



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

Processo n° 10935.002595/2010-21
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 3402-004.107 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de abril de 2017
Matéria IPI
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado INAB INDÚSTRIA NACIONAL DE BEBIDAS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 31/05/2009, 30/06/2009, 31/07/2009, 31/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL. EXISTÊNCIA. INDIFERENÇA PARA O RESULTADO DO JULGAMENTO.

Cabem embargos de declaração para sanar eventual obscuridade, contradição ou omissão do julgamento. Igualmente erros materiais podem ser sanados por meio do referido instrumento. Sendo detectado o erro do órgão julgador em premissa fática adotada no acórdão, cabível a retificação pretendida, porém não implicando em alteração no resultado do julgado pretérito quando tal erro é indiferente para as conclusões anteriormente alcançadas pelo Colegiado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos de declaração apenas para corrigir o lapso com relação à permissão legal para a aplicação da multa prevista no artigo 30 da Lei n. 11.488/2007, que permanece vigente no ordenamento jurídico, sem nenhuma implicação no resultado do julgamento embargado

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis

Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deline e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

O presente processo tem origem em recurso voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ("DRJ") de Ribeirão Preto/SP (Acórdão 14-48.335), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte contra auto de infração lavrado para a cobrança de multa regulamentar no montante de R\$ 46.847.719,15, relativamente aos fatos geradores 31/05/2009, 30/06/2009, 31/07/2009, 31/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009.

Para bem delimitar a controvérsia a ser enfrentada, colaciono abaixo a descrição da acusação fiscal, retirada do relatório do acórdão proferido pela DRJ, *in verbis* (fls 280):

Consoante a descrição dos fatos, à fl. 183, e o termo de verificação fiscal às fls. 174/177, a contribuinte, fabricante de bebidas, apesar de intimada em duas ocasiões (20/11/2009 e 12/03/2010) a regularizar a situação no prazo de 10 dias, deixou de efetuar o ressarcimento à Casa da Moeda do Brasil (CMB) pela execução dos procedimentos de integração, manutenção preventiva e corretiva do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBEB), de que trata a IN RFB nº 869, de 2008, em todas as linhas de produção.

Em curso se encontra a ação mandamental nº 5000059-36.2010.404.7005 ajuizada perante a Justiça Federal do Paraná (4ª Região), conforme cópia da inicial de fls. 19/62.

Contudo, o pedido de liminar foi indeferido e o agravo de instrumento (nº 0007514 06.2010.404.0000/PR) foi convertido em agravo retido no âmbito do TRF da 4ª Região.

Inexistente a suspensão da exigibilidade, portanto, o valor da multa regulamentar foi determinado conforme o disposto na Lei nº 11.488, de 2007, art. 30: 100% do valor comercial da mercadoria produzida, sem prejuízo da aplicação das demais sanções fiscais e penais cabíveis, não inferior a R\$ 10.000,00. Tudo conforme os relatórios de produção, de maio a dezembro de 2009, com os preços médios dos produtos (fls. 178/180).

A DRJ de Ribeirão Preto concluiu o julgamento da impugnação, tendo sido lavrada a ementa nos seguintes termos:

CONCOMITÂNCIA DE OBJETO ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.

A busca da tutela jurisdicional do Poder Judiciário, com o mesmo objeto da autuação, importa em renúncia ao litígio administrativo e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa competente. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido”

Foi então interposto o recurso voluntário pelo contribuinte (fls 242), que, dentre outras questões, alegou a existência de erro no julgamento proferido pela DRJ, haja vista

que a matéria discutida no presente processo administrativo é diversa daquela discutida no âmbito judicial, razão pela qual não se poderia falar em concomitância.

Em 30 de janeiro de 2013, tal recurso voluntário, regularmente distribuído, foi avaliado pelo Conselheiro relator Rosaldo Trevisan, então membro da extinta 3ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, que realizou a comparação entre os processos judicial e administrativo, decidindo anular o Acórdão *a quo* por cerceamento do direito de defesa.

Assim, a DRJ de Ribeirão Preto, em 29 de janeiro de 2014, articulou o novo julgamento determinado por este Conselho (fls 279), tendo sido lavrada a ementa nos seguintes termos:

CONCOMITÂNCIA DE OBJETO ENTRE PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.

A busca da tutela jurisdicional do Poder Judiciário, com o mesmo objeto da autuação, importa em renúncia ao litígio administrativo e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa competente.

MULTA REGULAMENTAR. VALOR COMERCIAL DA MERCADORIA.

