



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

Processo nº 10240.001800/2009-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.388 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de maio de 2014
Matéria IPI - INDUSTRIALIZAÇÃO - MEDIDORES DE VAZÃO - SICOBÉ
Recorrente INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BEBIDAS MDM LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Exercício: 2010

IPI - INDÚSTRIA DE BEBIDAS - SISTEMA DE CONTROLE DE PRODUÇÃO DE BEBIDAS (SICOBÉ) - MULTA REGULAMENTAR - FALTA OU RETARDAMENTO CULPOSO NA INSTALAÇÃO DE EQUIPAMENTOS. NORMA INFRACIONAL. TIPICIDADE DA CONDUTA.

A legislação que regulamentou a MP nº 2.158-35/2001 definiu que cabia ao contribuinte o ato de provocação para o início dos procedimentos de instalação dos equipamentos medidores de vazão e condutivímetros. A inação do sujeito passivo adiou a entrada em funcionamento do sistema de medição exigido pela legislação, conforme o art. 4º, inciso II do ADE-COFIS nº 13/2006, fato típico e punível com a multa de cinquenta por cento do valor comercial da mercadoria produzida, nos termos do art. 38, I, da MP nº 2.158-35/2001.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso voluntário, nos termos do relator designado. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça, Adriana Oliveira e Ribeiro e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Luiz Carlos Shimoyama para redigir o voto vencedor.

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Presidente Substituto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 10/07/2014 por LUIZ CARLOS SHIMOYAMA, Assinado digitalmente em 09/10/2014 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO
Impresso em 13/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente Substituto), Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça (Relator), Luiz Carlos Shimoyama (Suplente), Adriana Oliveira e Ribeiro (Suplente), Fenelon Moscoso de Almeida (Suplente) e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva. Ausente, justificadamente a Conselheira Nayra Bastos Manatta. Ausente, o Conselheiro João Carlos Cassuli Junior.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 203/249) contra o Acórdão DRJ/BEL nº 01-17.795 de 02/06/10 constante de fls. 180/182 exarado pela 3ª Turma da DRJ de Belém - PA que, por unanimidade de votos, houve por bem “julgar improcedente a impugnação” mantendo integralmente o lançamento” original de Multa consubstanciado no Auto de Infração (42/47 - MPF nº 0250100.2009.00124), notificado em 22/03/10 (AR fls. 47 vº), no valor total de R\$ 13.679.279,33, que acusou o ora Recorrente de “não instalação do Sistema de Controle de Bebidas (SICOBEBE), no período de 01/07/08 a 01/01/09, razão pela qual se lhe aplicou a multa de 50% do valor das mercadorias capitulada no art. 36 a 38 da MP nº 2.158-35/01 e art. 5º da Lei nº 11.051/04 nos seguintes termos:

“001 - MULTAS PROPORCIONAIS AO VALOR DA MERCADORIA NÃO INSTALAÇÃO/FUNCIONAMENTO INADEQUADO DE MEDIDORES DE VAZÃO E CONDUTIVÍMETROS

0 estabelecimento industrial é envazador de refrigerantes, bebida classificada na posição 2202 da Tabela de Produtos Industrializados - TIPI, com (02) duas linhas de produção instaladas de garrafas retornáveis, sendo que a produção em latas de alumínio realizada fora do estabelecimento, sob encomenda.

Os dados da capacidade da produção foram levantados com base nas informações prestadas pelo contribuinte, em atendimento ao Termo de Início de Diligência Fiscal. Tendo em vista que a capacidade nominal de envaze varia de acordo com o tamanho do recipiente, foram levantadas a maior e a menor capacidade nominal de envaze, em litros por ano, para fins de verificação do prazo estipulado para a instalação dos sistemas de medição de vazão, conforme demonstrado abaixo.

LINHA 01

Tamanho do recipiente-litros/Capac. Garrafas/hora / litros/hora/
litros/ano *

2.00 6.500 13.000 74.022.000

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 04.08.2001

Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D EÇA, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D EÇA, Assinado digitalmente em 10/07/2014 por LUIZ CARLOS SHIMOYAMA, Assinado digitalmente em 09/10/2014 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO
Impresso em 13/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1,50	6.500	9.750	55.516.500
0,50	12.000	6.000	34.164.000
0,25	14.000	3.500	19.929.000

LINHA 02

Tamanho do recipiente-litros 1 Capac. Garrafas/hora/ litros/hora/
litros/ano *

2,00	3.600	7.200	4 0.996.800
1,50	3.600	5.400	30.747.600
0,50	8.000	4.000	22.776.000

* Forma de calculo conforme art. 4º, §1º, ADE COFIS 13/2006

Conforme o **Art. 36 da Medida Provisória 2.158-35**, de 24 de agosto de 2001, os estabelecimentos industriais dos produtos classificados na posição 2202 da TIPI ficam sujeitos à instalação de equipamentos medidores de vazão e condutivímetros, bem como assim, de aparelhos para o controle, registro e gravação dos quantitativos medidos, na forma, condições e prazos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal. A **Instrução Normativa SRF nº 265**, de 20 de dezembro de 2002 determinou que a Coordenação-Geral de Fiscalização (COFIS), por intermédio de Ato Declaratório Executivo (ADS), publicado no Diário Oficial da União (DOU), deveria estabelecer os limites mínimos de produção ou faturamento, a partir do qual os estabelecimentos ficariam obrigados à instalação dos equipamentos. O **ADE Cofis nº 13, de 13 de março de 2006**, em seu art. 4º, inciso II, com a modificação promovida pelo **ADE Cofis nº 23, de 12 de setembro de 2007**, determinou o **prazo para a instalação do SMV** pelas pessoas jurídicas fabricantes de refrigerantes até 30 de junho de 2008, para as pessoas jurídicas cuja **capacidade instalada de produção anual seja superior a 30 (trinta) milhões e igual ou inferior a 200 (duzentos) milhões de litros**.

