetivamente provadas a realização da prestação de serviços, não bastando a apresentação de notas fiscais que nada especificam.

MULTA QUALIFICADA.

Cabível o agravamento da multa para 150% quando comprovado nos autos que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude, de forma a subtrair valores da tributação.

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.

In casu, o Relator, vencido em parte, tinha decidido por afastar a qualificação da multa de ofício, ante a não demonstração, pela D. Autoridade Administrativa, de elementos necessários à comprovação da fraude. Como visto, esta posição não foi acatada pelas maioria daqueles julgadores.

O contribuinte foi cientificado do julgamento acima em 22/11/2010 (e-fl. 338), tendo interposto o seu recurso voluntário em 20/12/2010 (e-fl. 340), por meio do qual, primeiramente, abandona, explicitamente, a discussão atinente à suspensão da imunidade (relegando-a, apenas, aos autos do PA de n.º 12898.000009/2009-99).

Em seguida, volta a defender a dedutibilidade de suas despesas, e afirma ter trazido, agora, em sede recursal, a cópia dos contratos requeridos pela Fiscalização ainda em fase investigativa. No mais, reprisa o teor de sua impugnação, inclusive quanto a prejudicial de decadência.

À e-fls. 380/385 e à e-fls. 398/413 são exibidas decisões proferidas pela Justiça do Trabalho do Rio de Janeiro, dando conta do afastamento de toda a diretoria do Sindicato ora Recorrente e a da nomeação de interventor. Como, todavia, os motivos que deram causa a tais decisões não guardam relação de pertinência para com os fatos tratados nesta demanda, deixo de relatar os detalhes contidos em tais documentos.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

O recurso é tempestivo e, no mais, preenche todos os pressupostos de cabimento, pelo que, dele, tomo conhecimento.

I DA PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA.

A par das judiciosas ponderações da DRJ sobre o tema, o recorrente preferiu fazer ouvidos moucos e reprisar, sem quaisquer considerações adicionais, a prejudicial em exame.

Em verdade, o fato é que, independentemente da constatação ou não de uma fraude dolosa por ventura perpetrada pelo Sindicato insurgente, não se operou, no caso vertente, a decadência (nem mesmo parcial).

Com efeito, na espécie, consoante muito bem exposto pelo Colegiado de primeiro grau, exatamente por, até o advento do PA de n.º 12898.000009/2009-99, se sujeitar à regra imunizante do art. 150, VI, “c”, da CRFB, a entidade não promoveu qualquer recolhimento a título do IRPJ ou da CSLL.

Quanto a tais tributos, aplica-se o posicionamento consolidado sobre o tema, divisado no REsp de n.º 973.733/SC, julgado sob o regime dos arts. 543-b e 543-C do antigo CPC, cuja ementa transcrevo a seguir, até para atender ao comando inserto no art. 62, § 2º, do RICARF:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. *TRIBUTO* SUJEITO A *LANÇAMENTO* POR *HOMOLOGAÇÃO*. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. *DECADÊNCIA* DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL.

ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (*lançamento* de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o *lançamento* poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a *decadência* ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo *lançamento*, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da *decadência* do direito de lançar nos casos de *tributos* sujeitos ao *lançamento* de ofício, ou nos casos dos *tributos* sujeitos ao *lançamento* por *homologação* em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "*Decadência* e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o *lançamento* poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de *tributos* sujeitos a *lançamento* por *homologação*, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "*Do Lançamento* no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "*Direito Tributário Brasileiro*", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "*Decadência* e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de *tributo* sujeito a *lançamento* por *homologação*; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o *lançamento* de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008 (REsp 973733/SC; Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/08/2009 e publicado em no DJe de 18/09/2009, RDTAPET vol. 24 p. 184).

No caso, a mingua de recolhimento dos tributos acima mencionados no período investigado (IRPJ e CSLL), a regra aplicável seria, exclusivamente, aquela encartada no art. 173, I, do CTN, contando-se, o prazo decadencial, a partir do primeiro dia útil subsequente àquele em que poderia ocorrer o lançamento.

A própria recorrente afirma que tomou ciência dos autos de infração em 20/08/2009 (o que é atestado pelo documento de e-fl. 183). Como os lançamentos dizem respeito

ao IRPJ e a CSLL devidos nos anos calendários de 2003 e 2004, quanto aquele primeiro, o lançamento somente poderia ser feito no ano de 2004 (já que a apuração perdura por todo o ano calendário de 2003 e eventual saldo de ajuste somente poderia ser exigido a partir do fim do período de apuração). Neste passo, como acertadamente apontou a DRJ, o prazo decadencial, contado na forma do art. 173, I, somente se iniciaria no dia 01/01/2005, exaurindo-se, assim, em 01/01/2010.

Nada a prover.

II MÉRITO.

De imediato vale destacar que um dos pilares da defesa trazida pelo Sindicato em suas razões de recurso seriam os contratos prévios que ele diz ter apresentado.

De fato, desde o procedimento investigativo, vem se pedindo ao interessado a exibição de documentos que atestassem não só a necessidade das despesas (algo que nunca foi questionado, é verdade), mas, principalmente, a materialização efetiva dos serviços por elas remuneradas. E dentre tais, foi frisada a necessidade de exibição de contratos que dessem lastro às operações retratadas pelos lançamentos contábeis criticados e pelas notas fiscais exibidas.

Sobre isso, a insurgente afirmou não os ter trazido, precisamente por entender que as notas fiscais já referidas já seriam suficientes; ainda assim, após longo arrazoado sobre o princípio do formalismo mitigado e sobre a não ocorrência de preclusão no direito tributário, afirmou tê-los trazido juntamente com o seu recurso. O problema, é que, com o apelo, não foram juntados quaisquer outros elementos, muito menos os aludidos contratos.

O fato, todavia, é que o contrato não é pressuposto de validade dos negócios (ressalvados aqueles em que se exija a forma escrita - que não é o caso dos autos) e, de mais a mais, não é, nem mesmo, requisito de existência das obrigações. É fonte de obrigações, mas não é a única.