O montante da multa regulamentar aplicada é de 100% (cem por cento) do valor comercial da mercadoria produzida.

Já em 26 de abril de 2016, o processo retornou ao CARF, haja vista a interposição de novo recurso voluntário pelo contribuinte, o qual foi julgado procedente. Isto porque este Colegiado entendeu que a imposição da penalidade sob apreço (multa regulamentar Sicobe de 100% do valor comercial da mercadoria produzida) foi revogada pelo artigo 169, inciso III, alínea "b" da Lei nº 13.097/2015. Assim, nos termos do art. 106, II, "a" e "b" do Código Tributário Nacional, que estabelece a retroatividade benigna no direito tributário, a multa foi cancelada. A ementa atribuída ao acórdão foi lavrada nos seguintes dizeres:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Data do fato gerador: 31/05/2009, 30/06/2009, 31/07/2009, 31/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009

MULTA REGULAMENTAR. SICOBE. VALOR COMERCIAL DA MERCADORIA. REVOGAÇÃO DA PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa regulamentar de 100% (cem por cento) do valor comercial da mercadoria produzida, estampada no artigo 58-T da Lei nº 10.833/2003 foi revogada pelo artigo 169, inciso III, alínea "b" da Lei nº 13.097/2015. Assim, nos termos do art. 106, II, "a" e "b" do Código Tributário Nacional, que estabelece a retroatividade benigna no direito tributário, a multa deve ser cancelada.

Diante desta decisão, a Procuradoria da Fazenda Nacional opôs embargos de declaração, afirmando existir contradição no julgamento.

A Embargante afirmou que o dispositivo revogado foi o que instituiu a obrigação acessória. O dispositivo que instituiu a multa, único a fundamentar o auto de infração, é o art. 30 da Lei nº 11.488/07, que se encontra ainda em vigor e é aplicável ao caso

independente da revogação ou não da obrigação acessória. Foi esta a contradição imputada primeiramente ao acórdão recorrido.

Este Colegiado apreciou as razões dos referidos embargos, em sessão de julgamento de 21 de julho de 2016, ocasião em que entendeu o seguinte:

i) A Lei n. 11.488/2007 trouxe sistemática para o controle de cigarros (NCM 2402.20.00) por meio de equipamentos contadores de produção, conforme expressamente estabelecido pelos seus artigos 27 a 29;

ii) o artigo 30 da mesma Lei é o fundamento do presente auto de infração, positivou multa para caso de descumprimento das obrigações criadas pelos artigos 27 a 29 da própria Lei n. 11.488/2007, ou seja, para a burla das obrigações envolvendo o controle de cigarros;

iii) a aplicação da multa trazida por este dispositivo legal ao SICOBE só era possível porque o artigo 58-T da Lei 10.833/2003 assim determinava (artigo 58-T);

iv) o artigo 58-T da Lei n. 10.833/2003, que estendia a multa literalmente prevista para desrespeito às obrigações sobre o *controle de cigarros* para o *controle de bebida*, foi revogado;

v) com tais revogações, a multa persiste apenas para outras situações que não o SICOBE, o que levou este Colegiado a aplicar a retroatividade benigna ao caso, com fulcro tanto na alínea "a" como na "b" do artigo 106, II do CTN.

A decisão foi objeto de novos embargos de declaração por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional, cujo conteúdo afirma que "**há evidente omissão e erro material na premissa fática do acórdão ora embargado, uma vez que a obrigação acessória ensejadora da multa continua plenamente em vigor, tendo passado apenas por uma realocação de sua posição na lei.**"

Tendo em vista o conteúdo do artigo 10 do Novo Código de Processo Civil (Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015),¹ bem como o artigo 1.023, §2º² do mesmo *Codex*, propus a abertura de vista dos autos à Contribuinte, para que se manifestasse acerca das questões apresentadas pela Embargante em sua petição de fls 348 a 351.

Por meio de petição de fls 362 a 366, a Embargada apresentou suas razões, afirmando que o acórdão recorrido não merece reforma, pois de fato foi revogada a multa para fins do SICOBE. O Ato Declaratório Executivo (ADE) 75/2016, expedido pela Receita Federal, não deixaria dúvidas sobre a questão.

É o relatório.

¹ Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

² Art. 1.023. Os embargos serão opostos, no prazo de 5 (cinco) dias, em petição dirigida ao juiz, com indicação do erro, obscuridade, contradição ou omissão, e não se sujeitam a preparo.

§ 1º Aplica-se aos embargos de declaração o art. 229.

