



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

**Processo n°** 10283.006079/2006-19  
**Recurso n°** 140.657 De Ofício  
**Matéria** MULTA DIVERSA  
**Acórdão n°** 302-39.777  
**Sessão de** 11 de setembro de 2008  
**Recorrente** DRJ-FORTALEZA/CE  
**Interessado** LG ELETRONICS DA AMAZONIA LTDA.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 10/10/2006

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. VÍCIO FORMAL.  
AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTO LEGAL. DETERMINAÇÃO  
DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

É nulo, por vício formal, o lançamento tributário quando constatada ausência de pressuposto legal na determinação da matéria tributável.

RECURSO DE OFÍCIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator.

  
JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente

  
LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: **Corintho Oliveira Machado, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Marcelo Ribeiro Nogueira, Beatriz Veríssimo de Sena, Ricardo Paulo Rosa e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro.** Ausente a Procuradora da Fazenda Nacional **Maria Cecília Barbosa.** Esteve presente a Advogada **Camila Galvão e Andrieli Silva, OAB/SP – 140.450.**

## Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

### *O PROCESSO*

*Cuida-se de exigência de crédito tributário, formalizada através do Auto de Infração de fls. 06 – 17, da lavra da ALFÂNDEGA DO PORTO DE MANAUS, em face de LG ELECTRONICS DA AMAZÔNIA LTDA, devidamente qualificada nos autos, relativo à multa do artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, perfazendo na data de seu lançamento o montante de R\$ 30.190.182,54 (trinta milhões, cento e noventa mil, cento e oitenta e dois reais e cinquenta e quatro centavos).*

### *O LANÇAMENTO*

*O lançamento teve por fulcro suposto descumprimento de obrigação acessória pela interessada, ou seja, erros e omissões nos dados informados em arquivos digitais fornecidos à fiscalização, sendo que, de modo a detalhar tal fundamento, a seguir se resume a descrição dos fatos contida na peça de autuação (fls. 06 a 17):*

*a empresa foi intimada por diversas vezes a apresentar seus arquivos digitais, contendo informações fiscais e contábeis, conforme previsto nas normas de regência;*

*após várias oportunidades concedidas à empresa para que se enquadrasse nos ditames da legislação que trata da solicitação, e também da forma e do conteúdo dos arquivos digitais, a empresa entregou, entre outros, os arquivos de insumo relacionados, o de mestre e o de itens de mercadorias e serviços – notas fiscais de saída ou entrada emitidas pela pessoa jurídica (CD contendo os arquivos digitais - fls 40; Relatório de Entrega do CD - fls 38; Mapeamento do CD - fls 39; e Relatórios de acompanhamento, formato e os DUMP dos trinta primeiros registros e trinta últimos registros - fls 41-115);*

*os artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218/91 (com a redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória nº 2.158/35, de 24/08/2001), estabelecem a obrigatoriedade da entrega de arquivos digitais, por parte de pessoas jurídicas que utilizam sistemas de processamento de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, assim como a penalidade a ser aplicada nos casos em que tais arquivos sejam entregues com omissões e incorreções, caracterizando, deste modo, o descumprimento da obrigação de entrega dos mesmos no padrão especificado pelo Ato Declaratório Executivo nº 15/2001;*

como resultado da análise dos arquivos magnéticos entregues pela autuada, foram constatados erros e omissões, referentes aos anos-calendário de 2002 a 2004, conforme trechos a seguir transcritos:

“No arquivo de insumos relacionados às fls 41-49, previsto no item 4.6.1 do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 23 de outubro de 2001, encontram-se erros relacionados ao campo quantidade, cujo conteúdo deve abrigar informação sobre a quantidade bruta de insumo empregada por unidade de produto. O contribuinte atribuiu valor inferior a um (1) a insumos cuja medição da quantidade empregada no produto correspondente é dada em unidade e, destarte, comporta apenas valores positivos e, maiores que zero (0), conforme demonstrado na coluna “QTDE/1000” da planilha às fls. 116-128. É oportuno salientar que, segundo a norma de regência, a quantidade descrita no campo deve conter três casas decimais, o que levou a se proceder a divisão por 1000, para expurgar os zeros presentes nas casas decimais”