O problema dos autos é outro... é a prova indiciária coletada que, quando conjuntamente analisada, produz a convicção de que os serviços cujas despesas foram glosadas, nunca ocorreram.

É o que se passa a demonstrar.

III.1 Premissas jurídicas do julgamento.

III.1.1 A construção da norma concreta individual, a dialética processual e as provas indiciárias.

O positivismo jurídico se assentava na ideia de que a norma seria um ente dotado de autonomia, mergulhado num ambiente estéril, que não admitia iterações e, por isso mesmo, se afastava de tudo o que não fosse extraível do seu próprio conteúdo prescritivo. Neste diapasão, refutava-se a própria influência do estudioso (ou do aplicador do direito) sobre o objeto estudado, não admitindo qualquer tipo de instrumento interpretativo que se propusesse buscar a

solução dos casos difíceis fora dos contornos da norma para se construir a norma concreta e individual (a moldura a que se referia Kelsen¹):

Sob a ótica do direito positivo não existe critério pelo qual uma das dadas possibilidades de aplicação da norma possa ser preferida à outra. Simplesmente não existe – caracterizável como juspositivo – um método, relativamente ao qual, dentre os vários significados linguísticos de uma norma, só se possa salientar um como “correto” [...]².

Para Kelsen, a adoção de métodos interpretativos – que não se destinassem, exclusivamente, à emolduração da norma positiva – equivaleria à externalização da própria vontade do operador do direito que, assim, justificaria a sua aplicação a partir de “*comentários jurídicos*” de “*caráter absolutamente jurídico-político*”³, sobre os quais a teoria pura, então erigida, nada teria a dizer⁴. A preconcepção Kelseniana acerca dos limites de aplicação da norma, recusando, pois, a relevância (para o positivismo jurídico) da própria construção argumentativa tendente à demonstração da melhor solução possível para o caso concreto, revela o que a doutrina chamou de decisionismo Kelseniano, como bem lembra Streck:

[...] que as normas jurídicas de um ordenamento não “cobrem” todas as hipóteses de aplicação: isto quer dizer que haverá “casos difíceis” que não serão solucionáveis pelas normas jurídicas existentes; daí o recurso à discricionariedade, poder “delegado” aos juízes [...]. Tais questões, de um modo ou de outro, estão presentes em Kelsen e Hart, que constituem, assim, o “ovo da serpente do positivismo contemporâneo”, embora realistas jurídicos, como Alf Ross, tem, sob outro viés, parcela significativa de responsabilidade nesse *affair*. Kelsen “desiste” de enfrentar o problema dos “casos difíceis” (embora deles não fale, na especificidade), deixando a cargo dos juízes tal solução, a partir de um “ato de vontade” (daí se falar do “decisionismo Kelseniano”)⁵.

Ainda que em tempos atuais, o emprego de argumentos de política para a justificação das decisões judiciais não seja pacificamente aceito – e, quando o são (os argumentos políticos), devem ser apenas quando testados contra os princípios vetores do direito (como defende Ronald Dworkin, citado por Neil MacCormick⁶) – o decisionismo proposto pelo juspositivismo não pode ser aceito e nem se tornar muleta para delegar aos aplicadores o mister de, nos chamados casos difíceis, aplicar o resultado que melhor lhe aprouver (a partir de valores absolutos e subjetivos), sem a necessária justificação:

Oponho-me à teoria popular de que os juízes têm poder discricionário para decidir casos difíceis. Admito que os princípios de direito sejam às vezes tão equilibrados que os que favorecem o demandante parecerão tomados em conjunto, mais fortes a alguns advogados, mas a outros, mais fracos. Sustento que mesmo assim faz sentido que cada uma das partes reivindique a prerrogativa de sair vencedora e, em decorrência disso, de negar ao juiz o poder discricionário de decidir em favor da outra⁷.

¹ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito: introdução à problemática científica do direito. Tradução de J. Cretella Jr. e Agnes Cretella, 4ª ed., rev. da tradução, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 116-117.

² Op. cit. p. 117.

³ Op. cit. p. 119.

⁴ Op. loc. cit.

⁵ STRECK, Lenio Luiz. Verdade e consenso: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas – da possibilidade à necessidade de respostas corretas em direito. 3ª Ed., Rio de Janeiro. Lumen Juris, 2009, p. 5-6.

⁶ MACCORMICK, Neil. On Legal Decisions and Their Consequences – From Dewey to Dworkin. New York University Law Review, vol. 58, n. 2, 1983, p. 245.

⁷ DWORKIN, Ronald. Levando os Direitos a Sério. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 430.

A norma jurídica individual e concreta, resultante do exercício silogístico que a aplicação da norma abstrata pressupõe, é construída não pela simples fixação da moldura normativa, mas, isto sim, pela dialética. Tal moldura, diga-se, estabelece de fato os limites materiais do antecedente normativo e, outrossim, fixa as consequências possíveis, que, todavia, devem ser aplicadas de acordo com o caso concreto – e não conforme os humores do juízes e aplicadores. É o discurso desenvolvido pelas partes e pelo aplicador da lei que permite erigir, fundamentadamente, a norma concreta individual:

Essas considerações levam ao entendimento de que atividade do intérprete – quer julgador, quer cientista – não consiste em meramente descrever o significado previamente existente dos dispositivos. Sua atividade consiste em constituir esses significados. Em razão disso, também não é plausível aceitar a ideia de que a aplicação do Direito envolve uma atividade de subsunção entre conceitos prontos antes mesmo do processo de aplicação⁸.

Em determinados casos, destaque-se, a mera subsunção dos fatos à prescrição legal não é suficiente porque, mesmo que o elemento material do antecedente não revolva maiores dificuldades conceituais, a circunstância central da querela pode não ser constatável por uma prova direta sobre o fato (ao menos via de regra). Quase sempre, tal situação pressupõe a sua demonstração, isto sim, a partir de um conjunto de elementos que, isoladamente, não tem o condão de provar a materialidade descrita abstratamente na hipótese de incidência. Em linhas gerais, o que se vê normalmente em casos tais é a formação de um conjunto de provas indiciárias.

