



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10976.720047/2016-95  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-008.217 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de abril de 2021  
**Recorrente** BELO HORIZONTE REFRIGERANTES LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/02/2016 a 31/08/2016

SICOBÉ. PREJUÍZO AO NORMAL FUNCIONAMENTO. PENALIDADE. CABIMENTO.

A ação ou omissão do fabricante em desfavor do normal funcionamento dos equipamentos contadores de produção que compõem o Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe) enseja a aplicação da multa de 100% do valor comercial da mercadoria produzida.

RETROATIVIDADE BENIGNA. INAPLICABILIDADE.

Inaplicável a retroatividade benigna quando a lei revogadora dos dispositivos legais que fundamentaram o lançamento da multa regulamentar reedita os mesmos comandos em artigo próprio. Não há que se falar, também, em retroatividade benigna quando um ato administrativo superveniente altera a forma de cumprimento de obrigações acessórias, pois a lei instituidora de penalidade só pode sofrer alteração ou ser revogada por outra lei.

RESSARCIMENTO À CASA DA MOEDA DO BRASIL (CMB). NATUREZA JURÍDICA.

A instalação do Sicobe é uma obrigação acessória, instituída no interesse da arrecadação ou da fiscalização do tributo, fato esse que a diferencia do fato gerador de uma taxa (obrigação principal), qual seja, o exercício do poder de polícia ou a prestação de um serviço público, configurando-se o ressarcimento à CMB uma receita originária da União decorrente das atividades por ela desempenhadas.

MULTA. PREVISÃO NORMATIVA.

A interrupção da manutenção preventiva e corretiva do Sicobe pela CMB, em virtude do não recolhimento dos valores devidos a título de ressarcimento, caracteriza a anormalidade no funcionamento do Sicobe para fins de se ter por configurada a hipótese de incidência da penalidade.

MULTA. BASE DE CÁLCULO.

Tendo a Fiscalização apurado a base de cálculo da multa a partir da média dos valores constantes das notas fiscais de venda no período dos autos, não se

verifica qualquer irregularidade na apuração do “valor comercial da mercadoria”, que vem a ser o termo utilizado na norma jurídica aplicável.

**EXCESSO DE EXAÇÃO. PROPORCIONALIDADE. RAZOABILIDADE. INCOMPETÊNCIA DO CARF.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior que lhe davam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis (Relator), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em contraposição ao acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Impugnação manejada em decorrência da lavratura de auto de infração relativo à multa regulamentar lançada em razão de omissão tendente a prejudicar o normal funcionamento do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe).

Consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF) que, por força do art. 58-T da Lei nº 10.833/2003, com redação dada pela Lei nº 11.827/2008, o contribuinte se encontrava obrigado a instalar equipamentos contadores de produção, destinados à identificação do tipo de produto, da embalagem e de sua marca comercial, encontrando-se a instalação sob comento em funcionamento desde 2010.

Informa-se, ainda, que, de forma análoga ao previsto no § 3º do art. 28 da Lei nº 11.488/2007, o art. 11 da IN RFB nº 869/2008, autorizado pelo § 1º do art. 58-T da Lei nº 10.833/2003, definira que ficava a cargo do estabelecimento industrial envasador o ressarcimento à Casa da Moeda do Brasil (CMB) pela execução dos procedimentos de integração, instalação, manutenção preventiva e corretiva do Sicobe em todas as suas linhas de produção.

Em 13 de março de 2014, a Casa da Moeda do Brasil informou à Receita Federal que a partir daquela data interromperam-se os serviços de manutenção preventiva e corretiva do Sicobe instalado na empresa Belo Horizonte Refrigerantes Ltda., em razão do não recolhimento dos valores devidos a título de ressarcimento durante todo o ano de 2013.