Tendo em vista que o contribuinte não havia ainda solicitado o processo de verificação de conformidade do SMV, conforme art. 14 do ADE Cofis nº 13/2006, foi aberto **procedimento de diligência fiscal, com o intuito de esclarecer o motivo da falta da solicitação até a data estipulada no art. 4º, inciso II, do ADE Cofis nº 13/2006**. Em visita às instalações do contribuinte, foi verificado que o mesmo não havia instalado os equipamentos do SMV, não tendo por este motivo solicitado a verificação de conformidade.

Restando verificado que o contribuinte deveria ter instalado o **SMV até julho de 2008, não estando instalados os equipamentos, e que deveria ter solicitado a verificação de conformidade no prazo estabelecido no art. 4º, inciso II, do**

ADE Cofis nº 13/2006, o que não fez por impedimento causado por ele próprio à produção de refrigerantes do estabelecimento, envazados no período de julho de 2008 a março de 2009, por ter sido constatada 'a falta da instalação do SMV no início de abril de 2009. Os dados que serviram de base para a apuração da multa foram obtidos das Declarações Especiais de Informações Fiscais relativas à Tributação de Bebidas (DIF-Bebidas) e dos Livros de Registro de Controle da Produção e do Estoque, todos disponibilizados pelo contribuinte, em atendimento à intimação.

O valor comercial da mercadoria produzida, que é base de cálculo da multa, corresponde à quantidade de refrigerantes envazados por unidades (garrafas), multiplicada pelo preço médio unitário, conforme planilhas "VALOR DA MERCADORIA PRODUZIDA NO ESTABELECIMENTO" anexas a este Auto de Infração. não instalar os equipamentos do SMV, lavrou-se o presente Auto de Infração para aplicação da multa regulamentar prevista no art. 38, inciso I, da MP 2.158-35/2001.

A multa, prevista no art. 38, inc. I, da MP 2.158-35/2001, corresponde a 50% (cinquenta por cento) do valor comercial da mercadoria

<i>Data Ocorrência</i>	<i>Valor Multa Regulamentar</i>
01/07/2008	R\$ 1.341.680,35
01/08/2008	R\$ 1.362.611,46
01/09/2008	R\$1.556.389,22
01/10/2008	R\$ 2.171.904,89
01/11/2008	R\$ 1.824.825,22
01/12/2008	R\$ 1.885.965,88
01/01/2009	R\$ 1.171.679,72

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 36 a 38 da Medida Provisória nº 2.158-35/01; Art. 5º da Lei nº 11.051/04. Art. 4º, § 1º, ADE Cofins 13/2006. Art. 4º, II do ADE Cofins 13/2006 modificado pelo ADE Cofins nº 23 de 12 de setembro de 2007."

Reconhecendo expressamente que a impugnação atendia aos requisitos de admissibilidade, a r. decisão de fls. 180/182 exarado pela 3ª Turma da DRJ de Belém - PA, houve por bem "julgar improcedente a impugnação" mantendo integralmente o lançamento" original de Multa consubstanciado no Auto de Infração, aos fundamentos sintetizados em sua ementa nos seguintes termos:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS — IPI

Exercício: 2010

MEDIDORES DE VAZÃO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 10/07/2014 por LUIZ CARLOS SHIMOYAMA, Assinado digitalmente em 09/10/2014 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO
Impresso em 13/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Os estabelecimentos industriais dos produtos classificados nas posições 2202 e 2203 da TIPI ficam sujeitos à instalação de equipamentos medidores de vazão e condutivímetros, bem assim de aparelhos para o controle, registro e gravação dos quantitativos medidos, na forma, condições e prazos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em suas razões de Recurso Voluntário (fls. 203/249) oportunamente apresentadas, a ora Recorrente sustenta a insubsistência da autuação e da decisão de 1ª instância que a manteve, tendo em vista: **a)** no que toca à matéria fática a Recorrente aduz que não obstante a demora nas negociações com as firmas credenciadas pels Cofis, acabou contratando a firma ORION ENGENHARIA E AUTOMOÇÃO LTDA que inicialmente informou que o fornecimento dos equipamentos do SMV seria em outubro de 2008, além de informar novas datas para pagamento das prestações e depois de diversos atrasos somente em 22/04/09, foi prestado o serviço quando imediatamente a Recorrente requereu a homologação dos equipamentos do SMV, muito embora paralelamente a RFB instaurasse o procedimento administrativo fiscal, iniciando com a diligência de dois Auditores-Fiscais na sua sede, onde puderam confirmar a já contratação da ORION ENGENHARIA E AUTOMOÇÃO LTDA; **b)** que assim sendo a Recorrente cumpriu com as prescrições legais sendo que o impedimento na instalação foi criado pela credenciada (ORION) e não pela Recorrente; **c)** por oportuno, sobre o SICOBÉ, informa-se que seus equipamentos já foram instalados na sede da RECORRENTE, pela Casa da Moeda do Brasil, sem qualquer impedimento, como já foi no caso da instalação dos equipamentos do SMV e, também, que os novos equipamentos do SICOBÉ tornaram os equipamentos do SMV obsoletos; **d)** que quando da instauração do procedimento administrativo fiscal, com a diligência dos dois Auditores-Fiscais, já fazia mais de 12 meses que a ORION, empresa credenciada para efetuar a instalação, havia sido contratada; que portanto aplicar-se-ia o art. 112 do CTN, senão que a multa tem efeitos confiscatórios, e é no mínimo desproporcional eis que todos os pagamentos tributários em dia, um contribuinte exemplar além de ferir a isonomia com outros setores;

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, Relator

O Recurso Voluntário reúne as condições de admissibilidade e, no mérito merece ser provido, para reformar a r. decisão recorrida.