E porque, nesta hipótese, tais provas seriam suficientes para demonstrar a concretização do antecedente da norma, se os fatos abstratos por ela descritos não se encontram, de forma direta, demonstrados?

Se as premissas do juspositivismo estivessem corretas, particularmente quando nega a interrelação entre objeto e observadores, ou entre o aplicador, as partes e o direito posto, os casos cuja solução pressuponha a produção de provas indiciárias não teriam uma solução. Como defendido por Kelsen, qualquer solução adotada estaria jungida à discricionariedade do julgador que teria, para tanto, apenas que se ater ao contorno normativo abstratamente definido.

Daí porque se afirma (a fim de se fugir do decisionismo Kelseniano) que o discurso dialético é o único meio pelo qual a valoração deste tipo prova pode ser justificado, já que os contornos da própria lide permitirão verificar a suficiência destes elementos para se concluir pela materialização da situação prevista *in abstrado* no antecedente normativo. Calha trazer a colação, as ponderações propostas pelo Ministro Luiz Fux quando do julgamento da Ação Penal de nº 470, cujo objeto era, precisamente, a análise da concretização de crime de lavagem de dinheiro, em que a comprovação, pela própria natureza deste tipo penal, revolve a conjunção de indícios coletados ao longo do procedimento investigativo:

Assim, a prova deve ser, atualmente, concebida em sua função persuasiva, de permitir, através do debate, a argumentação em torno dos elementos probatórios trazidos aos autos, e o incentivo a um debate franco para a formação do convencimento dos sujeitos do processo. O que importa para o juízo é a denominada verdade suficiente constante dos autos; na esteira da velha parêmia *quod non est in actis, non est in mundo*. Resgata-

⁸ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 52.

se a importância que sempre tiveram, no contexto das provas produzidas, os indícios, que podem, sim, pela argumentação das partes e do juízo em torno das circunstâncias fáticas comprovadas, apontarem para uma conclusão segura e correta⁹

A força da prova indiciária é, portanto, verificada a partir do diálogo travado no curso do processo, participando, pois, de forma decisiva para a construção da norma concreta individual, a iteração, conjunta, do aplicador e das partes nesse exercício lógico-jurídico. Como destacado pelo Ministro Fux, a prova, no caso, tem uma função de persuasão e serve, nesta esteira, de suporte ao livre convencimento do julgador que, não obstante revelar um atributo da atividade judicante, ainda está vinculado ao dever de motivar as decisões.

Se o conjunto de provas indiciárias, a partir da análise dos argumentos e contra-argumentos postos no feito, permitir o desvelamento da verdade material contida na demanda, mesmo que a míngua de provas diretas da concretização do fato, a sua força deve ser reconhecida. Não se estará, então, se propondo uma solução dentre as possíveis, mas, efetivamente, decidindo-se o caso da melhor forma possível.

III.1.2 A glosa de despesas e a força *probandi* das notas fiscais

Em casos pretéritos, manifestei entendimento que, reconheço, não é compartilhado pela maioria de meus pares, de que uma vez exibidas notas fiscais ou recibos, cujo conteúdo formal não seja criticável ou cuja idoneidade não tenha sido objeto de questionamentos, há que se reconhecer como comprovada a despesa. Explico.

De imediato, peço especial atenção ao que dispõe o art. 1º da Lei 8.846/94

Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

Lado outro, a teor dos preceitos do art. 9º, *caput*, do Decreto-Lei 1.598/77, a "*determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova*". O § 1º do aludido preceptivo legal, por sua vez, reza, *litteris*:

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais

Ora, a nota fiscal ou recibo emitidos na forma da Lei 8.846, e em que se observem a presença de todos os requisitos formais pertinentes, não são considerados documentos hábeis e idôneos a comprovar a percepção de receitas? Porque, em situações idênticas, não seriam admitidos, também, para comprovar as respectivas despesas (ou reembolso)? Preenchidos os requisitos legais formais do documento, o § 1º, acima transcrito, não deixaria claro que este faz prova a favor do contribuinte?

⁹ Ação Penal 470, Plenário, disponível em ftp://ftp.stf.jus.br/ap470/InteiroTeor_AP470.pdf; acessada em 22/09/2020.

Lembrem-se que nos termos do art. 1º da Lei 8.137, inciso V, deixar de emitir nota fiscal quando concretizada uma operação em que semelhante obrigação seja imposta tipifica crime contra a ordem tributária; e, conforme o inciso III do citado artigo, emitir nota fiscal quando não ocorrente uma operação mercantil ou uma prestação de serviços também será considerada crime...

Assim, para se desconsiderar uma nota fiscal, por crer não ter sido prestado o serviço nela descrito, à autoridade lançadora seria imposto identificar, quando menos, indícios de fraude (inciso III) ou, quiçá, vícios formais que lhe retirem a credibilidade. Nestes casos, e somente nestes casos, para que não ocorra presunção da prática de crime contra a ordem tributária, a Fiscalização poderá, e deverá, exigir outros elementos que demonstrem a ocorrência real e efetiva do fato signo-presuntivo contemplado pelo aludido documento. Neste particular, atentem para o que dispõe o § 2º do já mencionado artigo 9º do Decreto-lei 1.598:

§ 2º Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior.

Insta frisar que a inversão do ônus, legalmente descrito no texto acima reproduzido, só cabe nos casos em que a legislação explicitamente assim dispuser (§ 3º), casos, v.g., das hipóteses tratadas nos artigos 42 da Lei 9.430 e 61 da Lei 8.981.

Fora daí, a nota fiscal, e a respectiva escrituração contábil, somente poderá ser desconsiderada por prova produzida *pela Fiscalização*, ainda que esta prova alcance o *status* de axioma a partir da análise conjunta de todos os elementos trazidos, mesmo que indiciários.

III 2. O caso concreto, as provas produzidas e a dialética processual.