Iniciada a ação fiscal na Receita Federal e não tendo a empresa, devidamente intimada, regularizado a situação, lavrou-se a multa prevista no art. 30 da Lei nº 11.488/2007 em relação a todos os meses em que perdurou a irregularidade (março de 2014 a dezembro de 2015), tendo os autos de infração sido formalizados nos processos administrativos nº 13603.720924/2014-92, 13603.721381/2014-21, 10976.720009/2014-71, 10976.720017/2014-17, 10976.720028/2014-05, 10976.720031/2014-11, 10976.720040/2014-10, 10976.720027/2015-33, 10976.720033/2015-91, 10976.720045/2015-15, 10976.720063/2015-05 e 10976.720010/2016-67.

Considerando que a irregularidade perdurava, a Fiscalização, com base em informações prestadas pelo contribuinte quanto à marca comercial, o tipo do produto, o tipo de embalagem, o volume da embalagem (ml) e a quantidade produzida (em unidades), calculou o valor médio da mercadoria a partir dos valores constantes das notas fiscais eletrônicas emitidas pela empresa nos meses de fevereiro a agosto de 2016, por meio do sistema ReceitanetBx, sendo, então, apurado o valor da multa lançado nestes autos, em conformidade com os demonstrativos anexados ao TVF.

Na Impugnação, o contribuinte requereu o cancelamento da multa, em razão da ilegalidade da fixação da alíquota e da base de cálculo via ato infralegal, em total ofensa aos arts. 97, inciso IV, e 78, ambos do CTN, ao art. 150, inciso I da Constituição Federal e ao art. 28, § 4º, da Lei nº 11.488/2007, alegando, ainda, o seguinte:

a) ilegalidade da fixação em norma infralegal, e não em lei, do preço atribuído para ressarcimento à CMB, preço esse que, em verdade, se caracterizava como tributo (taxa), conforme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ);

b) a inadimplência da remuneração devida à Casa da Moeda do Brasil não impedia o pleno funcionamento do sistema, nem visava diretamente tal objetivo, tratando-se, apenas, de descumprimento de obrigação pecuniária, que apenas de forma secundária podia acarretar algum prejuízo à fiscalização;

c) a definição de um valor fixo para ressarcimento representava afronta aos princípios da proporcionalidade tributária, da capacidade contributiva e da igualdade;

d) a multa não devia ter como base a totalidade do valor comercial da mercadoria.

A DRJ julgou improcedente a Impugnação, mantendo a multa decorrente da ausência de recolhimento do valor devido a título de ressarcimento à Casa da Moeda do Brasil, considerando que tal falta caracterizava prática prejudicial ao funcionamento do Sicobe, ensejando a aplicação da multa de 100% sobre o valor comercial da mercadoria produzida pelo estabelecimento no respectivo período.

Cientificado do acórdão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, repisou os argumentos de defesa e requereu a aplicação da retroatividade benigna

pelo fato de não mais haver previsão legal à multa na hipótese de anormalidade do funcionamento do Sicobe, ou, subsidiariamente, o cancelamento do auto de infração, em razão da impossibilidade de cobrança do próprio ressarcimento, cuja alíquota e base de cálculo haviam sido previstas em afronta ao art. 97, inciso IV, do CTN e art. 28, § 4º, da Lei nº 11.488/2007, sendo insubsistente a obrigação de ressarcir fixada no Ato Declaratório do Executivo RFB 61/2008.

Alegou, ainda, o Recorrente, que a Fiscalização maculara toda a apuração, pois utilizara como base de cálculo da multa o valor calculado por meio da multiplicação da quantidade de mercadoria produzida no período pelo seu valor médio unitário, valor médio esse apurado somente nos meses de fevereiro a agosto de 2016, enquanto que as mercadorias constantes das notas fiscais eletrônicas não necessariamente haviam sido produzidas no mesmo período, restando clara a utilização de metodologia incompatível com a hipótese legal da penalidade.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de auto de infração relativo à multa regulamentar lançada em razão de omissão tendente a prejudicar o normal funcionamento do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe).

O Sicobe é um sistema de contagem da produção que visa a facilitar a atuação da Fiscalização Federal, de cuja instalação decorre a exigência do ressarcimento equivalente a R\$ 0,03 por unidade do produto em favor da Casa da Moeda do Brasil.