“No arquivo de Itens de Mercadorias/Serviços - Notas Fiscais de Saída ou de Entrada emitidas pela pessoa jurídica, previsto no item 4.3.2 do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 23 de outubro de 2001 às fls 61-71, 83-93 e 105-115, encontram-se omissão ou incompletude no campo descrição complementar, caracterizado, pela ausência da informação relativa ao número do DCR-E, conforme planilha às fls 129-209. Segundo a norma de vigência, esse campo deve descrever a marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e demais informações necessárias à clara identificação do produto. Ora, o número da Declaração de Controle de Internação (DCR-E) é de suma importância para se apurar o valor do imposto de importação reduzido, relativo às matérias-primas importadas que compuseram o produto final, bem como se cotejar as informações de quantidade de insumos importados declaradas na DCR-E com aquelas registradas em sua escrita fiscal e comercial. Destarte, tal DCR-E é componente de identificação do produto para fins fiscais e deve constar da nota fiscal.”

“No arquivo de Itens de Mercadorias/Serviços - Notas Fiscais de Saída ou de Entrada, bem como no de arquivo mestre de mercadorias/serviços - notas fiscais de saída ou de entrada emitidas pela pessoa jurídica às fls. 50-115, previstos nos itens 4.3.2 e 4.3.1 respectivamente do Ato Declaratório Executivo COFIS n. 15, de 23 de outubro de 2001, encontra-se, no campo “número do Documento”, quebra de seqüência da numeração das notas fiscais, conforme planilha às fls. 210-229. Na coluna “check seq” dessa planilha está apurada a quantidade de notas fiscais que não foram inseridas no referido campo. O arquivo, portanto, está incompleto. A leitura dessa planilha pode ser explicada assim: na primeira linha às fls. 210, há um valor apurado de 18951 na coluna “check seq”. Isto significa que não foram inseridas no campo “número do Documento” dezoito mil novecentas e cinqüenta e uma (18.951) notas fiscais. Para se saber o número referente a cada nota fiscal da seqüência quebrada, basta diminuir aquele valor do número presente na coluna “número do documento”, porque este número representa a última numeração da seqüência de notas fiscais da mesma série analisadas.

2

*No caso, o número da primeira nota fiscal dessa quebra de seqüência de numeração é 15456 e o último 34407. Este raciocínio se repete em todas as planilhas de quebra de seqüência de numeração de notas fiscais, constantes às fls 210-229. Contudo, devem-se desprezar os valores negativos ou nulos dessa coluna, por não retratarem quebra de seqüência numérica de notas fiscais.”*

*(Grifei)*

*Em seguida, concluem os agentes fiscais que as omissões e os erros constatados nos arquivos que foram entregues pela contribuinte comprometem a integridade do levantamento das saídas de mercadorias, em virtude da:*

*impossibilidade de se atribuir a quantidade de matéria-prima importada que foi empregada nos produtos finais, por ocasião da saída do estabelecimento do contribuinte, em função da incompatibilidade entre a quantidade declarada e a unidade de medida adotada, relativo às matérias-primas registradas no arquivo de insumos relacionados;*

*ausência do número do DCR-E no campo descrição da mercadoria (informação a ser prestada no arquivo de Itens de Mercadorias/Serviços – Notas Fiscais de Saída ou de Entrada), acarretando graves danos à mensuração e ao cotejo da quantidade e qualidade declarada ao fisco da matéria prima importada empregada em determinado produto com aquela registrada na escrita fiscal e contábil do contribuinte, dificultando, desta forma, a análise fiscal das interações da pessoa jurídica e os tributos federais deste procedimento decorrentes; e,*