Como destacado no preâmbulo deste voto, a existência de um contrato prévio não é, *per se*, fato suficiente à descreditar a ocorrência das operações retratadas nos livros contábeis e que deram azo à dedução de despesas do lucro líquido do recorrente.

Também não seriam suficientes para se admitir a glosa intentada, as constatações afeitas à generalidade dos serviços, como descritos nas notas fiscais. Isto porque, de toda sorte, ali se consigna a realização de atividade econômica de cobrança que, pela experiência comum, sabe-se, é habitual e hodierna nos Sindicatos que dependem da arrecadação das contribuições sindicais (ou dependiam, já que estas não mais existem) ou das contribuições facultativas/contratuais associativas. Isoladamente, semelhante elemento serviria para “indiciar” a inoportunidade desta despesa, a depender, contudo, de outros fatos porventura atestados ou comprovados.

No caso em exame, o próprio insurgente afirma não ter trazido cópias dos contratos que dariam lastro às notas fiscais emitidas por entender que estas últimas seriam suficientes para comprovar a efetiva prestação dos serviços nelas descritos. Como dito, inclusive nos subtópicos anteriores, a presunção do insurgente estaria inadvertidamente correta, casos tais documentos contivessem elementos suficientes para demonstrar, qualitativamente, quais serviços foram prestados, quando e em razão de que situações.

Todas as notas fiscais constantes dos autos, sem exceção, atendem a um mesmo padrão, divisível, v.g., nas notas trazidas à e-fls 109 (emitida pela empresa EERF) e 110 (emitida pela ECJ). Confira-se:

Auditoria Fiscal que permitem atestar não só a insuficiência probatória destes documentos, como, quiçá, a sua inidoneidade.

Nos períodos analisados, ambas empresas prestadoras declaram ao fisco a sua inatividade, sendo que a ECJ, inclusive, encerrou a sua vida jurídica em 2005. Ora, o documento fiscal emitido por quem é, declaradamente, inativo é quando menos um contrassenso. Como se pode conceber que tais entidades, que não exerceram atividades geradoras de riquezas passíveis de tributação, poderiam ter emitido documentos fiscais para acobertar, precisamente, uma prestação de serviços?

Outrossim, a investigação intentada quanto as duas empresas acima trouxe mais elementos indiciários que denotariam a precariedade das operações retratadas nas citadas notas e, que se o diga, a própria inexistência de fato destas mesmas empresas:

6 - As prestadoras de serviços apresentam em comum os seguintes fatos descritos a seguir:

6.a - Possuem os mesmos sócios e estão localizadas no mesmo endereço.

6.b- São sócios das prestadoras de serviços Carlos Américo de Freitas Monteiro Pinho - CPF 096.660.707-84 e Josie Brotherhood Peres - CPF 277.989.927. As empresas se encontram localizadas na Rua Mem de Sá, nº 19, grupo 611/612 - Icaraí - Niterói - RJ. O Carlos Américo de Freitas Monteiro Pinho é o responsável pelas firmas perante a SRFB e também é funcionário do Sindicato, com quem tem vínculo empregatício (TVF – e-fl. 171).

Ora vamos. Que os serviços de cobrança são necessários e até habituais aos sindicatos, como já apontado alhures, não se discute. Também não se discute que as entidades sindicais se socorram de profissionais habilitados e gabaritados para desenvolver semelhante atividade. Mas, pergunta-se, porque o recorrente se socorreu de duas empresas que possuem os mesmos sócios para prestar um mesmo serviço? Outrossim, porque se utilizar de empresas especializadas para a execução destas atividades, quando um dos seus sócios é empregado do próprio ente sindical (e nesta esteira, poderia desenvolver, dentro do próprio Sindicato, tais serviços)?

Mais uma vez, vale a insistência: isoladamente tais constatações não são suficientes para legitimar as glosas envidadas. Mas quando as consideramos conjuntamente com todos os demais fatos apontados – a falta de um contrato, a generalidade das notas, a inatividade das empresas prestadoras de serviços, a identidade de endereços destas, etc. -, o que aqui, inicialmente, foi tomado como mero indício se torna elemento de convicção **quase** inexpugnável. E diz-se “quase” porque a parte interessada ainda poderia produzir provas e argumentos suficientes para desconstruir a convicção anteriormente formada – pela dialética processual tratada dentro das premissas deste julgamento. Mas no caso, o recorrente simplesmente se esquivou de travar este diálogo, deixando de trazer quaisquer provas que seja (inclusive os contratos que, falsamente, afirmou ter apresentado juntamente com o recurso voluntário).

Pelo conjunto indiciário de provas produzidas, torna-se incontestado, não só a indedutibilidade das despesas glosadas, como, insista-se, e quiçá, a própria inidoneidade das notas fiscais emitidas para acobertar os serviços que lhe deram causa.

Sem razão, portanto, a recorrente.

III.3 Da qualificação da multa.

Todos os elementos examinados, conjuntamente, acima, serviriam para dar sustento à qualificação da multa pretendida pela D. Fiscalização. A precariedade e inatividade das empresas prestadoras, a generalidade das notas fiscais, o fato de um dos sócios daquelas empresas ser empregado do recorrente, a falta de um contrato, etc., poderiam revelar, de forma substancial, um intento claro e doloso de modificar as características intrínsecas e essenciais do fato gerador dos tributos aqui lançados (art. 72 da Lei 4.502/64).

O problema é que neste ponto específico, a D. Fiscalização pecou, também, por uma excessiva generalidade. Como transcrito no relatório que precede este voto, o TVF dedicou um parágrafo para motivar a qualificação da multa de ofício, sem indicar, com precisão, qual ou quais fatos serviriam de substrato para esta conclusão fiscal. Me permitam, aqui, novamente transcrever o citado trecho do TVF:

O procedimento adotado pelo contribuinte acarretou no agravamento da multa de 150%, prevista no art. 44, inciso I § 1º da Lei n.º 9.430 de 1996, com nova redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/2007 c/c Inciso I do art. 2º da Lei n.º 8.137/90 e arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64.