§ 2º O juiz intimará o embargado para, querendo, manifestar-se, no prazo de 5 (cinco) dias, sobre os embargos opostos, caso seu eventual acolhimento implique a modificação da decisão embargada.

Voto

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

De acordo com o despacho de admissibilidade proferido neste processo, os Embargos de Declaração são tempestivos e preenchem os requisitos do artigo 65, §3º do Regimento Interno do CARF. Assim, passo ao mérito.

Como se depreende do relato acima, o que permanece em litígio nestes autos, por insistentes embargos da Procuradoria, são as sucessivas alterações legislativas a respeito da obrigação acessória de instalação e manutenção do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBEBE), bem como da respectiva obrigação de ressarcimento à Casa da Moeda do Brasil e da multa atribuída pela legislação em caso de descumprimento de tais obrigações.

Para que não restem mais dúvidas sobre o tema, cumpre estabelecermos algumas premissas.

O art. 58-T da Lei 10.833/03, com a alteração promovida pela Lei 11.827/08, passou a ostentar a seguinte redação:

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 11.488, de 15 de junho de 2007.

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 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§ 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 11.488, de 15 de junho de 2007, efetivamente pago no mesmo período. (grifei)

Constata-se que o citado dispositivo legal criou para as pessoas jurídicas que importam ou industrializam refrigerante, cerveja, água e refresco (art. 58-A da Lei 10.833/03 c/c Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados) a obrigação de instalar equipamentos contadores de produção a fim de viabilizar melhor fiscalização na cobrança da Contribuição ao PIS, da COFINS e do IPI.

Cumprindo o quanto disposto no §1º do artigo 58-T, a Receita Federal do Brasil regulamentou tal obrigação de instalar equipamentos, por meio da Instrução Normativa

RFB 869/08, a qual estabeleceu que o monitoramento da contagem seria feito por meio do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBE). Vejamos:

Art. 2o. - O Sicobe será composto por equipamentos contadores de produção, bem como de aparelhos para o controle, registro, gravação e transmissão dos quantitativos medidos à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

§ 1o. - Os equipamentos de que trata o caput possibilitarão, ainda, a identificação do tipo de produto, embalagem e sua respectiva marca comercial.

§ 2o. - Os produtos controlados também deverão ser marcados pelo Sicobe, em cada unidade, em lugar visível, conforme for mais apropriado ao tipo de embalagem, por processo de impressão com tinta de segurança indelével, com códigos que possibilitem identificar a legítima origem, a diferenciação da produção ilegal e a comercialização de contrafações.

§ 3o. - Os procedimentos de integração, instalação e manutenção preventiva e corretiva de todos os equipamentos que compõem o Sicobe nos estabelecimentos industriais envasadores das bebidas de que trata o art. 1º serão realizados pela Casa da Moeda do Brasil (CMB).

Pois bem. Para fazer frente a tal obrigação relativa ao SICOBE (remunerar o Estado), o artigo 58-T da Lei 10.833/03 indicou aos fabricantes de bebidas a aplicação dos artigos 27 a 30 da Lei 11.488/07, cujo conteúdo até então era utilizado são somente para a fiscalização dos estabelecimentos industrial fabricantes de cigarro.

Para o deslinde da presente controvérsia, focamos nossa atenção no conteúdo dos artigos 28 e 30 da Lei 11.488/07, em suas redações originais:

Art. 28. Os equipamentos contadores de produção de que trata o art. 27 desta Lei deverão ser instalados em todas as linhas de produção existentes nos estabelecimentos industriais fabricantes de cigarros, em local correspondente ao da aplicação do selo de controle de que trata o art. 46 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.

§ 1o O selo de controle será confeccionado pela Casa da Moeda do Brasil e conterá dispositivos de segurança aprovados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil que possibilitem, ainda, a verificação de sua autenticidade no momento da aplicação no estabelecimento industrial fabricante de cigarros.

§ 2o Fica atribuída à Casa da Moeda do Brasil a responsabilidade pela integração, instalação e manutenção preventiva e corretiva de todos os equipamentos de que trata o art. 27 desta Lei nos estabelecimentos industriais fabricantes de cigarros, sob supervisão e acompanhamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil e observância aos requisitos de segurança e controle fiscal por ela estabelecidos.

§ 3o Fica a cargo do estabelecimento industrial fabricante de cigarros o ressarcimento à Casa da Moeda do Brasil pela

execução dos procedimentos de que trata o § 2o deste artigo, bem como pela adequação necessária à instalação dos equipamentos de que trata o art. 27 desta Lei em cada linha de produção. (Revogado pela Lei nº 12.995, de 2014) (Vigência)

§ 4o **Os valores do ressarcimento de que trata o § 3o deste artigo serão estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e deverão ser proporcionais à capacidade produtiva do estabelecimento industrial fabricante de cigarros, podendo ser deduzidos do valor correspondente ao ressarcimento de que trata o art. 3o do Decreto-Lei no 1.437, de 17 de dezembro de 1975.** (Revogado pela Lei nº 12.995, de 2014) (Vigência)

§ 5o Na hipótese de existência de saldo após a dedução de que trata o § 4o deste artigo, os valores remanescentes do ressarcimento de que trata o § 3o deste artigo poderão ser deduzidos da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins, devidas em cada período de apuração.

(...)

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) (grifei)

Cumprir destacar que o § 4º do art. 28 da Lei 11.488/07, de forma literal, delegou à Secretaria da Receita Federal a atribuição de fixar o valor a ser ressarcido pelo fabricante em face dos custos do sistema SICOBE suportados pela Casa da Moeda do Brasil, o que veio a ser atendido com a edição da Instrução Normativa 869/2008 e do Ato Declaratório Executivo 61/08.

Sobre tal contexto normativo, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) apreciou Recurso Especial apresentado pela própria Embargada, proferindo julgamento importante a respeito a classificação das obrigações fiscais referentes ao Sistema SICOBE. Destaco a seguir a ementa atribuída ao caso:

1. O art. 58-T da Lei 10.833/03 (redação dada pela Lei 11.827/08) criou para as pessoas jurídicas que importam ou industrializam refrigerante, cerveja, água e refresco a obrigação de instalar equipamentos contadores de produção a fim de viabilizar a fiscalização da cobrança de PIS/COFINS e IPI. Ao regulamentar o dispositivo, a Instrução Normativa RFB 869/08 estabeleceu que o monitoramento da contagem seria feito por meio do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBE).

2. O dever de adotar o SICOBE qualifica-se como obrigação acessória, de que cuida o art. 113, § 2o. do CTN.

3. O art. 28, §§ 2o. e 3o. da Lei 11.488/07 impôs ao estabelecimento industrial o dever de ressarcir (entregar dinheiro) a Casa da Moeda do Brasil por possibilitar o funcionamento do SICOBE.

4. *Avulta a necessidade de distinguir a natureza das duas obrigações tributárias distintas, circunscritas ao SICOBE: (i) o dever de implementá-lo, de natureza acessória; e (ii) o dever de ressarcir à Casa da Moeda do Brasil os custos ou despesas da fiscalização da atividade, de natureza principal. Precedente: REsp. 1.069.924/PR, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 26.2.2009.*

5. *A diferença fundamental entre obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória é a natureza da prestação devida ao Estado. Consoante ensina a Professora REGINA HELENA COSTA, Ministra do STJ, enquanto a primeira consubstancia entrega de dinheiro, a segunda tem natureza prestacional (fazer, não fazer, tolerar). Isto não significa, todavia, que as obrigações acessórias não resultem dispêndios aos contribuintes, muito pelo contrário.*

6. *Parte da doutrina e da jurisprudência defende que o fato de as obrigações acessórias implicarem gastos aos contribuintes possibilita ao Estado criá-las, responsabilizá-los por seu implemento e, desde logo, cobrar por estes inevitáveis gastos, sem desnaturá-las. Olvida-se, entretanto, que a partir do momento em que nasce o dever de pagar quantia ao Estado, de forma compulsória, tem vida a obrigação tributária principal.*

7. *Os arts. 58-T da Lei 10.833/03 c/c 28 da Lei 11.488/07 impuseram obrigação pecuniária compulsória, em moeda, fruto de ato lícito. Assim, a despeito de ter sido intitulada de ressarcimento, a cobrança se enquadra no conceito legal de tributo, nos termos do art. 3o. do CTN.*

8. *Os valores exigidos, à guisa de ressarcimento, originam-se do exercício de poderes fiscalizatórios por parte da Fazenda Nacional, para evitar que as empresas produtoras de bebidas incidam em evasão fiscal. Tais atos fiscalizatórios são ínsitos ao poder de polícia de que está investida a União Federal, cuja remuneração pode ser perpetrada por meio da chamada taxa de polícia. Até aqui, mal algum há na conduta do Estado, pois lhe é amplamente permitido criar novas taxas através de lei.*