Inicialmente anoto que em nosso sistema jurídico tanto a *definição dos fatos geradores* ou *pressupostos de fato* das obrigações tributárias, como a *fixação dos elementos* que permitem *qualificá-los* (fatos geradores, sujeitos ativo e passivos, responsáveis e substitutos tributários) e *quantificá-los* (alíquotas, base de cálculo, período de apuração, multas etc.), somente podem ser estabelecidos por *lei formal e materialmente* emanada do Poder

Legislativo (arts. 6º e 97 do CTN), *sem qualquer possibilidade* constitucional de *delegação* destes poderes (art. 7º do CTN).

Assim, as Instruções Normativas obviamente não podem instituir obrigações tributárias, que se acham sob reserva da lei (art. 97, incs. III e V do CTN) e à qual devem estrita subserviência (arts. 99 e 100, inc. I do CTN).

Nesse sentido o E. STJ tem reiteradamente proclamado que: “o ato administrativo, no Estado Democrático de Direito, está subordinado ao princípio da legalidade (CF/88, arts. 5º, II, 37, caput, 84, IV), o que equivale assentar que a Administração só pode atuar de acordo com o que a lei determina. Desta sorte, ao expedir um ato que tem por finalidade regulamentar a lei (decreto, regulamento, instrução, portaria, etc.), não pode a Administração inovar na ordem jurídica, impondo obrigações ou limitações a direitos de terceiros. (...) Consoante a melhor doutrina, ‘é livre de qualquer dúvida ou entredúvida que, entre nós, por força dos arts. 5º, II, 84, IV, e 37 da Constituição, só por lei se regula liberdade e propriedade; só por lei se impõem obrigações de fazer ou não fazer. Vale dizer: restrição alguma se impõem à liberdade ou à propriedade pode ser imposta se não estiver previamente delineada, configurada e estabelecida em alguma lei, e só para cumprir dispositivos legais é que o Executivo pode expedir decretos e regulamentos.’ (Celso Antônio Bandeira de Mello. Curso de Direito Administrativo. São Paulo, Malheiros Editores, 2002, págs. 306/331)” (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 584.798-PE, Reg. nº 2003/0157195-7, em sessão de 04/11/04, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 06/12/2004 p. 205)

Na mesma linha a Suprema Corte assentou que; “a reserva de lei em sentido formal qualifica-se como instrumento constitucional de preservação da integridade de direitos e garantias fundamentais. O princípio da reserva de lei atua como expressiva limitação constitucional ao poder do Estado, cuja competência regulamentar, por tal razão, não se reveste de suficiente idoneidade jurídica que lhe permita restringir direitos ou criar obrigações. Nenhum ato regulamentar pode criar obrigações ou restringir direitos, sob pena de incidir em domínio constitucionalmente reservado ao âmbito de atuação material da lei em sentido formal.” (cf. Ac do STF - Pleno na ACO-QO nº 1048-RS, em sessão de 30/08/07, Rel. Min. CELSO DE MELLO, publ. in DJU de 31/10/07, pág. 077, EMENT VOL-02296-01 PP-00001). Assim, conclui a Suprema Corte que “as instruções regulamentares, quando emanarem de Ministro de Estado, qualificar-se-ão como regulamentos executivos, necessariamente subordinados aos limites jurídicos definidos na regra legal a cuja implementação elas se destinam, pois o exercício ministerial do poder regulamentar não pode transgredir a lei, seja para exigir o que esta não exigiu, seja para estabelecer distinções onde a própria lei não distinguiu, notadamente em tema de direito tributário”. (cf. Ac. do STF Pleno na ADI-MC nº 1075-DF, em sessão de 17/06/98, Rel. Min. CELSO DE MELLO, publ. in DJU de 24/11/06, pág. 059, EMENT VOL-02257-01 PP-00156)

Portanto, data vênia, não vejo como se possa invocar tendências de “deslegalização” ou possibilidade de “delegação” supostamente ocorridas em outros países, para legitimar a instituição de obrigações tributárias que no Brasil se encontram sob a reserva de lei (arts. 6º e 97 do CTN), *sem qualquer possibilidade* constitucional de *delegação* destes poderes (art. 7º do CTN).

A par da discussão sobre a constitucionalidade da exigência de multas confiscatórias, que não pode ser editada em sede administrativa, que se restringe ao exame da legalidade, releva notar que cumprindo sua vocação constitucional de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação tributária (art. 146, inc. III, alínea “b” da CF/88), a Lei Complementar faz clara *distinção* entre a *obrigação tributária principal ou substancial* (de dar), que tem por objeto o *pagamento de tributo ou*

penalidade pecuniária (art. 113, §1º do CTN), e as *obrigações tributárias acessórias* (de *fazer e não fazer*), que são *instituídas por lei* “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (arts. 113, §§ 2º e 3º e 115 do CTN) com a *finalidade exclusiva* de *tutelar o cumprimento da obrigação principal*.

Da mesma forma, conforme o tipo de obrigação tributária violada e a gravidade do dano dela decorrente, *distinguem-se* claramente as *infrações tributárias substanciais* das *infrações tributárias formais*, configurando-se as primeiras (*infrações substanciais*), quando um dos sujeitos da relação jurídico-tributária (contribuinte ou responsáveis) *violar ou deixar de cumprir* a obrigação tributária principal, resultando em *falta ou insuficiência do pagamento do tributo*, e as segundas (*infrações formais*), quando o sujeito da relação jurídico-tributária *violar ou deixar de cumprir* uma das *obrigações tributárias acessórias* instituídas para *tutelar* o cumprimento da obrigação tributária principal, geralmente consubstanciadas no cumprimento de requisitos e formalidades na emissão de declarações, livros e documentos fiscais, que *possibilitam a fiscalização e controles* de arrecadação do tributo.

No caso cogita-se de multa prevista para a infração à obrigação acessória, (instalação de medidor de vazão), sem acusação de qualquer falta de recolhimento do tributo.

O Recurso Voluntário reúne as condições de admissibilidade e, no mérito merece ser provido, para reformar a r. decisão recorrida.

Como é curial, consectário lógico do Princípio da Legalidade Penal, o Princípio da Tipicidade exige, não só que as condutas puníveis e as respectivas sanções delas decorrentes, sejam prévia e exaustivamente tipificadas pela lei, mas que a punibilidade de uma conduta somente se dê quando ocorra sua adequação exata ao tipo legal, sendo vedada a invocação de analogias, presunções, deduções e outras circunstâncias análogas mencionadas em outras leis distintas, não previstas expressamente na descrição da lei penal específica que define a infração e a sanção. Em decorrência do aludido princípio incorporado ao Direito Tributário sancionatório, a obrigação tributária que tem por objeto penalidade pecuniária, somente surge com a ocorrência do fato gerador previsto em lei, e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (arts. 97, inc. V, 113, § 1º e 114 do CTN), sendo incabível o emprego de analogia ou interpretação extensiva, para a instituição ou imputação de obrigação tributária (arts. 108, § 1º e 111, inc. III do CTN).

Na aplicação do aludido princípio a Jurisprudência Administrativa já assentou que “a *tipicidade cerrada* do fato gerador e a *estrita legalidade* são *impeditivas* a interpretações da legislação para a efetivação ou sustentação de lançamento tributário em *condições ou circunstâncias legais e expressamente não autorizadas*, sendo, neste contexto, *incabível o emprego de analogia* (C.T.N., artigo 108, § 1º)” (cf. Ac. nº 104-15653 da 4ª Câmara do 1º CC, rec. nº 113010, Proc. nº 10980.007402/96-17, em sessão de 09/12/1997, Rel. Cons. Roberto William Gonçalves), assim como “*incabível a aplicação de multa por analogia ou extensão*” (cf. Ac. nº 301-30351 da 1ª Câmara do 3º CC, Rec. nº 124733, Proc. nº 11128.001023/00-68, em sessão de 17/09/2002, Rel. Cons. CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO) “visto que o *agente fiscal não pode ter o arbítrio de subsumir o fato-espécie de infração a um gênero legal de tal amplitude*” já que “a *aperação não pode ser imputada por via analógica*” (cf. Ac. 301-28.458, de 23/07/97, do 3º CC - DOU de 26/03/98).

No mesmo sentido a Jurisprudência do E. STJ já assentou que “a *utilização de analogias ou de interpretações ampliativas, em matéria de punição* (...), longe de conferir

ao administrado uma *acusação transparente, pública, e legalmente justa*, afronta o *princípio da tipicidade, corolário do princípio da legalidade*, segundo as máximas: *nullum crimen nulla poena sine lege stricta* e *nullum crimen nulla poena sine lege certa*, postura *incompatível com o Estado Democrático de Direito.*” (cf. Ac. da 5ª Turma do STJ no RMS 16264-GO, Reg. nº 2003/0060165-4, em sessão de 21/03/06, Rel. Min. LAURITA VAZ, publ. in DJU de 02/05/06 p. 339)

No caso concreto, o AI vestibular e o Termo de Verificação Fiscal – TVF a ele anexo, acusam descumprimento à *obrigação de “instalação de equipamentos contadores de produção”* que advém da MP nº 2.158-35/01 (arts. 36, 37 e 38) e da Lei nº 11501/04 (arts. 5º e 58 T) que expressamente dispõem que:

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35, DE 24 DE AGOSTO DE 2001.

*“Art. 36. Os estabelecimentos industriais dos produtos classificados nas posições 2202 e 2203 da TIPI ficam sujeitos à **instalação de equipamentos medidores de vazão e condutivímetros**, bem assim de **aparelhos para o controle, registro e gravação dos quantitativos medidos**, na forma, condições e prazos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.*

§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá:

*I- **credenciar, mediante convênio, órgãos oficiais especializados e entidades de âmbito nacional representativas dos fabricantes de bebidas, que ficarão responsáveis pela contratação, supervisão e homologação dos serviços de instalação, aferição, manutenção e reparação dos equipamentos;***

*II- **dispensar a instalação dos equipamentos previstos neste artigo, em função de limites de produção ou faturamento que fixar.***