Qual procedimento estamos tratando? A escrituração de despesas consideradas indedutíveis? A contratação de serviços sem um contrato prévio? A possível inidoneidade das notas fiscais apresentadas? A inatividade de empresas cujo sócio era inclusive empregado da entidade Sindical?

Notem que tanto a inidoneidade das notas, como a própria força probatória dos elementos coletados pela D. Auditoria foram demonstradas por este Relator a partir das premissas jurídicas tratadas no início deste tópico. A Autoridade Fiscal, em momento algum se ocupou de afirmar, expressamente, que, pelo conjunto de provas, as notas fiscais escrituradas eram inidôneas ou mesmo que as empresas prestadoras eram materialmente inexistentes (tudo isso foi demonstrado pelo raciocínio dialético desenvolvido neste voto). A verdade é que o agente autuante nem mesmo se aprofundou em tais temas, contentando-se com a falta de comprovação das despesas e apoiando-se, tão só, nisso, para justificar a qualificação da multa de ofício.

Não por outra razão, o próprio Relator do voto condutor do acórdão recorrido, ainda que vencido nesta parte, ter decidido pelo descabimento da qualificação em exame. Veja-se:

No caso presente, foi aplicada a multa agravada de 150% pela ocorrência de glosa de despesas, sem que, contudo, restasse provado nos autos, de modo incontestado, a existência de dolo. A prática reiterada de determinada conduta não significa, obrigatoriamente, que a interessada tenha agido com dolo. Podem significar meros indícios. Mas, indícios, tão somente, não são suficientes para demonstrar, concretamente, a ocorrência de figuras como a fraude, a sonegação, o conluio, etc. Não basta a prática reiterada de determinada conduta para se inferir o dolo, pois a verdadeira intenção do agente deve ser cabalmente provada, sem o que não se pode asseverar que houve a intenção de fraudar o Fisco.

Só que o problema aqui, e insista-se, não é de prova! Provas, há! O que não houve foi uma correta motivação do ato para justificar a imposição mais gravosa da penalidade. Não foi indicado qual ou quais fatos demonstrados por quais provas ou conjunto de provas indiciárias revelaria, não só o dolo, como a própria conduta fraudulenta a dar lastro à pretensão fiscal. E por isso mesmo, quanto a isso, a defesa apresentada foi rasa, limitando a afirmar a falta de demonstração de tais elementos.

Fica claro, neste caso, a falta de cuidado, *permissa venia*, por parte do Agente Fiscal de fundamentar de forma clara e incontestada a sua conclusão quanto, especificamente, este ponto da autuação.

Em vista disso, é de se reconhecer, ainda que de ofício, a nulidade do lançamento, mesmo que parcial, para afastar, tão só, a qualificação da multa.

Aqui vale, apenas, um adminículo e um pedido de desculpas, em especial aos meus pares. A nulidade, usualmente, é examinada ao início dos votos, dado o seu caráter prejudicial. Mas, como se viu, toda a cadeia de raciocínio realizada nos tópicos anteriores serviu, precisamente, para demonstrar a precariedade do lançamento quanto ao ponto em exame. Daí a sua apresentação apenas, agora.

Esta nulidade, todavia, foi afastada pela maioria dos meus pares e, neste caso, até para que esta conclusão e todo o arrazoado anteriormente exposto não sejam conflitantes (contraditórios), não me resta alternativa senão negar provimento ao apelo. Como dito há sim provas sobre os fatos que dariam guarida à qualificação da multa, impondo-se, neste passo, o desprovimento do recurso.

IV CONCLUSÃO.

Ante o exposto, voto por REJEITAR a prejudicial de decadência e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Voto Vencedor

Conselheiro Cleucio Santos Nunes, redator designado.

Com a devida vênia ao Relator, que com a habitual competência proferiu voto brilhante, ousou dele discordar quanto a preliminar de nulidade suscitada de ofício, referente à falta de motivação para a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, inciso I § 1º da Lei nº 9.430 de 1996.

Sobre o ponto, o relator entendeu, em resumo, embora houvesse provas suficientes de que fosse o caso de se aplicar a qualificação da multa, o TVF não fundamentou

suficientemente os fatos que poderiam levar a essa conclusão. Do voto, colhem-se os seguintes trechos aplicáveis à questão:

Todos os elementos examinados, conjuntamente, acima, serviriam para dar sustento à qualificação da multa pretendida pela D. Fiscalização. A precariedade e inatividade das empresas prestadoras, a generalidade das notas fiscais, o fato de um dos sócios daquelas empresas ser empregado do recorrente, a falta de um contrato, etc., poderiam revelar, de forma substancial, um intento claro e doloso de modificar as características intrínsecas e essenciais do fato gerador dos tributos aqui lançados (art. 72 da Lei 4.502/64).

O problema é que neste ponto específico, a D. Fiscalização pecou, também, por uma excessiva generalidade. Como transcrito no relatório que precede este voto, o TVF dedicou um parágrafo para motivar a qualificação da multa de ofício, sem indicar, com precisão, qual ou quais fatos serviriam de substrato para esta conclusão fiscal. Me permitam, aqui, novamente transcrever o citado trecho do TVF:

O procedimento adotado pelo contribuinte acarretou no agravamento da multa de 150%, prevista no art. 44, inciso I § 1º da Lei nº 9.430 de 1996, com nova redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 c/c Inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/90 e arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Qual procedimento estamos tratando? A escrituração de despesas consideradas indedutíveis? A contratação de serviços sem um contrato prévio? A possível inidoneidade das notas fiscais apresentadas? A inatividade de empresas cujo sócio era inclusive empregado da entidade Sindical?

O relator argumenta que toda a construção referente às provas da conduta dolosa, fraudulenta e de sonegação fiscal, o que resultaria na aplicação da multa qualificada, foi construída intelectualmente por ele para justificar o cabimento das glosas de despesas, de modo que a motivação incorreta da incidência de multa qualificada, no caso, levaria à nulidade do auto de infração neste ponto específico. Sobre o assunto, vejam-se os seguintes excertos do voto:

Não por outra razão, o próprio Relator do voto condutor do acórdão recorrido, ainda que vencido nesta parte, ter decidido pelo descabimento da qualificação em exame. Veja-se:

No caso presente, foi aplicada a multa agravada de 150% pela ocorrência de glosa de despesas, sem que, contudo, restasse provado nos autos, de modo incontestado, a existência de dolo. A prática reiterada de determinada conduta não significa, obrigatoriamente, que a interessada tenha agido com dolo. Podem significar meros indícios. Mas, indícios, tão somente, não são suficientes para demonstrar, concretamente, a ocorrência de figuras como a fraude, a sonegação, o conluio, etc. Não basta a prática reiterada de determinada conduta para se inferir o dolo, pois a verdadeira intenção do agente deve ser cabalmente provada, sem o que não se pode asseverar que houve a intenção de fraudar o Fisco.

Só que o problema aqui, e insista-se, não é de prova! Provas, há! O que não houve foi uma correta motivação do ato para justificar a imposição mais gravosa da penalidade. Não foi indicado qual ou quais fatos demonstrados por quais provas ou conjunto de provas indiciárias revelaria, não só o dolo, como a própria conduta fraudulenta a dar lastro à pretensão fiscal. E por isso mesmo, quanto a isso, a defesa apresentada foi rasa, limitando a afirmar a falta de demonstração de tais elementos.

Fica claro, neste caso, a falta de cuidado, *permissa venia*, por parte do Agente Fiscal de fundamentar de forma clara e incontestada a sua conclusão quanto, especificamente, este ponto da autuação.

Com o devido respeito, a maioria do colegiado entendeu que, exatamente o contexto comprobatório juntado aos autos, permitiu à fiscalização ser sucinta sobre a motivação das regras incidentes no caso concreto referentes à qualificação da multa. Para a maioria da Turma, a despeito das questões teóricas que envolvem o tema da motivação dos atos administrativos e, considerando também que a fundamentação do TVF, no ponto, poderia ter sido mais convincente, o contexto dos autos, externado inclusive pelo relator em seu voto, foi suficiente para validar a aplicação da multa qualificada e não prejudicou a defesa do contribuinte.

Na visão deste redator, além dos elementos sintetizados acima e, tendo em vista a relevância do tema, que quase sempre aparece no julgamento dos casos referentes a auto de infração, creio ser conveniente fazer-se certas ponderações.

Para tanto, é necessário estabelecer-se algumas distinções conceituais entre *motivação do ato administrativo* e o *dever de motivar as decisões (administrativas ou judiciais)*. Sobre esse assunto tivemos oportunidade de discorrer em obra jurídica em que demonstramos ser o *dever de motivar as decisões* uma exigência constitucional que cumpre duas funções.¹⁰ Uma que é permitir à parte o conhecimento dos motivos que levaram a autoridade pública a decidir de um ou de outro modo; a outra, se radica na própria ideia de democracia. A motivação, por sua vez, se refere, essencialmente, aos atos discricionários, podendo também estar presente nos atos vinculados, mas em outra ordem de exigência. Veja-se:

A Constituição Federal, no art. 93, IX, estabelece que: “todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade”. O dispositivo passou por ajustes de redação com a Emenda Constitucional n. 45, de 2004.

Trata-se de garantia do processo, pois, em uma primeira leitura, dirige-se a autoridade julgadora do processo judicial. Também as decisões administrativas dos tribunais que integram a estrutura do Poder Judiciário deverão ser motivadas, conforme o inciso X do art. 93 da Constituição Federal, com redação dada pela mesma Emenda Constitucional¹¹. Essa garantia pode ser observada sob dois aspectos. O primeiro diz com a utilidade da fundamentação das decisões; o outro, tem a ver com o Estado de direito e a democracia, enquanto fundamentos do estado moderno. Quanto ao primeiro aspecto, sem apresentar argumentos de fato e de direito que levaram ao convencimento do julgador, torna-se inviável a possibilidade de o interessado contestar a decisão em outra instância. Aliás, a garantia da ampla defesa, com todos os recursos a ela inerentes, exige o dever de fundamentar as decisões judiciais ou administrativas, caso contrário seria inviável o direito de recorrer. Igualmente, o dever de fundamentar as decisões permite que se verifique se todos os argumentos foram enfrentados pelo julgador¹².

¹⁰ NUNES, Cleucio Santos. Curso completo de direito processual tributário. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 149-153.

¹¹ “Magistrado. Promoção por antiguidade. Recusa. Indispensabilidade de fundamentação. Art. 93, X, da CF. Nulidade irremediável do ato, por não haver sido indicada, nem mesmo na ata do julgamento, a razão pela qual o recorrente teve o seu nome preterido no concurso para promoção por antiguidade” (STF. RE 235.487, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 15--6--2000, DJ 21--6--2002).

¹² “Fundamentar o ato ou a decisão administrativa significa declarar expressamente a norma legal e o acontecimento fático que autoriza a prática do ato ou a prolação da decisão”. Cf. MARINS, James. *Direito processual tributário*, p. 185.

Por outro lado, o dever de fundamentar – e nesse ponto se insere a segunda acepção do termo – tem conteúdo de ordem política, que resvala nos fundamentos do Estado de direito e na realização da democracia. As decisões devem ser fundamentadas porque esse requisito serve de antídoto à arbitrariedade¹³.

Somente por meio da demonstração dos fatos e dos argumentos jurídicos expendidos na decisão terão o interessado e a sociedade condições de observar os parâmetros que levaram o julgador a concluir a quem deve distribuir o direito ou aplicar a lei, neste último caso quando se tratar de decisões administrativas. O controle democrático das decisões, essencial para a sobrevivência adequada do próprio sistema, inicia seu processo de efetivação com a transparência das decisões praticadas pelas autoridades¹⁴. Se o ordenamento legal permitisse a edição de decisões não fundamentadas, não se consagraria como um sistema jurídico, pois não haveria parâmetros para se aferir o subjetivismo das decisões e sua compatibilidade com o próprio sistema de direito, permitindo-se, portanto, o autoritarismo.

Destaque-se que o dever de fundamentar as decisões não se resume a uma obrigação meramente burocrática e formal. Note-se que fundamentar implica narrar os fatos, enfrentar os argumentos expendidos pelas partes, valorar se as provas são idôneas e concluir logicamente com os argumentos de convencimento utilizados. Sem isso a decisão é nula, conforme disposição constitucional¹⁵.

No plano federal, a Lei n. 9.784, de 1999, no inciso VII do parágrafo único do art. 2º, dispõe que nos processos administrativos, dentre outros critérios, será observada: “a indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão”. No direito administrativo estuda-se também o “princípio da motivação dos atos administrativos”, que não se confunde propriamente com a garantia de “fundamentar as decisões”. O art. 93, X da Constituição Federal não se referiu expressamente ao dever de se fundamentar as decisões administrativas como norma ampla dos procedimentos e dos processos administrativos. Nada obsta, entretanto, que pela similaridade de propósitos entre o “dever de fundamentar as decisões judiciais” com os fins das decisões administrativas, que se estenda a norma do art. 93, X da Constituição Federal aos processos administrativos.

A legislação federal distingue o “dever de fundamentar”, considerado requisito das decisões administrativas, do instituto da “motivação dos atos administrativos”, esta última compreendida como forma compulsória dos atos administrativos (parágrafo único, VII, do art. 2º combinado com art. 50 ambos da Lei n. 9.784, de 1999). A doutrina de James Marins distingue o “dever de fundamentação”, garantia que é própria do processo, da “motivação” dos atos administrativos, este, consagrado princípio do direito administrativo e que se volta à prática dos atos discricionários¹⁶. O princípio da motivação se insere mais adequadamente na teoria do direito administrativo, revelando-se como um princípio que instrui a prática de atos discricionários. Nesse caso, é fundamental que a autoridade revele os “motivos” que levaram a determinada

¹³ “[...] A decisão judicial não é um ato autoritário, um ato que nasce do arbítrio do julgador, daí a necessidade da sua apropriada fundamentação. A lavratura do acórdão dá consequência à garantia constitucional da motivação dos julgados” (STF. RE 540.995, Rel. Min. Menezes Direito, julgamento em 19--2--2008, *DJe* 2--5--2008)

¹⁴ ROCHA, Sérgio André. *O processo administrativo fiscal*, p. 80.

¹⁵ STF. HC 80.892, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 16--10--2001, *DJ* 23--11--2007.

¹⁶ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*, p. 186.

escolha, ficando o ato praticado vinculado a esses motivos. Por outro lado, o dever de fundamentar, como garantia do processo, exige da autoridade julgadora a exposição do seu convencimento sobre as alegações e provas lançadas no curso do processo, sem margem para discricionariedades. No fundo, a “motivação” são os fundamentos do ato discricionário no caso concreto; por sua vez, o “dever de fundamentação” é a garantia de que as decisões administrativas consideraram os fatos e alegações expostas para uma conclusão coerente com esses elementos.

Nos procedimentos administrativos, a autoridade terá que fundamentar sua decisão, ainda que seja para expor qual a legislação que está sendo aplicada. Nos atos discricionários, não há a necessidade de se apontar fundamentos legais, caso a escolha da autoridade tenha se baseado em razões de fato que justificam a conveniência e oportunidade de sua decisão. Daí por que a “motivação” é mais ampla e tem a ver com os fatos que determinaram a escolha da autoridade como a mais adequada. No “dever de fundamentar”, as impressões subjetivas da autoridade não serão determinantes para a decisão se a lei dispuser de forma diferente.

Tratando-se de auto de infração tributário, o Termo de Verificação Fiscal (TVF) constitui o documento que traz os motivos e, eventualmente, a motivação do próprio auto de infração. Assim, o que deve ser examinado no presente caso é saber se o TVF trouxe motivos e motivação suficientes para se compreender porque a multa foi aplicada em sua forma qualificada.

Primeiramente, é necessário registrar que a multa qualificada é ato vinculado que decorre da subsunção dos fatos previstos na norma que justificam a sua incidência. Daí porque, tratando-se de ato vinculado, pode-se argumentar ser dispensável a motivação, requisito mais apropriado para os atos discricionários. Nesse sentido, embora discordando dessa possibilidade, explica Maria Sylvia Di Pietro:

Discute-se se a motivação é ou não obrigatória. Para alguns, ela é obrigatória quando se trata de ato vinculado, pois, nesse caso, a Administração deve demonstrar que o ato está em conformidade com os motivos indicados na lei; para outros, ela somente é obrigatória no caso de atos discricionários, porque nestes é que se faz mais necessária a motivação, pois, sem ela, não se teria meios de conhecer e controlar a legitimidade dos motivos que levaram a Administração a praticar o ato.¹⁷

Dentre os que consideram dispensável a motivação para atos vinculados, tem-se José dos Santos Carvalho Filho, quando assevera:

Insistimos em afirmação que já fizemos: não consideramos de relevo distinguir entre atos vinculados ou discricionários. Parece-nos, até mesmo, que se alguma dessas categorias pode dispensar a motivação, seria ela exatamente a dos atos vinculados, porque nestes a situação de fato já tem descrição na norma, de modo que a validade ou não do ato decorreria de mero confronto entre este e aquela.¹⁸

A multa, qualquer que seja sua modalidade, integra o lançamento tributário, e este, por sua vez, é típico ato vinculado. Assim, para uma parte da doutrina, seria dispensável a motivação da multa qualificada como requisito de validade do lançamento, bastando, tão somente, a indicação dos seus dispositivos legais e o motivo de fato que determina sua aplicação.

¹⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 25ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 218.

¹⁸ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo. 32ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 121.

No caso dos autos, sob essa perspectiva estrita, qual seja, a indicação da norma legal sobre o fato concreto, o TVF cumpriu sua função, não esbarrando em qualquer nulidade. Isso porque, conforme a própria transcrição do TVF trazida pelo relator, foram demonstrados os dispositivos de lei referentes à multa qualificada. Dessa forma, foi possível ao contribuinte se defender da incidência dessa multa sobre os fatos por ele praticados.