*quebra de seqüência da numeração das notas fiscais retira toda a confiabilidade do arquivo de Itens de Mercadorias/Serviços - notas fiscais de saída ou de Entrada, bem como do arquivo mestre de mercadorias/serviços - notas fiscais de saída ou de entrada, na medida em que não retrata de forma fidedigna o que ocorreu com as notas fiscais que não estão ali informadas, não sendo possível dar credibilidade a arquivo em que boa parte dos dados importantes não estão devidamente retratados.*

*Os autuantes destacam ainda que a tolerância observada nos diversos deferimentos de pedido de prorrogação para atendimento às intimações é resultado da percepção da importância dos arquivos digitais como meios de fiscalização, visto que fundamental para o sucesso do procedimento fiscal era estar de posse dos mesmos, elaborados em conformidade com a norma de regência.*

*Ao final, referindo-se ao cálculo do montante devido pela atuada, a fiscalização conclui que o percentual da multa deve ser aplicado “sobre o valor da operação prejudicada pelas incorreções e/ou omissões”, e “como os erros e/ou omissões prejudicaram o levantamento das saídas de mercadorias do contribuinte, nas quais se incluem, entre outras, a própria receita bruta do contribuinte, esta deve ser a Base de Cálculo no qual deve incidir o percentual penal, já que a multa não pode exceder a um por cento dela”.*

*J*

*Deste modo, a multa lançada nos autos refere-se a 1% (um por cento) da receita bruta apurada pela empresa nos anos-calendário de 2002 a 2004.*

### *A IMPUGNAÇÃO*

*Cientificada do lançamento em 10/10/2006, fls. 06, a atuada apresentou sua impugnação em 08/11/2006, fls. 250/274, por meio de representação (instrumentos de procuração às fls. 296 - 301), oportunidade em que, após traçar um breve histórico de suas atividades empresariais e de sua atuação na Zona de Franca de Manaus, aduz seus argumentos de defesa, a seguir resumidos:*

*afirma ser inteiramente desprovida de respaldo legal a exigência, faltando liquidez e certeza ao crédito constituído, além do que, o auto de infração retratou acusação precária, pois não houve a correta subsunção dos fatos à Lei, tampouco a necessária quantificação das operações que teriam sido objeto das supostas omissões ou incorreções nas informações contidas nos arquivos magnéticos;*

*não teria buscado a fiscalização esclarecer se as questões levantadas restariam esclarecidas em sua contabilidade e nos seus livros fiscais, ou mesmo realizar o cotejo dos arquivos magnéticos com os referidos documentos, procedimento esse imprescindível à própria materialização da infração que lhe foi imputada;*

*a aplicação da multa demandaria necessariamente a identificação e demonstração das operações em que tais omissões e incorreções teriam sido cometidas, assim como dependeria da quantificação dessas operações;*

*quanto à suposta quebra na seqüência de numeração das notas fiscais no "Arquivo de Itens de Mercadorias/Serviços – Notas Fiscais de Saída ou de Entrada Emitidas pela Pessoa Jurídica", bem como no "Arquivo Mestre de Mercadorias/Serviços – Notas Fiscais de Saída ou de Entrada Emitidas pela Pessoa Jurídica", a impugnante afirma que possui 03 (três) diferentes inscrições estaduais (uma para cada incentivo concedido), e utiliza cada inscrição conforme o incentivo a que faça jus o produto fabricado e vendido;*

*destaca que embora faça menção em seu relatório fiscal que considerou as três inscrições da empresa, a autoridade lançadora observou apenas um possível reflexo da existência destas inscrições, a saber, a eventual duplicidade de números de notas fiscais, e desta forma, deixou de levar em conta que a existência de três inscrições estaduais implica também que as notas fiscais de uma mesma série tenham seqüências de numeração distintas (relativas às diferentes inscrições estaduais), resultando na conclusão errônea de que teria ocorrido quebra de seqüência destes documentos fiscais;*

*assim teria percebido a fiscalização que a Nota Fiscal nº 10.402 (imediatamente inferior a nota fiscal de nº 10.403, emitida em janeiro de 2002, e necessariamente da mesma inscrição estadual 04.106.966-8) foi registrada nos arquivos magnéticos do mês anterior, dezembro de 2001;*

*mesma situação teria ocorrido com outras notas fiscais, que, segundo a impugnante foram juntadas aos autos (fls. 417/480) para demonstrar que não ocorreu a quebra de seqüência de registros destes documentos fiscais;*

*no que se refere à omissão ou incompletude apontada pela fiscalização, caracterizada pela ausência de informação do DCR-E a ser prestada no "Arquivo de Itens de Mercadorias/Serviços", ressalta a impugnante que diante da simples leitura do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15/2001, se pode constatar que tal norma não faz qualquer exigência acerca da inclusão de informação sobre o DCR-E nos arquivos magnéticos, pois, o campo 8, do item 4.3.2 exige informações relativas a descrição e a clara identificação do produto, e não do DCR-E, sendo que a identificação do produto ocorre, de acordo com o citado Ato, pelo modelo, marca, número de série, etc.;*

*quanto à informação contida no "Arquivo de Insumos relacionados" às fls. 41/49, relacionada à quantidade de insumos utilizados por unidade de cada produto, destaca a impugnante que a fiscalização apontou apenas 178 registros incorretos dentro de um universo de 173.513 registros que compõem este item do ADE COFIS nº 15/2001; assim, supostas falhas que teriam ocorrido em cerca de 1% do total dos registros;*

*além de serem inexpressivas as ocorrências apontadas, o suposto registro de insumos indicando no campo "quantidade" do item 4.6.1 do ADE COFIS nº 15/2001 a quantidade de insumos em números iguais ou maiores que zero (0) mas inferiores a unidade (1) não implica afronta a qualquer obrigação legal, nem prejudica a medição de matéria-prima empregada na produção, não podendo tal fato justificar a aplicação de tão elevada multa;*

*nestes casos, explica a impugnante que aplicou na produção de um mesmo lote de produtos matérias-primas que, embora idênticas, foram produzidas por diferentes fabricantes e, portanto, são identificadas com codificação diferente; cita como exemplo, a fabricação de um lote de 20 (vinte) televisores, onde foram utilizados 10 (dez) CPT's do fabricante A e outros 10 (dez) do fabricante B, e desta forma, os arquivos magnéticos indicaram que foram utilizados para cada televisor do lote em questão 0,5 CPT's de cada fabricante;*

*aduz que os contribuintes em geral não estão obrigados à apresentação dos arquivos magnéticos nos termos dispostos na IN SRF nº 86/2001, mas tão somente aqueles que se utilizem do sistema de processamento de dados, desta forma, cabimento algum haveria em supor que contribuintes que, diferenciando-se dos demais e mantendo arquivos magnéticos que sequer são obrigatórios pela legislação de regência, pudessem ser submetidos à multa de elevada monta por questões irrisórias e exclusivamente relacionadas à formatação e critérios de apresentação de informações nos arquivos.*

*Ao final, após citar jurisprudência do STF e do Terceiro Conselho de Contribuintes acerca da imposição do princípio da legalidade sobre os atos administrativos, requer a impugnante o cancelamento integral da exigência formalizada nos autos.*

2

Na decisão de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza/CE declarou nulo o lançamento, conforme Decisão DRJ/FOR nº 11.516, de 06/09/2007, fls. 949/965, assim ementada:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Data do fato gerador: 10/10/2006*

**LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. VÍCIO FORMAL. AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTO LEGAL. DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.**

*É nulo, por vício formal, o lançamento tributário quando constatada ausência de pressuposto legal na determinação da matéria tributável.*

*Lançamento Nulo.*

Às fls. 972 o contribuinte foi intimado da decisão supra, tendo sido dado, então, seguimento ao recurso de ofício.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes, Relator

O recurso preenche os requisitos necessários para seu conhecimento.

Discute-se nos autos a aplicação da multa prevista no art. 11 da Lei n.º 8.218/91.

O lançamento foi declarado nulo, tendo em vista que a base de cálculo aplicada diverge da previsão legal.

Entendo que a decisão recorrida não merece ser modificada, já que o lançamento realizado não pode subsistir, se aplicada multa em desconformidade com sua previsão legal.

Neste sentido, bem julgou a decisão recorrida, a qual tomo os fundamentos para suportar este voto:

*A impugnação é tempestiva, tendo sido apresentada por parte legítima, atendendo aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, com as alterações implementadas pela Lei n.º 8.748, de 09 de dezembro de 1993, devendo, pois, ser conhecida.*

*Independentemente do mérito, o lançamento tributário, na qualidade de ato administrativo, deve obedecer ao princípio da legalidade em seu sentido estrito, corolário da Administração Pública, conforme contempla o inciso II do artigo 5º da Constituição Federal, a saber:*

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

*(...)*

*II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;*

*Com efeito, o princípio da estrita legalidade apresenta-se, em nosso sistema constitucional tributário, como um direito público subjetivo atribuído aos cidadãos, conquista do Estado Democrático de Direito, e tem como objetivo, limitar a atividade do Estado, vinculando-a aos limites da Lei.*

*Sua importância e fundamento residem na garantia da segurança jurídica nas relações entre os contribuintes e o Estado (o fisco). Desse modo, diante da análise dos artigos transcritos e dos princípios constitucionais e tributários, temos que das inúmeras fontes do Direito, a única capaz de gerar efeitos no campo tributário (diga-se, de instituir uma obrigação tributária) é a LEI.*

9

*Neste sentido, é cediço destacar, conforme relatado nos itens 5 e 6 do presente julgado, que o autuante, na busca de determinar a matéria tributável, concluiu que o percentual da multa deveria ser aplicado:*

*sobre o valor da operação prejudicada pelas incorreções e/ou omissões e*

*como os erros e/ou omissões prejudicaram o levantamento das saídas de mercadorias do contribuinte, nas quais se incluem, entre outras, a própria receita bruta do contribuinte, esta deve ser a Base de Cálculo no qual deve incidir o percentual penal, já que a multa não pode exceder a um por cento dela.*

*Deste modo, achou por bem lançar a multa em comento, com o valor equivalente à aplicação do percentual de 1% (um por cento) sobre o a receita bruta apurada pela empresa nos anos-calendário de 2002 a 2004.*

*Vejamos o que dispõem os artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218/91, que passaram a vigorar com a redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória nº 2.158/35, de 24/08/2001, in verbis:*

*Art. 72. Os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:*

*Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.*

*§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica.*

*§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.*

*§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.*

*§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal.*

*Art. 12. A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:*

*I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;*

*II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período;*

*III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.*

*Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas. (grifo nosso)*

*A julgar pela letra da norma, não obstante o entendimento da autoridade autuante, a lide se remete a uma questão de interpretação, sendo esta, segundo ensinamentos de Fiore (Pasquale Fiore, De la irretroactividad e interpretaci3n de l3s leyes, trad. E. " de Paz, 3. ed., Madrid, 1927, p. 564), a opera33o que tem por fim "fixar uma determinada rela33o jur3dica, mediante a percep33o clara e exata da norma estabelecida pelo legislador".*

*Data v3nia, a reda33o do inciso II do artigo 12, ora em destaque, 3 taxativa ao dispor que:*

*1.º o percentual da multa 3 de 5% (cinco por cento);*

*2.º a multa tem como base de c3lculo o valor da opera33o correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informa33es solicitadas; e,*

*3.º a multa 3 limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jur3dica no per3odo.*

*Ao prever que o percentual da multa 3 de 5% (cinco por cento) e a sua base de c3lculo 3 o valor da opera33o correspondente, a Lei n3o autorizou qualquer outro percentual ou base de c3lculo.*

*Quanto ao percentual de 1% (um por cento), o mesmo 3 um mero limitador, onde, em nenhuma hip3tese a multa pode ultrapassar este limite, ou seja, a Lei n3o autoriza que o limite m3ximo de 1% da receita bruta se transforme em uma "al3quota".*

*Para subsidiar a an3lise, 3 pertinente uma visita aos ensinamentos do i. Professor Geraldo Ataliba (Hip3tese de Incid3ncia Tribut3ria – Cole33o Estudos de Direito Tribut3rio, 5.ª edi33o, 6.ª tiragem, 1997, p3g.63), que ao discorrer sobre a "subsun33o", assim se pronuncia:*

*Subsun33o 3 o fen3meno de um fato configurar rigorosamente a previs3o hipot3tica da lei. Diz-se que um fato se subsume 3 hip3tese legal quando corresponde completa e rigorosamente 3 descri33o que dele faz a lei.*

*Por seu turno, disp3e o C3digo Tribut3rio Nacional:*

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

I - (omissis;

.....  
*V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; ”*

*Com efeito, estando a cominação de penalidades no campo da reserva legal, ou melhor, reserva absoluta da lei, sendo exigível para a espécie, lei em sentido material e formal, significa que somente nas hipóteses expressamente delineadas no tipo legal pode ser aplicável uma penalidade.*

*Assim carece de razoabilidade a fundamentação da fiscalização que justifica a aplicação do limite acima referido sob o argumento de que “sobre o valor da operação prejudicada pelas incorreções e/ou omissões”, e “como os erros e/ou omissões prejudicaram o levantamento das saídas de mercadorias do contribuinte, nas quais se incluem, entre outras, a própria receita bruta do contribuinte, esta deve ser a Base de Cálculo no qual deve incidir o percentual penal, já que a multa não pode exceder a um por cento dela”, visto que o valor da operação embora omitido nos arquivos eletrônicos, poderia ter sido investigado através da análise contábil-fiscal, o que não restou demonstrado nos autos.*

*Isto posto, é flagrante que a percepção da norma pelo interprete não se deu de forma plena, o que demonstra claro equívoco no embasamento do lançamento, em especial na determinação da matéria tributável.*

*Ato contínuo, o equívoco na determinação da matéria tributável, elemento essencial na constituição do crédito tributário, macula de morte o lançamento formalizado, posto que se deu ao arrepio do escopo legal, não restando alternativa, senão, a sua nulidade.*

*Ademais, a conclusão firmada na presente peça se coaduna com o entendimento da Secretaria da Receita Federal, veiculado no Parecer n° 9, de 03 de fevereiro de 1999, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT, cujos fundamentos adoto no julgamento deste processo, conforme a seguir transcritos:*

*A nulidade está presente num ato jurídico quando há defeito grave que impeça a produção do efeito pretendido. Há nulidade quando o ato desrespeita, no momento de sua formação, o pressuposto exigido pela lei para que tenha validade. A nulidade é a reação da ordem jurídica, tolhendo o ato de seus efeitos, imposta à manifestação de vontade que não cumpriu os requisitos fixados pela lei. Ocorre que nem sempre tais requisitos aparecem de maneira expressa na lei. Não raras vezes, a essência do ato vem à tona mediante o conhecimento dos princípios gerais com os quais deve ele se conformar. Se o ato, no momento de sua formação, passa ao largo dessa essência ou descumpre alguma solenidade fundamental, deverá suportar a reação do ordenamento - a nulidade. (...)*

*Assim como os atos jurídicos em geral, os atos administrativos também possuem elementos básicos de estruturação. À competência do agente, forma e objeto do ato, somam-se a finalidade e o motivo. Qualquer*

*vício nesses elementos estruturais faz com que o ato não reúna condições para irradiar os efeitos jurídicos que lhe são próprios. Portanto, é causa de nulidade do ato a existência de qualquer defeito que macule tais elementos.*

*O vício de forma é um dos possíveis vícios que podem atingir o ato administrativo, causando a sua nulidade. Ao discorrer sobre a teoria da nulidade dos atos administrativos, Antônio da Silva Cabral, in "Processo Administrativo Fiscal", menciona os principais vícios dos atos administrativos, e, entre eles, o vício de forma, que, nos dizeres de Seabra Fagundes, consistiria no "conjunto de solenidades com que a lei cerca a exteriorização do ato administrativo, estabelecendo o vínculo aparente entre a manifestação de vontade e objeto".*