*§ 2º No **caso de inoperância** de qualquer dos equipamentos previstos neste artigo, **o contribuinte deverá comunicar a ocorrência à unidade da Secretaria da Receita Federal com jurisdição sobre seu domicílio fiscal, no prazo de vinte e quatro horas, devendo manter controle do volume de produção enquanto perdurar a interrupção.***

*Art. 37. O **estabelecimento industrial das bebidas sujeitas ao regime de tributação pelo IPI** de que trata a Lei nº 7.798, de 1989, **deverá apresentar, em meio magnético, nos prazos, modelos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal:***

*I- **quadro resumo dos registros dos medidores de vazão e dos condutivímetros, a partir da data de entrada em operação dos equipamentos;***

*II- **demonstrativo da apuração do IPI.***

*Art.38. A cada período de apuração do imposto, **poderão ser aplicadas as seguintes multas:***

I - de cinquenta por cento do valor comercial da mercadoria produzida, não inferior a R\$10.000,00(dez mil reais):

a) se, a partir do décimo dia subsequente ao prazo fixado para a entrada em operação do sistema, os equipamentos referidos no art. 36 não tiverem sido instalados em razão de impedimento criado pelo contribuinte; e

b) se o contribuinte não cumprir qualquer das condições a que se refere o §2º do art. 36;

II - no valor de R\$10.000,00(dez mil reais), na hipótese de descumprimento do disposto no art. 37.”(grifou-se)”

LEI Nº 11.051, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2004.

*“Art. 5º O disposto nos arts. 36, 37 e 38 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, **aplica-se aos estabelecimentos envasadores ou industriais fabricantes dos produtos classificados na posição 2201 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002.**”*

(...)

*“Art. 58-T. As pessoas jurídicas que industrializam os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei **ficam obrigadas a instalar equipamentos contadores de produção, que possibilitem, ainda, a identificação do tipo de produto, de embalagem e sua marca comercial, aplicando-se, no que couber, as disposições contidas nos arts. 27 a 30 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.*** (Redação dada pela Lei nº 11.827, de 20 de novembro de 2008)

*§ 1º A **Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecerá a forma, limites, condições e prazos para a aplicação da obrigatoriedade de que trata o caput deste artigo, sem prejuízo do disposto no art. 36 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.*** (Incluído pela Lei nº 11.827, de 20 de novembro de 2008)

*§ 2º As pessoas jurídicas de que trata o **caput** deste artigo poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido correspondente ao ressarcimento de que trata o § 3º do art. 28 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, efetivamente pago no mesmo período.* (Incluído pela Lei nº 11.827, de 20 de novembro de 2008)

Dos preceitos retro transcritos verifica-se que para a infração à *obrigação de “instalação de equipamentos contadores de produção”* (art. 36 da MP nº 2.158-35 de 24/08/01), a lei somente autoriza a aplicação da severa multa de 50% sobre valor comercial da mercadoria produzida, na comprovada ocorrência de uma das *duas condutas* tipificadas e consubstanciadas, seja na hipótese de *impedimento criado pelo fabricante* na instalação dos equipamentos (art. 38, inc. I “a” da MP nº 2.158-35 de 24/08/01), assim considerado qualquer *ação ou omissão praticada pelo fabricante* tendente a *impedir ou retardar* a instalação dos equipamentos ou mesmo após a sua instalação, *prejudicar o seu normal funcionamento*, seja

na hipótese de o fabricante definitivamente *não efetuar* o controle de volume de produção (art. 38, inc. I “b” da MP nº 2.158-35 de 24/08/01).

No caso concreto desde logo verifica-se que inócorreu a hipótese de o fabricante definitivamente “*não efetuar* o controle de volume de produção” (art. 38, inc. I “b” da MP nº 2.158-35 de 24/08/01), pois como comprovou a ora Recorrente os equipamentos já foram instalados em sua sede, pela Casa da Moeda do Brasil.

Da mesma forma verifica-se que inócorreu a hipótese de retardamento culposo imputável à Recorrente na instalação dos equipamentos (art. 38, inc. I “a” da MP nº 2.158-35 de 24/08/01), vez que como comprovado a Recorrente contratou a firma ORION ENGENHARIA E AUTOMOÇÃO LTDA regularmente credenciada, que inicialmente informou que o fornecimento dos equipamentos do SMV seria em outubro de 2008, além de informar novas datas para pagamento das prestações e depois de diversos atrasos somente em 22/04/09, foi prestado o serviço quando imediatamente a Recorrente requereu a homologação dos equipamentos do SMV, e não sendo possível à Recorrente praticar conduta diversa em face do atraso causado pela prestadora de serviços.

Não se inserindo em nenhuma das condutas tipificadas na norma capitulada na peça acusatória, não há como manter a exigência fiscal, pois como já assentou a Jurisprudência deste E. Conselho “a aplicação de penalidade depende da verificação suficiente e necessária do fato descrito como infracional, para que o ato a ele afrontoso permita a aplicação da penalidade cominada, em respeito ao *princípio da tipicidade cerrada*” (cf. Ac. nº CSRF/02-01.845 da 2ª Turma da CSRF, Rec. nº 202-099209, Proc. nº 10907.000178/95-62, em sessão de 11/04/2005, rel. Cons. Rogério Gustavo Dreyer).

Na mesma ordem de idéias, a Jurisprudência do E. STJ já assentou que “em obediência aos *princípios da legalidade e tipicidade fechada*, inerentes ao ramo do direito tributário, a Administração somente pode impor ao contribuinte o ônus da exação quando houver *estrita adequação* entre o *fato* e a *hipótese legal de incidência* do tributo, ou seja, sua *descrição típica*” (cf. Ac. da 2ª Turma do STJ no AgRg no REsp nº 636377-SP, Reg. nº 2003/0218012-3, em sessão de 21/09/06, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, publ. in DJU de 02/10/06 p. 248), sendo “*descabida*, assim, a *aplicação* de *sanção* administrativa à *conduta* que não está prevista como *infração*” (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no RMS nº 19510-GO, Reg. nº 2005/0004710-8, em sessão de 20/06/06, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, publ. in DJU de 03/08/06 p. 202; no mesmo sentido cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no RMS nº 21274-GO, Reg. nº 2006/0007601-6, em sessão de 26/09/06, rel. Min. DENISE ARRUDA, publ. in DJU de 16/10/06 p. 292).

Portanto, considerando que Recorrente não praticou nenhuma das condutas típicas (retardamento culposo imputável à Recorrente na instalação dos equipamentos de controle do SICOBÉ – cf. art. 38, inc. I “a” da MP nº 2.158-35 de 24/08/01; ou não instalação definitiva dos equipamentos de controle de produção - art. 38, inc. I “b” da MP nº 2.158-35 de 24/08/01) que autorizariam a sua aplicação, também não se justifica a manutenção da multa aplicada, por absoluta atipicidade da conduta da Recorrente.

Nesse sentido já se pronunciou a Jurisprudência Administrativa desde E. CARF em caso idêntico, como se pode ver de recente decisão exarada sob a seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de Apuração: 10/02/2005 a 30/04/2009

NORMA INFRACIONAL. ATIPICIDADE DA CONDOTA.

Documento assinado digitalmente por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, em 16/06/2014 às 14:02:30.

Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 10/07/2014 por LUIZ CARLOS SHIMOYAMA, Assinado digitalmente em 09/10/2014 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO
Impresso em 13/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A conduta atípica do contribuinte que enseja a aplicação da penalidade tributária deve estar prevista em lei. Caso não esteja, não há como aplicar penalidade pecuniária.

Recurso de Ofício Negado.” (cf. Acórdão nº 3302-01.507 da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, Proc. nº 10120.008115/2009-86, em sessão de 22/03/12, Rel. Cons. Walber José da Silva)

Isto posto, voto no sentido de **DAR INTEGRAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para reformar a r. decisão recorrida e cancelar as multas aplicadas no Auto de Infração vestibular, eis que aplicadas na ausência dos pressupostos legais.

É como voto.

Sala das Sessões, em 27 de maio de 2014

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Carlos Shimoyama, Redator Designado.

O ilustre Relator votou no sentido de DAR INTEGRAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reformar a r. decisão recorrida e cancelar as multas aplicadas no Auto de Infração vestibular, eis que aplicadas na ausência dos pressupostos legais.

Não é o nosso entendimento.

Em relação a esse ponto, com a devida vênia do ilustre Relator, a nosso ver, a melhor interpretação está com o órgão de julgamento de primeiro grau, conforme o Acórdão nº 01-17.795 – 3ª Turma da DRJ/BEL, expresso na EMENTA, in verbis: “MEDIDORES DE VAZÃO. Os estabelecimentos industriais dos produtos classificados nas posições 2202 e 2203 da TIPI ficam sujeitos à instalação de equipamentos medidores de vazão e condutivímetros, bem assim de aparelhos para o controle, registro e gravação dos quantitativos medidos, na forma, condições e prazos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

Em suas razões de Recurso Voluntário apresentadas, a ora Recorrente sustenta a insubsistência da autuação e da decisão de 1ª instância que a manteve, tendo em vista: a) no que toca à matéria fática a Recorrente aduz que não obstante a demora nas negociações com as firmas credenciadas pela COFIS – Coordenação do Sistema de Fiscalização, acabou contratando a firma ORION ENGENHARIA E AUTOMOÇÃO LTDA que inicialmente informou que o fornecimento dos equipamentos do SMV seria em outubro de 2008, além de informar novas datas para pagamento das prestações e depois de diversos atrasos somente em 22/04/09, foi prestado o serviço quando imediatamente a Recorrente requereu a homologação dos equipamentos do SMV, muito embora paralelamente a RFB instaurasse o procedimento administrativo fiscal, iniciando com a diligência de dois Auditores-Fiscais na sua sede, onde puderam confirmar a já contratação da ORION ENGENHARIA E AUTOMOÇÃO LTDA; b) que assim sendo a Recorrente cumpriu com as prescrições legais sendo que o impedimento na instalação foi criado pela credenciada (ORION) e não pela Recorrente; c) por oportuno, sobre o SICOB, informa-se que seus equipamentos já foram instalados na sede da

RECORRENTE, pela Casa da Moeda do Brasil, sem qualquer impedimento, como já foi no caso da instalação dos equipamentos do SMV e, também, que os novos equipamentos do SICOBET tornaram os equipamentos do SMV obsoletos; d) que quando da instauração do procedimento administrativo fiscal, com a diligência dos dois Auditores-Fiscais, já fazia mais de 12 meses que a ORION, empresa credenciada para efetuar a instalação, havia sido contratada; que portanto aplicar-se-ia o art. 112 do CTN, senão que a multa tem efeitos confiscatórios, e é no mínimo desproporcional eis que todos os pagamentos tributários em dia, um contribuinte exemplar além de ferir a isonomia com outros setores;

Ora, quanto à matéria fática, extraímos o seguinte texto do acórdão da 1ª instância: “... **desde março de 2006** a empresa já tem conhecimento da necessidade de instalação dos medidores e das especificações técnicas para tal (ADE nº 13, 13 de março de 2006), tendo sido o prazo inicial prorrogado de maio de 2007 para junho de 2008. Dessa forma, não há como alegar que o impedimento causador do atraso na instalação seria culpa da empresa contratada, uma vez que a impugnante somente tomou providências (segundo seu próprio relato) no ano de 2008, quando chegava ao fim o segundo prazo concedido, o que caracteriza sua responsabilidade. Como argumento adicional, vale lembrar que a escolha da empresa credenciada é responsabilidade do contratante. Sendo assim, a impugnante incide em culpa pela escolha da empresa que porventura tenha falhado nos prazos acertados e pela falta na vigilância dos serviços contratados.” (grifo nosso)

Quanto à matéria de direito, a norma tributária da obrigação acessória que rege a r. matéria fática, é dada pelo artigo 36 da MP nº 2.158-35/2001 que delega à RFB a regulamentação sobre a forma, as condições e os prazos para a instalação dos equipamentos medidores de vazão e condutivímetros. É o que chamamos de deslegalização da matéria.

Entendo necessárias breves linhas sobre esse fenômeno.

A “deslegalização” foi desenvolvida pela doutrina italiana e consiste na possibilidade de o Legislativo rebaixar hierarquicamente determinada matéria para que ela possa vir a ser tratada por ato infralegal. É, portanto, um instituto que visa a dar uma releitura ao princípio da legalidade, trazendo maior flexibilidade à atuação legiferante, com a alteração do conteúdo normativo, sem necessidade de se percorrer o demorado processo legislativo ordinário.

Nesse contexto, o Congresso Nacional estabeleceria os princípios gerais e diretrizes sobre determinada matéria que não esteja sob reserva absoluta de lei, porém já disposta em lei formal e, nessa mesma lei deslegalizadora (superveniente), atribuiria competência delimitada ao Executivo para editar decretos regulamentares, o qual acabaria por ab-rogar a lei formal que estava vigente.

De acordo, com Canotilho, a deslegalização ocorre quando “uma lei, sem entrar na regulamentação da matéria, rebaixa formalmente o seu grau normativo, permitindo que essa matéria possa vir a ser modificada por atos infralegais.”.

Resta saber se tal fenômeno é aceito no nosso ordenamento.

Moreira Neto aduz que é possível colher exemplos de deslegalização na própria CF/88, acerca das matérias previstas no art. 48. Na medida em que o dispositivo autoriza o Congresso Nacional a dispor acerca daquelas matérias, o mesmo está autorizado a legislar, não legislar ou até deslegalizar.

Diogo Figueiredo Moreira Neto afirma que o Poder Legislativo pode transferir mediante lei (poder de disposição) certas matérias que lhe são constitucionalmente deferidas (sem cláusula de exclusividade) a certos órgãos e sob certos pressupostos um específico espaço decisório (regulatório).

Já Alexandre dos Santos Aragão afirma que essa teoria não consiste em uma “transferência de poderes legislativos, mas apenas na adoção, pelo próprio legislador, de uma política legislativa pela qual transfere a uma outra sede normativa a regulação de determinada matéria”; decorrendo, pois, do princípio da essencialidade da legislação.

No mesmo sentido, questiona o autor: se este tem poder para revogar uma lei anterior, porque não o teria simplesmente para rebaixar o seu grau hierárquico? Por que teria de, direta e imediatamente revogá-la, deixando um vazio normativo até que fosse expedido o atos infralegais, ao invés de, ao degradar a sua hierarquia, deixar a revogação para um momento posterior, ao critério da Administração Pública, que tem maiores condições de acompanhar e avaliar a cambiante e complexa realidade econômica e social?

Nesse contexto, é importante mencionar que a deslegalização não consiste em uma delegação de poderes e nem confere poder aos atos infralegais para revogar leis. Ademais, a lei deslegalizadora estabelece parâmetros e princípios (standards) a serem seguidos pelo atos infralegais; que está vinculado aos princípios constitucionais (expressos e implícitos). Por isso que, para Rafael Carvalho Rezende de Oliveira, ao invés de se falar em delegação de poderes, seria mais adequado falar em atribuição de competência pelo legislador ao administrador.

Aragão também defende que “o legislador, no uso de sua liberdade para dispor sobre determinada matéria, atribui um largo campo de atuação normativa à Administração, que permanece, em todo caso, subordinada às leis formais”. Desta forma, os atos infralegais estariam subordinados à lei, podendo ser revogados por estas, e não podendo revogá-las.

Retornando aos autos, com base no art. 36 da MP nº 2.158-35/2001, a RFB editou a Instrução normativa nº 265, de 20 de dezembro de 2002 que regulamentou a instalação dos equipamentos medidores de vazão e condutivímetros.

Art.1º A instalação de equipamentos medidores de vazão e condutivímetros, bem assim de aparelhos para o controle, registro e gravação dos quantitativos medidos, de que trata o art. 36 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a que estão obrigados os estabelecimentos industriais dos produtos classificados nas posições 2202 e 2203 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipe), sujeitos ao regime de tributação de que trata a Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, dar-se-á em conformidade com o disposto nesta Instrução Normativa.

Art.2º A Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis), por intermédio de Ato Declaratório Executivo (ADE), publicado no Diário Oficial da União (DOU), deverá estabelecer:

I - as condições de funcionamento, bem assim as características técnicas e de segurança dos equipamentos;

II - os procedimentos para homologação e credenciamento dos equipamentos e respectivos fabricantes dos mesmos;

III - os limites mínimos de produção ou faturamento, a partir do qual os estabelecimentos ficarão obrigados à instalação dos equipamentos;

§ 1º A homologação e o credenciamento de que trata o inciso II do caput será efetuada pela Cofis, por intermédio de ADE publicado no DOU.

§ 2º Os estabelecimentos industriais de que trata o art. 1º estarão obrigados ao uso dos equipamentos no prazo de seis meses, contado a partir da primeira homologação e credenciamento de que trata o inciso II do caput, observado o disposto no § 1º.

§ 3º Órgãos oficiais especializados e entidades de âmbito nacional representativas dos fabricantes de bebidas poderão ser credenciados, mediante convênio, para, em conjunto com a Cofis, definir e participar dos procedimentos de que tratam os incisos I e II do caput, bem assim supervisionar e homologar os serviços de instalação, aferição, manutenção e reparação dos equipamentos.

Em 01 de outubro de 2003, a Coordenação Geral de Fiscalização da RFB publicou o Ato Declaratório Executivo Cofis nº 20, disciplinando a matéria.

Posteriormente, a IN SRF nº 287, de 21 de dezembro de 2005, revogou a IN SRF nº 265/2002 e o Ato Declaratório Executivo Cofis nº 13, de 13 de março de 2006 revogou o ADE Cofis nº 20/2003. O ADE Cofis nº 13/2006 foi modificado pelos ADE Cofis nº 23/2007 e 01/2010. Esta foi a evolução legislativa da regulamentação prevista na MP nº 2.158-35/2001.

O art. 2 da IN SRF nº 587/2005, determinou que a Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis) emitisse ato declaratório executivo para disciplinar:

I - as condições de funcionamento, bem assim as características técnicas e de segurança dos equipamentos;

II - os procedimentos relativos à instalação, verificação de conformidade, e homologação e intervenção no SMV;

III - os limites mínimos de produção ou faturamento, a partir do qual os estabelecimentos ficarão obrigados à instalação do SMV;

IV – os prazos nos quais os estabelecimentos industriais envasadores dos produtos classificados nas posições 2201 e 2202 da Tipi estarão obrigados à instalação do SMV.

A Cofis emitiu o ADE nº 13, de 13 de março de 2006, que apresentou as seguintes regras quanto ao prazo e a dispensa de instalação dos equipamentos medidores de vazão e condutivímetros, com alterações promovidas pelo ADE Cofis nº 23, de 12 de setembro de 2007, in verbis:

(...)

art. 4º Os prazos para instalação do SMV pelas pessoas jurídicas fabricantes de refrigerantes obedecerão aos seguintes critérios:

I – até 30 de setembro de 2006, para pessoas jurídicas cuja capacidade instalada de produção anula seja superior a 200 milhões de litros;

II – até 31 de maio de 2007, para pessoas jurídicas cuja capacidade instalada de produção anual seja superior a 30 (trinta) milhões e igual ou inferior a 200 (duzentos) milhões de litros; (redação original)

II – até 30 de junho de 2008, para pessoas jurídicas cuja capacidade instalada de produção anual seja superior a 30 milhões e igual ou inferior a 200 milhões de litros; (redação dada pelo ADE Cofis nº 23, de 12 de setembro de 2007)

III – até 30 de junho de 2011, para as demais pessoas jurídicas obrigadas à instalação do SMV.

Art. 5º Fica dispensada da instalação do SMV a pessoa jurídica cuja capacidade instalada de produção anual seja igual ou inferior a 5 (cinco) milhões de litros, e que tenha auferido, no ano-calendário de 2004, receita bruta igual ou inferior a R\$ 2.000.000,00, considerados todos os estabelecimentos e os das pessoas jurídicas coligadas, controladas e controladoras.

(...) (grifos nossos)

Pela exegese dos ditames legais, observa-se que houve a deslegalização das matérias referentes à forma, às condições e aos prazos para a instalação dos equipamentos medidores de vazão e condutivímetros. Essas matérias foram objeto de atos administrativos.

Retornado aos autos, é fato incontroverso que o recorrente ficou inerte quanto ao processo de instalação dos equipamentos medidores de vazão e condutivímetros até **22/04/2009**, configurando a falta ou retardamento culposo na instalação de equipamentos medidores de vazão desde 30/07/2008, prazo final dado pelo artigo 4º, inciso II do ADE Cofis nº 13, de 13 de março de 2006, com as alterações promovidas pelo ADE Cofis nº 23, de 12 de setembro de 2007.

A inação do sujeito passivo adiou a entrada em funcionamento do sistema de medição exigido pela legislação, fato típico e punível com a multa de cinquenta por cento do valor comercial da mercadoria produzida, nos termos do art. 38, I, da MP nº 2.158-35/2001.

Ex positis, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO**, tendo em vista que a legislação que regulamentou a MP nº 2.158-35/2001 definiu que cabia ao contribuinte o ato de provocação para o início dos procedimentos de instalação dos equipamentos medidores de vazão e condutivímetros e, que a inação do sujeito passivo adiou a entrada em funcionamento do sistema de medição exigido pela legislação, conforme o art. 4º, inciso II do ADE-COFIS nº 13/2006, fato típico e punível com a multa de cinquenta por cento do valor comercial da mercadoria produzida, nos termos do art. 38, I, da MP nº 2.158-35/2001.

Sala das Sessões, em 27 de maio de 2014

LUIZ CARLOS SHIMOYAMA

CÓPIA