A infração consiste na não regularização por parte do Recorrente do ressarcimento de valores referentes ao Sicobe à Casa da Moeda do Brasil, como havia sido exigido por meio do Termo de Diligência Fiscal nº 01/2014 e do Termo de Início da Ação Fiscal datado de 3 de fevereiro de 2015, em conformidade com os arts. 8º-A e 13, § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 869/2008 e o art. 58-T da Lei nº 10.833/2003, tendo como consequência a divulgação no sítio da Receita Federal na internet da informação de que o Recorrente encontrava-se com anormalidade no funcionamento do Sicobe desde 14/03/2014, data a partir da qual tornara-se cabível a aplicação da multa prevista no art. 30 da Lei nº 11.488/2007.

Com base nas notas fiscais eletrônicas emitidas pela empresa nos meses de fevereiro a agosto de 2016, a Fiscalização calculou o valor médio da mercadoria, sendo, então, apurado o valor da multa lançado nestes autos, em conformidade com os demonstrativos anexados ao TVF, com fundamento no art. 30 da Lei nº 11.488/2007, combinado com o art. 58-T da Lei nº 10.833/2003 (com a redação dada pela Lei nº 11.827/2008).

Feitas essas observações, passa-se à análise do Recurso Voluntário.

### I. Sicobe. Multa. Retroatividade benigna.

Inicialmente, o Recorrente pleiteia a aplicação do instituto da retroatividade benigna, previsto na alínea “b” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), aduzindo não mais haver previsão legal à multa na hipótese de anormalidade do funcionamento do Sicobe.

Segundo ele, posteriormente à autuação sob comento, a Lei nº 13.097/2015 revogou o art. 58-T da Lei nº 10.833/2003, o qual dispunha sobre as obrigações acessórias de instalar equipamentos contadores de produção para empresas que industrializassem os produtos previstos no art. 58-A da mesma lei, sendo determinado, ainda, que, em caso de irregularidade quanto à obrigação acessória, devia-se aplicar a multa prevista no art. 30 da Lei nº 11.488/2007.

O Recorrente destaca, também, o fato de que, por meio do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 75, de 17/10/2016, ele foi expressamente dispensado da obrigação de utilização do Sicobe, dispensa essa posteriormente estendida a todas as demais pessoas jurídicas, conforme o Ato Declaratório Executivo Cofis nº 94, de 12/12/2016, razão pela qual o descumprimento da norma deixou de existir, atraindo a aplicação retroativa da lei revogadora, nos termos das alíneas “a” e “b” do inciso II do art. 106 do CTN, conforme decisões do CARF e do TRF1 nesse mesmo sentido.

Contudo, a revogação invocada pelo Recorrente não alcançou o art. 30 da Lei nº 11.488/2007<sup>1</sup>, que vem a ser o dispositivo em que se fixou a multa aplicada nestes autos (100% do valor comercial da mercadoria). Inobstante a revogação do art. 58-T pela Lei nº 13.097/2015, em que se criou a obrigação de instalação do Sicobe e se determinou sua regulamentação pela Receita Federal, as mesmas regras passaram a constar do art. 35 da nova lei, inexistindo, portanto, a possibilidade de aplicação da retroatividade benigna, pois que o mesmo comando não perdeu eficácia após a edição da lei invocada pelo Recorrente, *verbis*:

#### Lei nº 13.097/2015

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. (Vigência) Regulamento (Vigência)

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. (g.n.)

---

<sup>1</sup> Lei nº 11.488/2007 (...)

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.

No que se refere à alegação do Recorrente de que, com a edição dos Atos Declaratórios Executivos (ADE) da Cofis, a utilização do Sicobe deixou de ser obrigatória e que por isso não se podia dele exigir a multa aplicada, há que se ressaltar que os fatos controvertidos nos presentes autos ocorreram em fevereiro a outubro de 2016, período em que o Recorrente se encontrava obrigado à utilização do Sicobe, inexistindo autorização legal, ou mesmo infralegal, autorizando a aplicação retroativa dos referidos ADEs.