9. *O vício surge na forma como se estabeleceu o valor da taxa, por meio do Ato Declaratório do Executivo RFB 61/08. É que o art. 97, inciso IV do CTN estatui que somente a lei pode estabelecer a fixação de alíquota e da base de cálculo dos tributos e o art. 28, § 4o. da Lei 11.488/07 não previu o quantum deveria ser repassado à Casa da Moeda do Brasil, apenas atribuiu à Secretaria da Receita Federal do Brasil a competência para fazê-lo.*

10. *Ademais, o Ato Declaratório do Executivo RFB 61/08, quando definiu o valor cobrado a título de ressarcimento em número fixo por unidade de produto, não respeitou o contido no próprio dispositivo que lhe outorgou esta competência. O art. 28, § 4o. da Lei 11.488/07 estabeleceu a premissa segundo a qual os valores do ressarcimento deveriam ser proporcionais à capacidade produtiva do estabelecimento industrial, mas a Secretaria da Receita Federal do Brasil não se preocupou com*

este importante aspecto, cobrando igual montante de todos os produtores, indistintamente.

11. Desta forma, há violação ao art. 97, IV do CTN e ao 28, § 4o. da Lei 11.488/07, de modo a contaminar todo substrato vinculada ao ressarcimento, sobretudo a penalidade por seu inadimplemento.

12. Neste contexto, os questionamentos em torno da multa pelo não pagamento do ressarcimento restaram prejudicados com o entendimento que ora se firma da impossibilidade de cobrança do próprio ressarcimento, cuja alíquota e base de cálculo foram previstas em afronta ao art. 97, IV do CTN e 28, § 4o. da Lei 11.488/07. Insubsistente a obrigação de ressarcir, fixada no Ato Declaratório do Executivo RFB 61/08, também o é a multa decorrente de seu fictício inadimplemento. Por conseguinte, prejudicado está o conhecimento do dissídio jurisprudencial quanto à possibilidade de ato infralegal ampliar o conteúdo de punição tributária.

13. Recurso Especial conhecido e provido (RECURSO ESPECIAL Nº 1.448.096 - PR (2014/0082209-8) RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data do julgamento 1º de outubro de 2015)

Portanto, segundo o E. STJ, existem duas obrigações tributárias distintas circunscritas ao SICOBE: *i)* o dever de implementá-lo, de natureza acessória (artigo 113, §2º do CTN), conforme o artigo 58-T da Lei 10.833/03; e *ii)* o dever de ressarcir à Casa da Moeda do Brasil, de natureza principal (artigo 113, §1º do CTN), conforme o artigo 28, §§3º e 4º da Lei 11.488/07. Ao lado de tais obrigações, exsurge a *iii)* multa de 100% do valor comercial da mercadoria produzida, penalidade (sanção por ato ilícito, que não se confunde com o tributo em si, conforme o artigo 3º do CTN) pelo eventual descumprimento das obrigações, estipulada pelo artigo 30 da Lei n. 11.488/07.

Pois bem. Estabelecidas tais premissas, passemos ao caso concreto.

Como bem aponta a Embargante, a Lei n. 13.097/2015, muito embora tenha revogado o artigo 58-T da Lei n. 10.833/2003, manteve a obrigação aos produtores de bebidas de instalar equipamentos contadores de produção, bem como manteve a aplicação extensiva dos artigos 27 a 30 da Lei n. 11.488/2007. Isso se deu pela alteração topográfica da norma para o artigo 35 da própria Lei n. 13.097/2015, a seguir transcrito:

Art. 35. As pessoas jurídicas que industrializam os produtos de que trata o art. 14³ ficam obrigadas a instalar equipamentos

³ Seção IX

Da Tributação de Bebidas Frias

Subseção I

Da Abrangência do Regime Tributário aplicável à Produção e Comercialização de Cervejas, Refrigerantes e outras Bebidas

Art. 14. Observado o disposto nesta Lei, serão exigidos na forma da legislação aplicável à generalidade das pessoas jurídicas a Contribuição para o PIS/PASEP, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação, a COFINS-Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI devidos pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização e

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

Assim, reconheço o erro apontado no Acórdão embargado, no qual chegou-se à conclusão de que, com as revogações perpetradas pela Lei n. 13.097/2015, a multa cobrada nos presentes autos persistia apenas para outras situações que não o SICOBE. Na realidade, o dispositivo que permite a aplicação da multa prevista no artigo 30 da Lei n. 11.488/2007 permanece vigente no ordenamento jurídico, tendo sido realocado para o artigo 35 da Lei n. 13.097/2015.

Contudo, tal situação não altera a conclusão fora alcançada pelo Acórdão embargado. Explico.

No Termo de Verificação Fiscal (TVF) é possível encontrar fundamentação para o lançamento originário do presente processo administrativo (fls 175 e 176): ⁴ o sujeito passivo estava obrigado a instalação e utilização do SICOBE de que trata a Instrução Normativa RFB nº 869/2008,⁵ a partir de 15 de maio de 2009. De acordo com o art. 11 da mesma Instrução Normativa RFB, a Contribuinte era obrigada ao ressarcimento à Casa da Moeda do Brasil pela execução dos procedimentos de integração, instalação, manutenção preventiva e corretiva do SICOBE em todas as suas linhas de produção. Tais ressarcimentos não foram realizados, dando origem ao presente auto de infração, que cobra multa de 100% do valor comercial da mercadoria produzida.

Ou seja, a imputação de ilícito à Embargada foi pelo não cumprimento da obrigação principal de ressarcimento à Casa da Moeda Nacional (taxa de poder de polícia, na visão STJ), devida pelo fato de ela também se sujeitar à obrigação acessória de instalação do sistema SICOBE, tudo nos termos da legislação exposta alhures.

comercialização dos produtos classificados nos seguintes códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011:

I - 2106.90.10 Ex 02;

II - 22.01, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 2201.10.00;

III - 22.02, exceto os Ex 01, Ex 02 e Ex 03 do código 2202.90.00; e

IV - 22.02.90.00 Ex 03 e 22.03.

⁴ Destaco as seguintes passagens do TVF:

2 - NÃO RESSARCIMENTO À CASA DA MOEDA

De acordo com o art. 11 da Instrução Normativa RFB nº 869/2008 e Ato Declaratório Executivo RFB nº 61, de 10 de dezembro de 2008, amparados pela Lei nº 11.488/2007, fica o sujeito passivo obrigado ao ressarcimento à Casa da Moeda do Brasil pela execução dos procedimentos de integração, instalação, manutenção preventiva e corretiva do SicoBE em todas as suas linhas de produção.

Como o sujeito passivo não efetuou os referidos ressarcimentos, em 20 de novembro de 2009 e 12 de março de 2010 intimamos o sujeito passivo acima a regularizar no prazo de 10 (dez) dias, o ressarcimento a Casa da Moeda do Brasil, referentes a produção do meses de maio a dezembro de 2009, (Fls. 09 a 12).

(...)

3 - DETERMINAÇÃO DOS VALORES

De acordo com o disposto no art. 13 da Instrução Normativa RFB nº 869/2008, amparada pelo art. 30, inciso I, da Lei nº 11.488/2007, o valor da multa a ser aplicada é 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).

⁵ INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 869, DE 12 DE AGOSTO DE 2008

Dispõe sobre a instalação de equipamentos contadores de produção nos estabelecimentos industriais envasadores de bebidas de que trata o art. 58-T da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e dá outras providências

Art. 11. O estabelecimento industrial envasador de bebidas fica obrigado ao pagamento da taxa de que trata o inciso II do art. 13 da Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014, pela utilização do SicoBE.

Ocorre que em 17 de outubro de 2016 foi editado o ADE COFIS n. 75/2016, cujo conteúdo é o seguinte:

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO COFIS Nº 75, DE 17 DE OUTUBRO DE 2016

Dispõe sobre a não obrigatoriedade de utilização do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe).

O COORDENADOR-GERAL DE FISCALIZAÇÃO da atribuição que lhe confere o art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 869, de 12 de agosto de 2008, declara:

Art. 1º Ficam os estabelecimentos industriais envasadores de bebidas, relacionados no anexo único deste ato, desobrigados – a partir de 13 de dezembro de 2016 – da utilização do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe) de que trata a Instrução Normativa RFB nº 869, de 2008.

Art. 2º Este ato entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União

Dentre as empresas relacionadas no anexo único do ADE COFIS 75/2016, citado no seu artigo 1º, encontra-se a empresa Embargada.

A competência para que a Receita Federal pudesse emanar tal espécie de ato normativo está expressa na própria legislação sobre a matéria, especificamente no artigo 35, parágrafo único da Lei 13.097/2015 e no artigo 32, §2º do Decreto 8.442/2015, a seguir colacionados:

Art. 35. As pessoas jurídicas que industrializam os produtos de que trata o art. 14 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.

Parágrafo único. 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.

Art. 32. As pessoas jurídicas que industrializam os produtos de que trata o art. 1º 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 art. 27 a art. 30 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

§ 1º A RFB estabelecerá a forma, limites, condições e prazos para a aplicação da obrigatoriedade de que trata o caput, sem

prejuízo do disposto no art. 36 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§ 2º A RFB poderá dispensar a obrigatoriedade de que trata o caput na hipótese de inviabilidade técnica para instalação dos equipamentos contadores de produção atestada pela Casa da Moeda do Brasil.

Para conhecimento do Colegiado, destaco abaixo notícia publicada pela Secretaria da Receita Federal, em seu sítio eletrônico,⁶ das razões e implicações da referida suspensão de obrigatoriedade:

Foi publicado hoje no Diário Oficial da União o ADE nº 75/2016, que suspende a obrigatoriedade do Sistema de Controle da Produção de Bebidas (Sicobe) a partir do dia 13/12/2016.

É importante destacar que a dispensa do selo de controle a ser aplicado nas bebidas quentes, concedida pelo Instrução Normativa RFB nº 1432, de 2013, tornou-se sem efeito. Assim, os contribuintes sujeitos ao selo de controle e que haviam optado pelo Sicobe, estarão novamente obrigados à aplicação dos selos fiscais nos seus produtos a partir da data de suspensão estabelecida pelo ADE Cofis publicado.

Com a suspensão do Sicobe, automaticamente, os contribuintes também estão desobrigados do pagamento da taxa pela utilização dos equipamentos contadores de produção de bebidas, criada pela Lei 12.995, de 2014, e, conseqüentemente, não terão direito aos créditos gerados de PIS e COFINS pelo pagamento do tributo.

A Casa da Moeda do Brasil (CMB) está desenvolvendo um projeto que substituirá o Sicobe por um custo menor. Quando a CMB concluir o desenvolvimento da nova solução tecnológica para contagem e rastreamento da produção, serão editados novos ADE's para restabelecer a obrigatoriedade do sistema de contagem e, conseqüentemente, dispensa de aplicação do selo físico para as bebidas quentes.

Importante lembrar que um sistema de controle de produção industrial deve ser aderente à legislação tributária que auxilia a acompanhar. Atualmente, o setor de bebidas é tributado com fundamento na Lei nº 13.097, de 2014, cuja vigência teve início a partir de maio de 2015. Seguindo uma diretriz de simplificação das obrigações tributárias, o novo modelo é mais simples (ad valorem) que o modelo anterior, razão pela qual, diversas funcionalidades presentes no Sicobe tornaram-se desnecessárias, outra circunstância que determinou a mudança ora implementada.

Ainda em relação ao acompanhamento do setor, a Receita Federal estabeleceu a obrigatoriedade do Bloco K do Sistema de Escrituração Pública Digital (SPED), que trata do livro de controle de estoque do estabelecimento, a partir de dezembro de 2016. A referida obrigação tributária foi instituída para as

⁶ Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/outubro/receita-federal-suspende-obrigatoriedade-do-sistema-de-controle-de-bebidas-sicobe>
Acesso em 16/03/2017.

indústrias do segmento de bebidas pela IN RFB nº 1.652, de 2016. Com o controle dos estoques, a RFB poderá analisar os dados recebidos com as informações decorrentes das notas fiscais eletrônicas de toda a cadeia produtiva (insumos, distribuição, etc.), auxiliando no monitoramento do setor, inclusive, quando o novo sistema de controle de produção voltar a operar.

Assim, a própria Administração Tributária isentou a Embargada da obrigação acessória de utilização do Sistema SICOBE. Assim é que, muito embora tal ato normativo determine que sua vigência iniciou-se somente a partir de 13 de dezembro de 2016, o artigo 106, inciso II, "b" do Código Tributário Nacional impõe sua aplicação retroativa. Vale lembrar o conteúdo do dispositivo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

Com efeito, o caso *sub judice*, ainda não definitivamente julgado, trata de sanção aplicada a ato praticado pela Embargada (descumprimento de norma de utilização do Sistema SICOBE, vale dizer, de obrigação acessória, sem qualquer imputação de fraude ou simulação), que não é mais considerado pela legislação tributária como exigível.

Mas não é só. Além da revogação da obrigação acessória de instalação do Sistema SICOBE, também, e conseqüentemente, foi revogada a obrigação principal de ressarcimento à Casa da Moeda do Brasil.

Com efeito, os §§3º, 4º e 5º da Lei n. 11.488/2007, os quais, lembremos, estipulavam o "ressarcimento à Casa da Moeda do Brasil" como obrigação principal relativa aos Sistema SICOBE, foram retirados do ordenamento jurídico pela a Lei n. 12.995/2014. Esta última Lei, por sua vez, apresentou novo texto para a imposição de cobrança relativa aos equipamentos contadores de produção, redação essa já ajustada ao entendimento do STJ de que tal cobrança caracteriza taxa, espécie de tributo específica disciplinada pelos artigos 77 a 80 do CTN. Segue abaixo o texto da Lei nº 12.995/2014:

Art. 13. Fica instituída taxa pela utilização

I - do selo de controle de que trata o art. 46 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964;

II - dos equipamentos contadores de produção de que tratam os arts. 27 a 30 da Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007, e o art.

35 da Lei no 13.097, de 19 de janeiro de 2015. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência) (Produção de efeitos)

§ 1º São contribuintes da taxa as pessoas jurídicas obrigadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil à utilização dos instrumentos de controle fiscal relacionados nos incisos I e II do caput, nos termos da legislação em vigor.

É o conteúdo do §1º do artigo 13 que extermina a longa discussão aqui perpetrada: somente são sujeitos passivos da taxa (obrigação tributária principal) aquelas pessoas jurídicas determinadas pela Receita Federal.

Ora, como visto acima, o ADE 75/2016 dispôs que a Embargada não é obrigada à utilização do SICOBE (obrigação acessória). Por conseguinte, a Embargada não está mais obrigada a pagar a obrigação tributária principal, antigo "ressarcimento" à Casa da Moeda (Lei 11.488/2007), atual taxa pela utilização dos equipamento contadores de produção (Lei nº 12.995/2014), por expressa disposição do §1º do artigo 13, que vincula à obrigação principal à acessória, como não poderia deixar de ser.

Noutros dizeres, a Lei n. 12.995/2015 deixou de definir como infração o não pagamento da obrigação principal pela Embargada. Não havendo mais infração, não há mais a respectiva sanção, que é o que se cobra da Embargada no presente processo: a multa de 100% do valor comercial da mercadoria produzida, estipulada pelo artigo 30 da Lei n. 11.488/07.

Como também já destacado, o artigo 106, inciso II, alínea "a" do CTN impõe que para atos não definitivamente julgados, deve-se aplicar retroativamente a lei que deixar de definir determinada conduta como infração e, conseqüentemente, de imputar-lhe penalidade. Assim é que, mesmo tendo a conduta da Embargada implicado na falta de pagamento da taxa do Sistema SICOBE, há de se aplicar a retroatividade benigna com base na alínea "a".

Sobre esse ponto, cumpre lembrar a lição de Luis Eduardo Schoueri⁷ sobre a aplicação do artigo 106, inciso II alíneas "a" e "b" do CTN exatamente para situações como a presente:

Entretanto, não se pode deixar de notar que a alínea "b" considera a hipótese em que, além de não haver fraude, não tenha havido falta de pagamento de tributo. As condições ali são cumulativas. Ora, infração sem que haja falta de pagamento de tributo é aquela concernente ao descumprimento de deveres instrumentais. Daí parece assistir razão a Eros Grau, citado por Luciano Amaro, para quem a hipótese da alínea "a" se aplica à obrigação principal, e a alínea "b" à "acessória". Em síntese, a lei mais benéfica retroage sempre em matéria de descumprimento de obrigação principal; para deveres instrumentais, o Código Tributário Nacional condiciona a retroação a que não tenha sido fraudulento o ato.

Finalmente, destaco que tanto o Acórdão 3402003.001 (sobre o recurso voluntário da Contribuinte), quando o Acórdão n. 3402003.180 (sobre os primeiros embargos de declaração da PFN), tiveram, dentre outros, a retroatividade benigna prevista tanto na alínea "a" como na alínea "b" do artigo 106, II do CTN como fundamento para decidir o presente caso.

CONCLUSÃO

⁷ Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 686

Processo nº 10935.002595/2010-21
Acórdão n.º **3402-004.107**

S3-C4T2
Fl. 118

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de acolher parcialmente os embargos de declaração, apenas para corrigir o lapso com relação à permissão legal para a aplicação da multa prevista no artigo 30 da Lei n. 11.488/2007, que permanece vigente no ordenamento jurídico, sem nenhuma implicação, contudo, no resultado do julgamento pretérito.

Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz