



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

Processo n° 10932.720028/2011-61
Recurso n° 130.358 Voluntário
Acórdão n° **3402-001.965 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de novembro de 2012
Matéria IPI - MULTA REGULAMENTAR - SICOBE
Recorrente RAGI REFRIGERANTES LTDA.
Recorrida DRJ RIBEIRÃO PRETO - SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 30/04/2010 a 31/12/2010

IPI -INDÚSTRIA DE BEBIDAS - SISTEMA DE CONTROLE DE PRODUÇÃO DE BEBIDAS (SICOBE) - MULTA REGULAMENTAR - FALTA OU RETARDAMENTO CULPOSO NA INSTALAÇÃO DE EQUIPAMENTOS - ATIPICIDADE DA CONDUTA - ART. 30 DA LEI Nº 11.488/07.

A lei somente autoriza a aplicação da severa multa de 100% sobre valor comercial da mercadoria produzida, prevista para a infração à obrigação de instalação de equipamentos contadores de produção de bebidas (MP nº 2.158-35/01, arts. 36 e 37 e Lei nº 11501/04, arts. 5º e 58 T), na comprovada ocorrência das hipóteses de retardamento culposo ou falta definitiva na instalação dos equipamentos imputáveis ao fabricante de bebidas (incs. I e II e § 1º do art. 30 da Lei nº 11.488/07), inócuentes no caso, no qual o retardamento foi decorrente de restrições impostas por outros órgãos públicos (Corpo de Bombeiros), posteriormente superadas com a instalação definitiva dos equipamentos, assim configurando-se atipicidade da conduta da Recorrente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 30/04/2010 a 31/12/2010

MULTA - INFRAÇÃO À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA - PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E TIPICIDADE FECHADA - ATIPICIDADE DA CONDUTA.

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 da multa, ou seja, sua descrição típica, sendo descabida, a aplicação de sanção administrativa à conduta que não está prevista como infração. Precedentes do STJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos deu-se provimento ao recurso. Fez sustentação oral o Drº. Fábio Gregio Barbosa OAB/SP 222517.

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Presidente Substituto

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente Substituto), Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça (Relator), Silvia de Brito Oliveira, Luiz Carlos Shimoyama (Suplente), João Carlos Cassuli Júnior e Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (constante de arquivo em PDF sem numeração de páginas do processo físico) contra o Acórdão DRJ/RPO nº 14-35.610 de 26/10/11 constante de fls. 167/186 exarado pela 2ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto - SP que, por unanimidade de votos, houve por bem “julgar improcedente a impugnação” mantendo integralmente o lançamento” original de Multa consubstanciado no Auto de Infração (constante de arquivo em PDF sem numeração de páginas do processo físico - MPF nº 0811900/00002/11), notificado em 18/04/11, no valor total de R\$ 103.965.269,37, que acusou o ora Recorrente de “não instalação do Sistema de Controle de Bebidas (SICOBE), no período de 30/04/10 a 31/12/10, razão pela qual se lhe aplicou a multa de 100% 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:

*“DESCRICHÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S)
LEGAL(IS)*

Em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, foi(ram) apurada(s) infração(ões) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.

001 - MULTAS PROPORCIONAIS AO VALOR DA MERCADORIA

NÃO INSTALAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE DE BEBIDAS (SICOBE)

A motivação ao presente lançamento encontra-se descrita no Termo de Verificação Fiscal, o qual é parte integrante do presente Ato Administrativo (auto de infração).

<i>Data Ocorrência</i>	<i>Valor Multa Regulamentar</i>
30/04/2010	R\$14.127.206,58
31/05/2010	R\$ 12.981.827,71
30/06/2010	R\$ 12.808.932,31
31/07/2010	R\$ 12.743.541,17
31/08/2010	R\$ 13.591.428,91
30/09/2010	R\$ 11.933.364,09
31/10/2010	R\$ 10.633.363,00
30/11/2010	R\$ 12.808.940,69
31/12/2010	R\$ 2.336.664,91

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 36 a 38 da Medida Provisória nº 2.158-35/01; Art. 5º da Lei nº 11.051/04.”

No Termo de Verificação Fiscal anexo ao Auto de Infração, a d. Fiscalização da DRF de São Bernardo do Campo – SP, explicita os motivos da autuação nos seguintes termos:

“TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Do motivo e da finalidade da instauração da presente procedimento.

O contribuinte Ragi Refrigerantes explora a empresa de industrialização de refrigerantes, importação de máquinas, equipamentos para uso na industrialização de refrigerantes, refrigerantes e bebidas em geral, serviços de envasamento, empacotamento e armazenagens de bebidas, próprias e de terceiros, conforme se depreende da leitura do seu contrato social.

De outra feita, a Constituição da República Federativa do Brasil em seu artigo n. 153, inciso IV, descreve o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) como tributo de competência da União com incidência sobre produtos que se encontram classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

A Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) aponta as seguintes classificações para refrigerantes produzidos sem adição e com adição de açúcar, a saber:

(...)

Por outro lado, o artigo o. 58 T(º) da Lei n. 10.833 de 29 de dezembro de 2003 determinou a instalação de equipamentos

contadores de produção para as pessoas jurídicas que procedam à industrialização de diversos produtos, entre eles os classificados nos códigos 22.01 e 22.02 (refrigerantes e águas com e sem adição de açúcar) da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos industrializados (TIPI, bem como os artigos 58-A⁽²⁾ e 58-V⁽³⁾ do referido diploma legal disciplinam quais os produtos das posições 22.01 e 22.02 da "TIPI" que esta medida alcança, entre eles os refrigerantes.

A fim de disciplinar a forma e os meios para a instalação dos equipamentos contadores de que trata o artigo 58-T da Lei n. 10.833 de 29 de dezembro de 2003, a Secretaria da Receita Federal do Brasil publicou a Instrução Normativa n. 869 de 12 de agosto de 2008.

*Em decorrência do ordenamento legal acima exposto, a Secretaria da Receita Federal instaurou o procedimento administrativo de diligência amparado pelo **Mandado do Procedimento Fiscal n. 08.1.13.00-2008-00408-0** (Nacional) com a finalidade de acompanhar a instalação dos equipamentos pela Casa da Moeda do Brasil do Sistema de Controle de Bebidas (SICOBEBE) no contribuinte acima descrito.*

A fim de conferir efetividade ao objeto do procedimento administrativo de diligência amparado pelo Mandado de Procedimento Fiscal n. 08.1.13.00-2008-00408, este servidor compareceu ao estabelecimento do contribuinte localizado à Avenida Paranapanema, nº 192, no município de Diadema, para acompanhar a instalação do "SECOBEBE" pela Casa da Moeda do Brasil nas seguintes datas, a saber:

- a) 17 (dezessete) de junho de 2009;*
- b) 21 (vinte e um) de julho de 2009;*
- c) 21 (vinte e um) de setembro de 2009.*

Em todas as datas acima, o contribuinte não tomou qualquer medida tendente a promover a instalação do Sistema de Controle de Bebidas (SICOBEBE), conforme demonstram os termos lavrados por este servidor e pelo representante da Casa da Moeda do Brasil e que constituem parte integrante da instrução probatória do presente processo.

*Em virtude da impossibilidade de instalação do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBEBE) pela **conduta omissiva do contribuinte**, o procedimento administrativo de diligência amparado pelo Mandado de Procedimento Fiscal — Diligência n. 08.1.13.00-2008-00408-0 foi encerrado sem a instalação do referido sistema.*

*Assim, resta demonstrado que o **motivo** da instauração do presente procedimento administrativo de fiscalização é o **descumprimento pelo contribuinte da instalação do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBEBE)**.*

*De outra feita, a instalação do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBEBE) consiste em **obrigação tributária acessória**, cuja inobservância **converte-se em obrigação***

principal relativamente à penalidade pecuniária, conforme disciplina o parágrafo terceiro do artigo 113 da Lei a. 5.172⁽⁴⁾ de 25 (vinte e cinco) de outubro de 1966.

A penalidade pelo descumprimento da obrigação de instalação do "SICOBEB" encontra-se tipificada no artigo 30 da Lei n. 11.488⁽⁵⁾ de 15 (quinze) de junho de 2007 e tem a sua aplicação determinada pelo artigo 58.T⁽⁶⁾ da Lei n. 10.833 de 29 (vinte e nove) de dezembro de 2003.

*Do exposto, fica demonstrada que a finalidade do presente procedimento consiste em **constituir o crédito tributário da multa pela não instalação do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBEB)**.*

De outra feita, o contribuinte tornou-se obrigado a instalar o SICOBEB a partir do mês de outubro de 2009 com a publicação do ADE COFIS n. 42/2009, sendo que a multa para o período compreendido entre os meses de outubro de 2009 a março de 2010 foi lançada e encontra-se controlada pelo processo n. 10932.000518/2010-66 e, assim, o presente procedimento constituirá o crédito para o período de apuração compreendido para os meses de abril a dezembro de 2010.

No tópico seguinte, demonstro os atos materiais, jurídicos e administrativos praticados no curso do presente procedimento administrativo.

Dos atos materiais e administrativos praticados no curso do presente procedimento.

1º O contribuinte tomou ciência em 17 (dezessete) de janeiro de 2011 do Termo de Início do Procedimento Fiscal por meio de aviso de recebimento (AR) da EC.7, no qual foi determinada a apresentação dos seguintes documentos para o período compreendido entre os meses de outubro do ano de 2009 a março de 2010, a saber:

1º Livros Diário e Razão;

2º Livro Registro de Entrada;

3º Livro Registro de Saídas;

4º Livro Registro de Apuração do ICMS;

5º Livro Registro de Apuração do IPI;

6º Livros Auxiliares de escrituração.

O contribuinte atendeu parcialmente ao comando descrito no Termo de Início de Fiscalização e apresentou os livros de apuração de IPI dos meses de abril a dezembro de 2010.

De posse dos livros Registro de Apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados, este servidor intimou o contribuinte a confirmar se os montantes descritos nas tabelas abaixo são os

valores comerciais das mercadorias produzidas nos meses de abril a dezembro de 2010 e em caso de discordância deveria o fiscalizado fazer prova de suas alegações

(...)

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal, o contribuinte concordou com os valores que lhe foram apresentados e que servirão de base de cálculo ao presente lançamento de ofício.

Ante todo o exposto e tendo motivado o presente lançamento, descrevo no próximo tópico H infração apurada e objeto presente lançamento de ofício.

Da infração apurada.

Não instalação do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBE).

O contribuinte descumpriu a obrigatoriedade de instalar o Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBE), mesmo regularmente intimado a promover a instalação do referido sistema.

A motivação ao presente lançamento encontra-se descrita no tópico anterior, bem como a apuração da base de cálculo a ser utilizada no presente lançamento de ofício e a descrição do período a ser lançado.

Descrevo na tabela abaixo os valores que servirão de base da cálculo do presente lançamento, ou seja, o valor comercial das mercadorias produzidas pelo contribuinte nos meses de abril a dezembro de 2010, embora a composição da mesma encontre-se no tópico anterior e por isso não será descrita novamente:

Período de Anuração	Valor em Reais
Abril	14.127,20 06,58
Mai	12.981,82 27,71
Junho	2.808,93 2,41
Julho	12.743,54 41,17
Agosto	13.591,42 28,01
Setembro	11.933,36 64,09
Outubro	10.633,36 63,00
Novembro	12.808,94 40,69
Dezembro	2.336.664,91
Total	103.965.269,37

Disposições finais.

Os exames realizados no curso do presente procedimento não esgotam o direito da Fazenda Nacional realizar verificações ulteriores sobre os mesmos fatos, bem como não homologa o lançamento.

Outrossim, fica ressalvado que o presente procedimento ateve-se somente à aplicação da multa pela não instalação do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBE) no período

compreendido entre os meses de abril a dezembro do ano de 2010.

Lavramos o presente Termo para constar e surtir os efeitos legais, em 02 vias de igual forma e teor, assinado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, o qual será cientificado ao fiscalizado por meio de aviso de recebimento (AR) da ECT.”

Reconhecendo expressamente que a impugnação atendia aos requisitos de admissibilidade, a r. decisão de fls. 167/186 exarado pela 2ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto - SP, houve por bem “julgar improcedente a impugnação” mantendo integralmente o lançamento” original de Multa aos fundamentos sintetizados em sua ementa nos seguintes termos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 30/04/2010, 3 1/05/2010, 30/06/2010, 3 1/07/2010, 3 1/08/2010, 30/09/2010, 31/10/2010, 30/11/2010, 31/12/2010

MULTA. FALTA DE INSTALAÇÃO DO SICOBE NO PRAZO ESTIPULADO.

Na falta de instalação do SICOBE, apesar de instado a tal, o estabelecimento industrial envasador de bebidas incide em multa correspondente a 100% do valor comercial da mercadoria produzida em cada período de apuração, a partir do término do prazo estipulado, em montante global não inferior a R\$ 10.000,00.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/04/2010, 3 1/05/2010, 30/06/2010, 3 1/07/2010, 3 1/08/2010, 30/09/2010, 31/10/2010, 30/11/2010, 31/12/2010

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

A multa por falta de instalação do SICOBE tem por base os valores comerciais de mercadorias constantes da escrituração fiscal, de posse e conhecimento do próprio sujeito passivo, e, portanto, inexistente nulidade por cerceamento do direito de defesa.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS ADICIONAIS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

Tendo em vista a superveniência da preclusão temporal, é rejeitado o pedido de apresentação de provas suplementares, pois o momento propício para a defesa cabal é o da oferta da peça impugnatória.

PEDIDO DE PERÍCIA TÉCNICA. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por

prescindível, o pedido de diligência ou de perícia, e, outrossim, que não apresente seus motivos e não contenha a formulação dos quesitos e a indicação do perito.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Em suas razões de Recurso Voluntário (constante de arquivo em PDF sem numeração de páginas do processo físico) oportunamente apresentadas, a ora Recorrente sustenta a insubsistência da autuação e da decisão de 1ª instância que a manteve, tendo em vista: **a)** preliminarmente a nulidade do lançamento por cerceamento ao direito de defesa, vez que não lhe teria sido oportunizado manifestar-se acerca do levantamento fiscal dos valores comerciais das mercadorias produzidas nos meses de agosto a dezembro/2010, sendo certo ainda que o prazo de 5 dias úteis para que a esta se manifestasse sobre o levantamento fiscal relativo aos meses agosto a dezembro/2011 encerrar-se-ia, em 26/04/2011 (considerando-se o feriado dos dias 21 e 22/04/2011), e Autoridade Fiscal deliberadamente lavrou o presente auto de imposição de multa (recebido em 18/04/2011 pela Impugnante) antes de encerrado o prazo de 5 dias úteis para que a Recorrente se manifestasse; **b)** no mérito, que muito embora a Recorrente tenha realizado inúmeras adaptações em sua linha de produção, a Casa da Moeda do Brasil entendeu que tais adaptações não seriam suficientes à instalação dos equipamentos de controle, pelo que intimou novamente a Recorrente a proceder modificações que excediam o espaço físico de sua planta industrial, que por sua vez estavam proibidas por restrições impostas por outros órgãos (Ministério do Trabalho, da Vigilância Sanitária e do Corpo de Bombeiros), conforme laudo técnico lavrado pelo Sr. Luciano Pereira Neiva, responsável técnico pelas alterações realizadas na planta da Recorrente; **c)** que a Casa da Moeda do Brasil, em conjunto com a Receita Federal, não podem simplesmente determinar locais fixos para instalação dos equipamentos do SICOBE, sem, ao menos, realizar um estudo aprofundado sobre um conjunto de fatores que afetam diretamente essa instalação, como, por exemplo, o espaço físico, as questões de segurança do local e as exigências previstas em outros dispositivos legais, também exigidas por outras autoridades públicas, a viabilidade e o tempo necessário para o transporte e a realocação de todas as máquinas que compõem as 4 (quatro) linhas de produção da Recorrente e o custo que isso gerará para a empresa; **d)** que a própria Casa da Moeda expressamente reconheceu a impossibilidade de instalação do SICOBE de acordo com as antigas especificações do Caderno de Requisitos de Implementação do sistema, razão pela qual não pode se sustentar a imposição de multa, vez que a não instalação do SICOBE não derivou de comportamento omissivo ou doloso da contribuinte, mas sim da ausência de condições físicas para tanto, não se pode penalizá-la pelo não cumprimento da obrigação de instalar o sistema, sob pena de violação a diversos princípios constitucionais a que se referem os presentes autos; **e)** que em 18/04/2011, foi finalmente concluída a instalação do SICOBE nas linhas de produção da Recorrente, o que restou viabilizado em virtude da alteração das exigências constantes do ROI para a instalação do sistema, conforme termo de conclusão da instalação do SICOBE anexo; **f)** que a exorbitância da multa aplicada no montante equivalente a todas as operações comerciais realizadas no período de 6 meses pela Recorrente, pela não instalação do SICOBE, quando a adoção de tal providência estava fora do alcance e esforço comum da Recorrente, com inequívoco prejuízo à subsistência de sua atividade, é medida que desvirtua-se da mera finalidade de controle do sistema, com violação dos direitos de propriedade, exercício da livre iniciativa, legalidade, razoabilidade, proporcionalidade e não confisco previstos na Constituição Federal; **g)** que inexistente qualquer pertinência lógica ou mesmo jurídica entre a infração legal apontada pela Autuante e a multa exorbitantemente arbitrada como penalidade o que contraria a razoabilidade conforme doutrina e jurisprudência que cita, dado que a aplicação da multa deve guardar proporção entre o grau de culpa e voluntariedade da conduta da Autuada e a penalidade a que estaria sujeita **h)** que

ainda que fossem possíveis as adaptações nas linhas de produção impostas pela Casa da Moeda, a Recorrente não poderia levá-las a efeito por proibição do Corpo de Bombeiros, que, ao avaliar o plano de reestruturação do local, constatou que estas alterações comprometeriam as rotas de fuga do local e a segurança dos funcionários, e não sendo possível a Recorrente praticar conduta diversa daquela determinada pelo Corpo de Bombeiros, não poderia a Receita Federal do Brasil impor-lhe penalidade pelo descumprimento de obrigação conflitante com aquela estabelecida por outra autoridade pública, devendo-se aplicar ao caso o princípio de que, não sendo possível exigir do contribuinte um comportamento diverso (isto é, conforme o direito), não se pode puni-lo.

É o relatório.

Voto

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.

A par da discussão sobre a constitucionalidade da exigência de multas confiscatórias, que não pode ser editada em sede administrativa restrita 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, sem falta de recolhimento do tributo.

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 exhaustivamente 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 Câm. 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 Câm. 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 apenação 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 e 37) 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.”

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)

Por seu turno, nas referidas peças acusatórias a d. Fiscalização pretende a aplicação da multa pelo *redardamento* ou pela *falta de instalação dos equipamentos* prevista no art. 30 da Lei nº 11.488/07 (que modificou o art. 38 da MP nº 2.158-35/01) que expressamente dispõe que:

“LEI Nº 11.488, DE 15 DE JUNHO DE 2007.

“Art. 30. A cada período de apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados, poderá ser aplicada multa de 100% (cem por cento) do valor comercial da mercadoria produzida, sem prejuízo da aplicação das demais sanções fiscais e penais cabíveis, não inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais):

I - se, a partir do 10º (décimo) dia subsequente ao prazo fixado para a entrada em operação do sistema, os equipamentos referidos no art. 28 desta Lei não tiverem sido instalados em virtude de impedimento criado pelo fabricante;

II - se o fabricante não efetuar o controle de volume de produção a que se refere o § 2º do art. 27 desta Lei.

§ 1º Para fins do disposto no inciso I do caput deste artigo, considera-se impedimento 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.

§ 2º A ocorrência do disposto no inciso I do caput deste artigo caracteriza, ainda, hipótese de cancelamento do registro especial de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, do estabelecimento industrial.”

Dos preceitos retro transcritos verifica-se que para a infração à obrigação de “instalação de equipamentos contadores de produção”, a lei somente autoriza a aplicação da severa multa de 100% 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, 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” (art. 30, inc. I e § 1º da Lei nº 11.488/07), seja na hipótese de o fabricante definitivamente “não efetuar o controle de volume de produção” (art. 30, inc. II da Lei nº 11.488/07).

No caso concreto desde logo verifica-se que incorreu a hipótese de o fabricante definitivamente “não efetuar o controle de volume de produção” (art. 30, inc. II da Lei nº 11.488/07), pois como comprovou a ora Recorrente em 18/04/2011, foi finalmente concluída a instalação do SICOBÉ nas suas linhas de produção da Recorrente, o que restou viabilizado em virtude da alteração das exigências constantes do ROI para a instalação do sistema, conforme termo de conclusão da instalação do SICOBÉ anexo.

Da mesma forma verifica-se que incorreu a hipótese de retardamento culposo imputável à Recorrente na instalação dos equipamentos (art. 30, inc. I e § 1º da Lei nº 11.488/07), vez que como comprovado a Recorrente só não pode levar a efeito as modificações de sua planta industrial em face das objeções do Corpo de Bombeiros, que, ao avaliar o plano de reestruturação do local, constatou que estas alterações comprometeriam as rotas de fuga do

local e a segurança dos funcionários, e não sendo possível a Recorrente praticar conduta diversa daquela determinada pelo Corpo de Bombeiros.

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 SICOBE – cf. art. 30, inc. I e § 1º da Lei nº 11.488/07; ou não instalação definitiva dos equipamentos de controle de produção - art. 30, inc. II da Lei nº 11.488/07) 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 CONDUTA.

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 28 de novembro de 2012.

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

CÓPIA