*O item "b" do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 4.717, de 20 de junho de 1965, que define os vícios dos atos administrativos, dispõe:*

*"b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato; ...".(...)*

*Assim, é equívoco pensar que a única causa de nulidade do lançamento é a incompetência do agente. A interpretação meramente literal do disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 levar-nos-ia à conclusão absurda de que, por exemplo, mesmo que a forma adotada pelo ato de lançamento fosse desconforme com o mandamento legal, ele reuniria condições para produzir efeitos. Ora, de tal conclusão decorreria a afirmação errônea de que um ato administrativo poderia prosperar, mesmo tendo sido exteriorizado por uma forma absolutamente irregular. Cabe então lembrar que se nos atos jurídicos da ordem privada, em que impera a liberdade de forma, o vício nesta última é causa de nulidade absoluta, conforme preconiza o art. 145, incisos III e IV, da Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916 (Código Civil), mais ainda o será para os atos administrativos, pois neles impera a vinculação à forma.*

*Aplicar, de maneira literal e isolada, o disposto no referido art. 59 significa ignorar a coerência do sistema jurídico. Não concordamos, desta feita, que a lista prescrita naquele dispositivo legal seja numerus clausus, e sim numerus apertus. É nulo todo ato administrativo que despreza os requisitos impostos pela legislação. O dispositivo do Decreto não faz menção às vicissitudes do ato administrativo do lançamento em virtude da forma, por esta circunstância já estar implícita, já que ele é cercado de requisitos e formalidades já consagradas pela legislação.*

*Os requisitos formais do ato administrativo de lançamento aparecem no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e nos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972. Se o ato não respeita referidas formalidades, não tem condições para produzir efeitos. (...)*

*(...) E mesmo que o lançamento seja promovido por agente competente, que a finalidade seja o interesse público, o motivo seja aquele fixado em lei, no caso dos atos vinculados, e o objeto seja a manifestação creditícia do Fisco, ainda assim o lançamento carregará consigo a*

*JB*

*nulidade absoluta se a forma determinada explícita ou implicitamente na lei for desrespeitada, com a omissão dos elementos que deveriam estar contidos no documento que exterioriza o ato de imposição. (...)*

*A ineficácia do ato administrativo não é decretada em prol do particular interessado, mas em respeito à ordem pública e ao princípio da legalidade, que devem sempre nortear as atividades da Administração. (...) Costuma a doutrina sobre o assunto sentenciar que, tratando-se de atos administrativos, não há que se falar em anulabilidade, visto que os vícios a eles relativos são de ordem pública, cabendo, nesses casos, somente a nulidade, cuja declaração é de interesse da própria administração e não apenas de interesse privado do particular. (...)*

*Em face do que se expôs, conclui-se que a falta de menção, no lançamento, dos elementos previstos no art. 142 do CTN e nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972 constitui vício de forma, causando, portanto, a nulidade do lançamento que pode e deve ser decretada de ofício pela autoridade administrativa competente.*

*Mercê do exposto, e, considerando que o processo percorreu seus trâmites normais, estando em condições de ser julgado; considerando a competência definida nos artigos 174 e 175 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30/04/2007, bem como nas disposições das Portarias RFB nº 10.238, de 15/05/2007, republicada em 04/07/2007 e RFB nº 4.414, de 02/05/2007, considerando tudo mais que do processo consta;*

***VOTO** no sentido de conhecer da impugnação para, em caráter preliminar, **DECLARAR DE OFÍCIO A NULIDADE** do lançamento, em razão de vício formal, por ausência de pressuposto legal na determinação da matéria tributável, conforme dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional, sem prejuízo da formalização de novo auto de infração, observado o disposto no art. 173, inciso II, do mesmo dispositivo legal.*

Em face do exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 2008

LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES - Relator