No entanto, ainda que se enverede para a outra parte da doutrina, que afirma ser necessário motivação ou fundamentação como requisito de validade para atos administrativos vinculados, deve-se considerar algumas peculiaridades do caso concreto. Realmente, a motivação apresentada pelo TVF, no ponto específico sobre a multa qualificada, não foi exauriente. Não se ignora que a autoridade fiscal poderia ter discorrido mais amplamente sobre as condutas praticadas pelo contribuinte, as quais justificariam a incidência da multa qualificada e, por consequência, seriam vinculados tais dispositivos legais à descrição dos mencionados fatos.

Entendo que, neste ponto, se está diante de uma falha procedimental, que embora seja repreensível, não chega a tornar o auto de infração nulo. Note-se, que o Decreto n.º 70.235, de 1972, considerado como a “lei específica do processo administrativo tributário”, estabelece quais os requisitos que o auto de infração deverá conter:

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.

No tocante à penalidade, a lei se limita a exigir que o auto contenha “a disposição legal infringida e a penalidade aplicável”. Nas palavras de José dos Santos Carvalho Filho: “Assim, só se poderá considerar a motivação obrigatória se houver norma legal expressa nesse sentido”. Tratando-se de auto de infração (e do TVF, documento que o integra para contextualizar os motivos da autuação), a lei exigiu apenas a indicação dos dispositivos legais infringidos e não propriamente a motivação exaustiva do fatos e razões jurídicas para a incidência das normas punitivas.

Por outro lado, havendo lei específica a disciplinar o auto de infração no âmbito da administração tributária federal, não se autoriza aplicar no lugar daquela lei, dispositivos da lei geral do processo administrativo, contidos na Lei n.º 9.784, de 1999. É comum utilizar-se os arts. 2º e 50 da citada norma para justificar a necessidade de motivação exauriente para todos os casos de auto de infração. Estabelecem tais dispositivos:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

Nota-se que o artigo em referência se dirige mais propriamente às decisões administrativas e não à prática dos atos administrativos, regidos por outros elementos que lhe conferem validade. Para as decisões administrativas impera do dever de fundamentar conforme explicamos acima, geralmente confundido com a motivação do ato administrativo. Veja-se que a norma geral referente aos requisitos de validade do ato administrativo é a Lei n.º 4.717, de 1965, Lei da Ação Civil Pública, que encampa a teoria do ato administrativo e consagra os seus conhecidos pressupostos teóricos de validade, dentre os quais o motivo e não exatamente a motivação. Veja-se:

Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;
- b) vício de forma;
- c) ilegalidade do objeto;
- d) inexistência dos motivos;
- e) desvio de finalidade.

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;

Apesar de talhada para os atos que causem lesão ao erário, tem sido essa a norma de referência sobre os requisitos de validade dos atos administrativos, não havendo referência explícita à motivação como requisito de validade.

Por outro lado, o art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, exige que sejam motivados os atos que, dentre outros objetos, apliquem sanções, como se pode observar:

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

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

No entanto, pelos mesmos motivos declinados antes, existindo lei específica sobre determinado procedimento administrativo, a Lei n.º 9.784, de 1999 deve ser aplicada de forma subsidiária. É o que prevê o art. 69 do mencionado diploma: “Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”. Daí por que, o auto de infração, como lançamento tributário que é, constitui ato vinculado, regido pelos arts. 142 do CTN c/c art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, neste último caso, quando se tratar de tributos federais.

Registre-se mais uma vez que, neste voto vencedor, não se está a defender a dispensabilidade da motivação do ato vinculado como uma tese. Muito pelo contrário. Para este

redator, tanto melhor será se o TVF vier acompanhado de robustas justificativas (ou motivação) que demonstrem a adequação da norma aos fatos, especialmente quando se tratar de aplicação de penalidade. No entanto, a fundamentação superficial não é causa de nulidade do ato administrativo, pois a motivação da multa não é requisito legal do auto de infração e, conseqüentemente, do TVF que o integra. É requisito legal de tais documentos a indicação dos dispositivos legais referentes às penalidades, de modo que a ausência dessa indicação leva à nulidade do auto de infração por violação à legalidade. Na mesma linha de entendimento, para a validade do auto de infração é fundamental que este esteja instruído com as provas que levam à sua conclusão e não exatamente com motivação exauriente. Tanto assim, que o art. 9º do Decreto n.º 70.235, de 1972 determina que o auto de infração deverá ser instruído com diversos tipos de provas e não com termos ou documentos que externem sua motivação ou fundamentação jurídica.

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Assim, é dever da fiscalização expor os fatos que ensejam a incidência das normas, podendo apresentar motivação sucinta que demonstre aplicação da norma ao caso concreto. No mais, na linha do que dispõe a combinação dos arts. 9º e 10, IV do Decreto n.º 70.235, de 1972, as provas juntadas aos autos, especialmente o conjunto de notas fiscais inidôneas, demonstra se tratar de conduta deflagradora do dolo, da fraude e da sonegação fiscal, suficientes para a qualificação da multa, nos termos do art. 44, inciso I § 1º da Lei n.º 9.430 de 1996, com nova redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/2007 c/c Inciso I do art. 2º da Lei n.º 8.137/90 e arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64.

No ponto, como expressou o próprio relator: “Só que o problema aqui, e insista-se, não é de prova! Provas, há! O que não houve foi uma correta motivação do ato para justificar a imposição mais gravosa da penalidade”. A divergência deste redator, além das razões expostas acima, residiu exatamente sobre a última frase, que dissociando as provas da motivação da multa, empregou a esta força normativa desproporcional ao contexto probatório, que por si só demonstrava a prática dos atos ensejadores para qualificação da multa.

Assim, renovando as vênias ao estimado e sempre brilhante relator, voto por rejeitar a nulidade suscitada de ofício sobre este ponto específico.

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes – Redator designado