É inconcebível que um mero ato administrativo, no caso o ADE Cofis n.º 75/2016, pudesse ter o condão de extinguir uma obrigação que se encontrava prevista em lei, obrigação essa sujeita a multa no caso de sua inobservância.

A título de exemplo: considerando a legislação tributária que passou a estipular que a entrega da declaração do imposto de renda a partir de então se restringiria à via eletrônica, aplicando-se o entendimento do ora Recorrente, todas as penalidades não definitivamente julgadas aplicadas aos declarantes omissos na entrega da referida declaração em papel deveriam ser extintas? Obviamente que não; devendo ser essa a conclusão aplicável em relação à situação ora sob análise, em que o controle de produção de bebidas passou a ser manual e não mais via Sicobe, em nada afetando as penalidades até então aplicadas em decorrência da inobservância das obrigações acessórias correspondentes.

Destaque-se que os acórdãos do CARF referenciados pelo Recorrente para se defender quanto à questão acima abordada não se coadunam com o entendimento atualmente adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Exemplificativamente, tem-se o acórdão n.º 3402-003.033, citado na peça recursal, que veio a ser reformado pela CSRF por meio do acórdão n.º 9303-008.526, de 18/04/2019, cuja ementa assim dispõe:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI**

Período de apuração: 01/05/2013 a 31/12/2013

**SICOBÉ. PREJUÍZO AO NORMAL FUNCIONAMENTO. MULTA. CABIMENTO.**

A multa prevista no art. 30 da Lei n.º 11.488/2007, por ação ou omissão praticada pelo fabricante tendente a prejudicar o normal funcionamento do Sistema de Controle de Produção de Bebidas, aplica-se no caso de omissão caracterizada pela falta de ressarcimento à Casa da Moeda do Brasil, responsável pela manutenção preventiva ou corretiva.

**ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA LEI Nº 13.097/2015. RETROATIVIDADE BENIGNA. NÃO OCORRÊNCIA.**

A revogação do art. 58-T da Lei 10.833/2003 pelo art. 169, II, “b”, da Lei n.º 13.097/2015 apenas alterou a gama de produtos sujeitos ao controle de produção por meio de obrigação acessória idêntica, estabelecida pelo seu art. 35, cominando, inclusive, a mesma penalidade prevista no art. 30 da Lei n.º 11.488/07, não havendo que se falar, portanto, em nenhuma das hipóteses de retroatividade benigna previstas no art. 106 do CTN.

No voto condutor do acórdão n.º 9303-008.526, fez-se referência a outros acórdãos da mesma CSRF (n.º 9303-007.548 e 9303-007.463), exarados em 18/10/2018 e 20/09/2018, em que se decidiu na mesma direção, merecendo destaque os trechos a seguir reproduzidos:

Assim, a obrigação acessória permaneceu a mesma e as penalidades também, não havendo, portanto, que se falar em retroatividade benigna.

E nem se diga que seria aplicável o inciso “b” do inciso I do art. 106 do CTN (“quando deixe de trata-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão”) com “o fim do SICOBE”, determinado pelo Atos Declaratórios Executivos Cofis n.º 75 e 94/2016.

(...)

As obrigações acessórias surgem, são extintas, substituídas por outras, nada de incomum nisto (pelo contrário). Antes do SICOBE, mesmo, havia o SMV – Sistema Medidor de Vazão. Não existe mais a DIPI-Bebidas, a DIPIJ, o DACON, e assim por diante.

Quais as razões destas mudanças ?? Principalmente, em função da evolução tecnológica (hoje, por exemplo, temos as escriturações contábil e fiscal digitais), e por razões operacionais: um controle mostra-se mais adequado, com melhor custo-benefício, etc.

Isto significa que não se pode mais aplicar penalidades, por exemplo, pela falta ou atraso na entrega dos DACON ?? Por óbvio que não. Enquanto ele existia, tinha que ser entregue, no prazo, e, se não o foi, observado o prazo decadencial, perfeitamente cabível a aplicação da penalidade pertinente, pois, a teor do art. 97, I, do CTN, somente norma legal pode estabelecer-la e, por conseguinte, revoga-la:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...)

V a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas:

(...)

E, com muito menos razão haveria porque se falar em revogação da exigência contida em lei em razão da edição dos Atos Declaratórios Executivos n.ºs 75 e 94 de 2016.

De imediato, há que se sublinhar que nenhum ato declaratório editado no âmbito da Secretaria da Receita Federal pode ter por finalidade a derrogação de disposição legal acerca de determinada matéria. Como a ninguém é dado desconhecer, tratam-se de normas de diferente hierarquia, do que resulta, por si só, inadmissível que se cogite que os ADEs tenham revogado exigência determinada em Lei. Assim, não há como cogitar a aplicação do art. 106 do Código Tributário Nacional em razão da edição dos ADEs supracitados. Se a exigência está prevista em lei, somente a lei pode revoga-la.

Ademais, trata-se de atos executivos e não interpretativos. Têm por escopo ordenar a forma e os critérios de execução da exigência especificada em lei e não interpretá-la. No caso, determinaram que, a partir de 13 de dezembro de 2016, os estabelecimentos industriais envazadores de bebidas estavam desobrigados da utilização do Sistema de Controle da Produção de Bebidas – Sicobe. Ou seja, os Atos Declaratórios apenas alteraram o sistema de controle de produção nesse segmento de mercado específico.

Ora, alterações de sistemas e critérios do controle exercido pela Secretaria da Receita Federal sobre as operações de mercado são extremamente comuns e decorrem das mais diversas razões e eventos. No caso concreto sabe-se que, a partir de determinado momento, levantaram-se questionamentos acerca da conformidade do Sicobe às necessidades da Secretaria para o controle das operações processadas nesse segmento de mercado. Por conta disso, foi editada a Portaria n.º 638, de 10 de agosto de 2015.

(...)

A Comissão chegou à conclusão de que o Sicobe não atendia às necessidades de controle desse segmento de mercado. Em decorrência disso, foram editados os Atos Declaratórios Executivos n.ºs 75 e 94 de 2016. O controle da produção dos

estabelecimentos industriais envazadores de bebidas voltou a ser feito por meio de selagem.

Como se vê, não há qualquer razão para que se avenge a possibilidade de que os Atos Declaratórios Executivos nºs 75 e 94 de 2016 tenham deixado de considerar o ato como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, atraindo, por conta disso, o disposto na alínea “b” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional. Eles tiveram por finalidade, exclusivamente, adequar o sistema de controle da Secretaria da Receita Federal às necessidades das partes envolvidas.

Eles apenas alteraram o modo de controle do setor de bebidas. Ora, isso é pra lá de comum. É de se perguntar: se importação de determinada mercadoria passa a ser dispensada de licenciamento de importação a partir de determinado momento é possível dizer que isso se aplica retroativamente? Óbvio que não. Os controles são definidos para o momento.

Verifica-se que os acórdãos da 3ª Turma da CSRF adotaram o mesmo entendimento ora esposado, inexistindo, portanto, possibilidade de retroação dos efeitos de um ato administrativo superveniente para extinguir uma penalidade legalmente exigível.

Esta turma ordinária, há pouco tempo, também já decidiu nesse sentido, conforme se verifica da ementa do acórdão nº 3201-006.589, de 17/02/2020, a seguir reproduzida:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

SUCCESSÃO. RESPONSABILIDADE.

Configura sucessão empresarial a continuidade, sem interrupção, das atividades de produção e comercialização do mesmo produto, no mesmo ambiente empresarial e com a utilização dos mesmos empregados, dado que a norma geral de Direito Tributário prevê a sucessão decorrente de aquisição a qualquer título de estabelecimento industrial.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

SICOBÉ. PREJUÍZO AO NORMAL FUNCIONAMENTO. PENALIDADE. CABIMENTO.

A ação ou omissão do fabricante em desfavor do normal funcionamento dos equipamentos contadores de produção que compõem o Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe) enseja a aplicação da multa de 100% do valor comercial da mercadoria produzida.

RETROATIVIDADE BENIGNA. INAPLICABILIDADE.

Inaplicável a retroatividade benigna quando a lei revogadora dos dispositivos legais que fundamentaram o lançamento da multa regulamentar reedita os mesmos comandos em artigo próprio. Não há que se falar, também, em retroatividade benigna quando um ato administrativo superveniente altera a forma de cumprimento de obrigações acessórias, pois a lei instituidora de penalidade só pode sofrer alteração ou ser revogada por outra lei.

Diante do exposto, afasta-se a possibilidade de aplicação do instituto da retroatividade benigna.

## II. Sicobe. Violação do princípio da legalidade. Taxa.

O Recorrente alega a impossibilidade de cobrança do ressarcimento sob comento, cuja alíquota e base de cálculo, segundo ele, haviam sido previstas em afronta ao princípio da legalidade previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal<sup>2</sup> e no art. 97, inciso IV, do CTN<sup>3</sup>, sendo insubsistente a obrigação de ressarcir fixada no Ato Declaratório do Executivo RFB n.º 61/2008.

Segundo o Recorrente, amparado em decisão sem efeitos *erga omnes* do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o ressarcimento à Casa da Moeda se reveste da condição de tributo, na modalidade taxa, cuja instituição deve se dar, obrigatoriamente, por meio de lei, não podendo o não exercício da competência do Poder Legislativo ser suprido pelo Poder Executivo, razão pela qual os atos normativos da Receita Federal não podem instituir obrigações tributárias que se acham sob reserva de lei.

Ainda de acordo com o Recorrente, os valores a pagar à Casa da Moeda do Brasil (CMB) foram fixados pelo Ato Declaratório Executivo RFB n.º 61/2008, tendo sido estipulado, por meio de ato normativo, o valor de R\$ 0,03 para cada unidade de produto controlado pelo Sicobe, ignorando-se que, por se tratar da instituição de uma taxa, tal medida somente poderia ter se dado por meio de lei.

A par dos argumentos do Recorrente, há que se destacar, de início, que, quanto à natureza jurídica do repasse obrigatório à CMB, o valor correspondente havia sido classificado, originariamente, como “ressarcimento” pelo § 4º do art. 28 da Lei n.º 11.488/2007<sup>4</sup>, não tendo havido a edição de lei posterior transformando tal ressarcimento em taxa, nos termos exigidos pelo princípio da legalidade estrita previsto no inciso I do art. 150 da Constituição Federal.

Nos termos do § 2º do art. 28 da Lei n.º 11.488/2007, dispositivo esse revogado somente em 2019, por meio da Medida Provisória n.º 902, atribuiu-se responsabilidade à Casa da Moeda do Brasil (CMB) pela integração, instalação e manutenção preventiva e corretiva dos equipamentos utilizados pelo Sicobe, sob supervisão e acompanhamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil e observância aos requisitos de segurança e controle fiscal por ela estabelecidos.

Não se pode ignorar que a instalação do Sicobe é uma obrigação acessória, instituída no interesse da arrecadação ou da fiscalização do tributo (IPI), fato esse que a diferencia do fato gerador de uma taxa (obrigação principal), qual seja, o exercício do poder de polícia ou a prestação de um serviço público, configurando-se o ressarcimento à CMB uma

---

<sup>2</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

<sup>3</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...)

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

<sup>4</sup> Art. 28 (...)

§ 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 n.º 1.437, de 17 de dezembro de 1975.

receita originária da União decorrente das atividades identificadas no parágrafo anterior deste voto<sup>5</sup>.

Tal entendimento pode ser corroborado com o seguinte exemplo: quando a Administração tributária multa um determinado contribuinte por não ter apresentado uma declaração ou documento de cunho obrigatório (obrigação acessória), ela o faz no exercício da fiscalização dos tributos (obrigação principal), e não no exercício do poder de polícia.

O próprio Recorrente, em sua peça recursal, admite que o “dever de pagamento à CMB dos valores correspondentes ao ressarcimento” decorre da “realização da fiscalização”, situação em que não se tem por configurado nem o exercício do poder de polícia e nem a utilização de um serviços público, que vêm a ser o fato gerador das taxas.

O art. 78 do CTN define o poder de polícia para fins de instituição de taxa (tributo e não multa) como sendo uma “atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.”

Nota-se que o exercício do poder de polícia não se vincula à arrecadação ou fiscalização de outros tributos (impostos ou contribuições), como ocorre com a obrigação tributária acessória, tratando-se de atividade estatal atinente a outros desideratos (segurança, higiene, ordem, costumes, disciplina da produção e do mercado, exercício de atividades econômicas, tranquilidade pública, respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos), objetivos esses diversos da arrecadação tributária.

Nos termos do § 2º do art. 113 do CTN, “[a] obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”

Constata-se que a obrigação acessória decorre da legislação tributária, que por sua vez compreende, além das leis em sentido estrito, “os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as **normas complementares** que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” (art. 96 do CTN – g.n.), abrangendo as normas complementares “os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas” (inciso I do art. 100 do CTN).

Nesse sentido, a obrigação acessória pode ser disciplinada por meio de normas complementares, nas quais se incluem as normas administrativas cogentes autorizadas por lei, dentre elas as instruções normativas e demais atos normativos da Administração Pública.

Por fim, merece registro o entendimento externado por Ruy Barbosa Nogueira, segundo o qual “a taxa cobrada para o custeio do gasto com o exercício do poder de polícia não é

---

<sup>5</sup> Referido entendimento foi adotado no julgamento do EAC 2003.71.05.000271-0, Primeira Seção do TRF4, rel. Wilson Darós, publicado em 12/07/2006 (informação obtida em: PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário, 10ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 2008, pag. 51 a 52).

diretamente contraprestacional, pois quem se beneficia da regulamentação é essencialmente a sociedade e não o contribuinte sujeito ao poder de polícia, à fiscalização ou regulamentação.<sup>6</sup>

Logo, afasta-se, também, esse argumento de defesa do Recorrente.

### III. Multa. Ausência de previsão.

Segundo o Recorrente, o art. 30 da Lei 11.488/2007 considera impedimento para fins de aplicação da multa “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”, não albergando a inadimplência da remuneração devida à Casa da Moeda do Brasil (CMB), que apenas de forma secundária pode acarretar algum prejuízo à fiscalização.

Eis o teor do dispositivo legal referenciado:

#### Lei nº 11.488/2007

(...)

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 10<sup>o</sup> (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 § 2<sup>o</sup> do art. 27 desta Lei.

§ 1<sup>o</sup> 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.** (g.n.)

A Instrução Normativa RFB nº 869/2008, autorizada pelo § 1<sup>o</sup> do art. 58-T da Lei nº 10.833/2003<sup>7</sup>, estipulou o seguinte:

Art. 13. (...)

§ 2<sup>o</sup> **A interrupção da manutenção preventiva e corretiva do Sicobe pela CMB, em virtude do não recolhimento dos valores devidos da taxa de que trata o art. 11 por 3 (três) meses ou mais, consecutivos ou alternados, no período de 12 (doze) meses, ou pela negativa de acesso dos técnicos da CMB ao estabelecimento industrial caracteriza anormalidade no funcionamento do Sicobe.** (g.n.)

Diante do exposto, afasta-se, também, a alegação do Recorrente quanto a essa matéria.

<sup>6</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 167/168.

<sup>7</sup> § 1<sup>o</sup> A Secretaria da Receita Federal do Brasil 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.

#### IV. Apuração da multa. Excesso de exação.

Alega o Recorrente que a Fiscalização maculara toda a apuração, pois utilizara como base de cálculo da multa o valor calculado por meio da multiplicação da quantidade de mercadoria produzida no período pelo seu valor médio unitário, valor médio esse apurado somente nos meses de fevereiro a agosto de 2016, enquanto que as mercadorias constantes das notas fiscais eletrônicas não necessariamente haviam sido produzidas no mesmo período, restando clara a utilização de metodologia incompatível com a hipótese legal da penalidade<sup>8</sup>.

Argumenta que há sensível diferença entre “o valor da mercadoria produzida” e “o preço unitário médio comercializado”, tendo em vista que o preço médio unitário pelo qual a mercadoria foi vendida, em período distinto daquele objeto da autuação, e o valor comercial da mercadoria produzida no período, são conceitos jurídicos distintos e inconfundíveis.

A Fiscalização registrou a apuração do valor da mercadoria produzida nos seguintes termos:

**Para identificarmos o valor comercial da mercadoria, recorreremos às notas fiscais eletrônicas emitidas pela empresa nos meses de fevereiro a agosto de 2016, através do sistema ReceitanetBx. A partir das informações das notas fiscais, pudemos apurar os valores dos itens de cada produto comercializado, dividindo-os pela quantidade vendida, de modo a obtermos o valor do preço médio unitário por unidade. São os relatórios “CÁLCULO DO PREÇO MÉDIO POR UNIDADE”.**

Bastou, então, elaborar novo demonstrativo, de nome “Cálculo da Multa”, no qual reproduzimos as principais informações da produção informada pela contribuinte, incluindo o preço unitário médio por unidade obtido das notas fiscais eletrônicas, e calculando o valor da multa a partir da multiplicação da quantidade produzida e do preço unitário médio por unidade de cada produto no próprio mês. **Quando não encontramos vendas de um produto no próprio mês em que ocorreu a produção, utilizamos o preço unitário referente ao mês imediatamente anterior em que houve venda.** (g.n.)

Do excerto supra, constata-se que a Fiscalização, para apurar o “valor comercial da mercadoria”, base de cálculo da multa<sup>9</sup> (e não “o valor da mercadoria produzida”, conforme alegado pelo Recorrente), procedeu à apuração da média dos valores constantes das notas fiscais de venda do período fevereiro a agosto de 2016, que corresponde exatamente ao período dos fatos geradores destes autos, método esse que se mostra compatível com a hipótese de incidência constante da norma jurídica.

Nota-se que a Fiscalização, nos casos de inexistência de produção no próprio mês, considerou o valor do mês imediatamente anterior, justamente para evitar que possíveis valores subsequentes, passíveis de se encontrar atualizados pela inflação<sup>10</sup>, pudessem impactar desfavoravelmente ao Recorrente.

---

<sup>8</sup> Lei nº 11.488/2007 (...)

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):

<sup>9</sup> 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):

<sup>10</sup> Segundo o IBGE, a inflação oficial de 2016 foi de 6,29%.

Além disso, o Recorrente não trouxe aos autos nenhum elemento de prova que pudesse infirmar o método de apuração adotado pela Fiscalização, razão pela qual, também aqui se afasta o argumento de defesa.

#### **V. Valor excessivo da multa.**

Por fim, aduz o Recorrente que a multa pretendida é desproporcional, deixando de observar, ainda, a razoabilidade, impondo ao sancionado valores muito além de sua capacidade econômica, tendo o Ato Declaratório Executivo RFB nº 61/2008 incorrido em mais uma ilegalidade ao não cumprir o disposto no citado art. 28, § 4º da Lei 11.488/2007, segundo o qual o ressarcimento à Casa da Moeda do Brasil deveria ser “proporcional à capacidade produtiva do estabelecimento industrial” fiscalizado, visto que estabeleceu valor fixo a ser recolhido (R\$ 0,03 por embalagem) por todos os obrigados.

Em relação a tais argumentos, tem-se que a fixação do ressarcimento à Casa da Moeda em R\$ 0,03 (três centavos de real) por unidade produzida encontra-se em consonância com a exigência legal de proporcionalidade com a capacidade produtiva do estabelecimento, pois, quanto mais se produz, maior será o valor repassado àquela instituição, inexistindo, portanto, qualquer ilegalidade.

Por outro lado, deve-se ressaltar que, nos termos da súmula nº 2, “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”, em razão do que aqui se observam as normas jurídicas válidas e vigentes à época dos fatos, afastando-se o enfrentamento do alegado caráter confiscatório da multa.

#### **VI. Conclusão.**

Diante do exposto, vota-se por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis