



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

**Processo n°** 15586.001006/2009-84  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 3402-002.205 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de setembro de 2013  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** Indústria de Bebidas Mestre Álvaro Ltda - ME  
**Interessado** DRJ Juiz de Fora (MG)

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

Data do fato gerador: 30/11/2011, 31/12/2011

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

A lei somente autoriza a aplicação da severa multa de 50% 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), na comprovada ocorrência das hipóteses de retardamento culposo ou falta definitiva na instalação dos equipamentos imputáveis ao fabricante de bebidas, inócuentes no caso, assim configurando-se a atipicidade da conduta da Recorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Vencidos conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho (relator) e Winderley Moraes Pereira. Designado conselheiro Fernando Luiz da Gama D Eça para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator e Presidente

Substituto.

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Redator designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Silvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca, Winderley Morais Pereira.

## Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

*Trata o presente processo de crédito tributário consubstanciado no auto de infração lavrado contra o estabelecimento em epígrafe às fls. 120/125 referente ao imposto sobre produtos industrializados (IPI) no montante de R\$ 3.827.602,68.*

*Na descrição dos fatos e enquadramento legal de fl. 122/124, a Fiscalização assim dispôs sobre a infração apurada:*

*001 - MULTAS PROPORCIONAIS AO VALOR DA MERCADORIA.*

*NÃO INSTALAÇÃO/FUNIONAMENTO INADEQUADO DE MEDIDORES DE VAZÃO E CONDUTIVÍMETROS*

*O estabelecimento industrial deixou de cumprir o prazo para a instalação dos medidores de vazão e condutivímetros, no que se refere as duas enchedoras em funcionamento no parque industrial do contribuinte. A exigência para a instalação dos medidores de vazão está amparada no Art. 38 da MP nº2158-35/2001, Inciso I alínea a, combinado com o art. 2º, inciso IV da Instrução Normativa SRF nº 587, de 21 de dezembro de 2005 e o art. 4º do ADE Cofis nº 13, de 13 de março de 2006 (com a redação dada pelo ADE Cofis nº 23, de 23 de setembro de 2007). Também o art. 36 da MP nº 2158-35/2001 delegou competência para a Secretaria da Receita Federal do Brasil para que esta estabelecesse a forma, condições e prazos para a instalação do Sistema de Medição de Vazão.*

*A multa aplicável a cada período de apuração do IPI corresponde a 50% do valor comercial da mercadoria produzida no estabelecimento classificada nas posições 2202 e 2203 da Tipi, e cujo valor mínimo é de RS 10.000,00, descontando-se o valor comercial da mercadoria produzida nas enchedoras que já possuem o SMV instalado de acordo com as normas vigentes. Ora, os estabelecimentos já obrigados a instalação do SMV, conforme vimos acima, e que possuem enchedoras que produzem outros produtos, como água mineral, sucos, aguardente, etc, mas*

*que são capazes de envasar refrigerantes, estão também*

*obrigados a instalar o Sistema de Medição de Vazão nestas, no presente caso deixou de ser instalado os medidores de vazão nas enchedoras de refrigerantes.*

*A contagem inicial para aplicação da multa é o dia 01.07.2008 e a data final para aplicação da multa é o dia 11/02/2009 data do Pedido de Avaliação de Conformidade, então tomamos a contagem da multa no período que vai de 30/06/2008 até o dia 11/02/2009."*

*Enquadramento legal (fl. 124/125): "Art. 36 a 38 da Medida Provisória nº 2.158-35/01: inciso I. alínea a. combinado com art. 2º, inciso IV da Instrução Normativa SRF nº 587, de 21 de dezembro de 2005 e o art. 4º do ADE Cofis nº 13, de março de 2006 (com a redação dada pelo ADE Cofis nº 23, de 23 de setembro de 2007) e Art. 5º da lei nº 11.051/04."*

*A fiscalização, que redundou na lavratura deste auto de infração, foi balizada em atendimento ao MPF\_F 07.2.01.00-2009-01545-0, emitido para que se verificasse o atendimento à legislação tributária no período de 07/2008 a 02/2009.*

*Intimado do auto de infração em 10/11/2009, a autuada apresentou, em 10/12/2009, a sua impugnação na qual vem trazendo seus argumentos e fundamentos de discordância, que vão a seguir relatados.*

*Em preliminar vem argüir a nulidade do auto de infração pelo fato de o Fisco ter juntado demonstrativos que não fazem parte do seu corpo. No seu entendimento tal atitude fere mortalmente a legislação vigente.*

*Ainda em preliminar vem alegar cerceamento do seu direito de defesa, pois alega que não lhe teria sido dado vista dos autos do processo administrativo. Informa que em 01/12/2009 solicitou cópia integral dos autos (fl. 129), que não lhe foi fornecida.*

*Inicia sua argumentação referente ao mérito alegando que a autoridade fiscal não comprovou documentalmente a base de cálculo da multa aplicada, o que acarretaria a nulidade do lançamento.*

*A seguir passa a atacar a legalidade da exigência de instalação do sistema medidor de vazão. Alega que a instituição desta obrigação acessória é ilegal pois fere os princípios da proporcionalidade, razoabilidade, isonomia, legalidade, livre concorrência e neutralidade.*

*Ainda sobre o tema vem alegando que a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Cofis não têm competência para a regulamentação da matéria em debate, posto que é totalmente ilegal a delegação de competência contida no artigo 36 da Medida Provisória nº 2158-35/2001, bem como a estabelecida no artigo 2º da IN nº 265/2002. Isto, no seu entendimento, seria verdadeira delegação legislativa, vedada pelo nosso ordenamento jurídico.*

*Informa que em situação semelhante, o Egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região, no julgamento da agravo interposto pela Associação dos Fabricantes de Refrigerantes do Brasil (agravo nº 2007.01.00.016002-5), concedeu tutela antecipada para suspender a exigibilidade da instalação do sistema de medição de vazão, por inconstitucionalidade e ilegalidade da exigência.*

*Conclui, assim, pela inconstitucionalidade dos atos legais e infralegais que criaram e regulamentaram a exigência de instalação do sistema medidor de vazão, o que levaria à nulidade do auto de infração.*

*Como argumento final vem defender o entendimento que a multa aplicada tem verdadeiro efeito de confisco, o que viola diretamente o princípio do não confisco, expresso na Constituição Federal de 1988. Conclui sua argumentação, quanto a este ponto, dizendo que, na eventualidade de ser mantida a autuação, a multa deve ser reduzida para patamares mais razoáveis e proporcionais.*

*Ao final vem requerer:*

*a) Diante do exposto, requer seja julgada procedente a presente impugnação, em todos os seus termos, anulando-se o Auto de Infração na íntegra, ou, caso assim não entenda a autoridade julgadora, seja declarada a sua insubsistência, cancelando a autuação. Por outro lado e não acatando a autoridade julgadora a decretação de nulidade/insubsistência, REQUER a redução do montante da multa aplicada, também na forma das razões expostas acima, sendo que hipótese resguarda-se a empresa autuada no seu legítimo direito de recurso;*

*b) A empresa autuada se resguarda no direito de produzir lodos os meios de prova admitidos em Direito, o que desde já REQUER seja-lhe assegurado pela autoridade julgadora..*

A 3ª Turma da Delegacia de Julgamento em Juiz de Fora (MG) considerou procedente a impugnação, nos termos do Acórdão nº 09-33.350, de 31 de janeiro de 2011, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 10/02/2005 a 30/04/2009*

*NULIDADE. DECISÃO DE MÉRITO FAVORÁVEL. NÃO APRECIÇÃO.*

*Conforme prescrição contida no §3º, do artigo 59, do Decreto nº 70.235/72. o julgador não apreciará as questões preliminares relativas à nulidade quando a sua decisão de mérito for favorável ao sujeito passivo.*

*NORMA INFRACIONAL. ATIPICIDADE DA CONDUTA.*

*As multas punitivas devem ser vistas sob a ótica dos princípios e regras que norteiam o Direito Penal. Assim, é de se considerar atípica a conduta do contribuinte quando não há subsunção desta conduta com a moldura abstratamente descrita na lei.*

*Impugnação Procedente*

*Crédito Tributário Exonerado.*

O acórdão foi submetido ao recurso de ofício em vista do valor exonerado, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97 e da Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

Como já relatado, trata-se de recurso de ofício em virtude do cancelamento do auto de infração e a consequente exoneração do crédito tributário no valor de R\$ 3.827.602,38, sem os acréscimos legais.

O fundamento da decisão proferida pela Turma da Delegacia de Julgamento em Juiz de Fora (MG) foi que:

*A primeira questão que surge, no tocante à multa a ser aplicada, é o motivo da utilização pelo legislador, no caso o Chefe do Poder Executivo Federal, da expressão "impedimento criado pelo contribuinte" para descrever a conduta que deveria ser punida.*

*A resposta a tal questionamento nos foi dada pelo próprio texto legal, quando definiu, em linhas gerais, o procedimento para instalação do referido equipamento. No inciso I, do § 1º, do artigo 36, do diploma legal em análise a então Secretaria da Receita Federal (atual Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB) foi autorizada a "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".*

*A interpretação conjunta dos dois dispositivos legais me leva a concluir que era intenção do legislador deixar que a contratação para a instalação do SMV ficasse a cargo de uma terceira pessoa - órgãos oficiais especializados e entidades de âmbito nacional representativas dos fabricantes de bebidas - e não do industrial diretamente, pois somente assim poderia existir a possibilidade de o industrial causar algum "impedimento" à instalação do equipamento. Estaria assim justificada a*

*utilização, na norma punitiva, da expressão "impedimento criado pelo contribuinte" para descrever a conduta típica.*

*Assim é de se concluir que não foi intenção do legislador punir a omissão do industrial materializada pela não instalação do equipamento, pois da redação da norma, como já mencionado, se pode concluir que a contratação para instalação do SMV não ficaria a cargo dele, industrial, e sim de um terceiro com o qual a RFB estaria autorizada a celebrar convênio. Ou seja, não estando o industrial obrigado a, por conta própria, contratar a instalação, não haveria possibilidade de ocorrência de omissão de sua parte, inexistindo, obviamente, norma para punir tal situação. Esse era, no meu entendimento, o espírito da norma.*

*Ocorre que a RFB optou, talvez por dificuldades operacionais, por não celebrar o convênio legalmente autorizado, repassando para o industrial a incumbência de contratar a instalação do SMV, como se pode observar na Instrução Normativa 265/2002 (e as que se seguiram) e Ato Declaratório Executivo Cofis nº 20/2003 (e os que se seguiram). Tal opção não foi acompanhada de alteração legislativa na norma que descrevia a conduta típica infracional da letra "a", do inciso I, do artigo 38, da MP 2.158-35/2001. Tal alteração seria essencial, pois com a opção da RFB por repassar a obrigação da instalação do equipamento para o industrial não existiria a possibilidade de ser caracterizado o impedimento à instalação causado por aquele que está obrigado a proceder à instalação.*

*(...)*

*Assim, é de se concluir que não se operou no caso concreto a adequação da conduta do autuado àquela conduta prevista na norma como punível, ou seja, não há nos autos prova de que o autuado tenha causado qualquer impedimento à instalação do SMV. Ficou registrado apenas que este se manteve inerte não promovendo a sua instalação dentro do prazo assinalado pela norma, conduta que não é punida pela legislação, portanto atípica.*

Agora digo eu.

Respeito a posição da DRJ, porém ousou discordar. Na verdade a decisão da DRJ afastou a regulamentação da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, sob o fundamento de que havia um transbordamento por parte da RFB no poder de regulamentar, em outras linhas, afirma, de forma indireta, que o órgão administrativo ao editar os atos que possibilitaram a aplicação da regra de instalação dos medidores de vazão e consutivímetros não observou os limites determinados na MP.

Ao afastar as instruções normativas e os atos declaratórios executivos da Cofis, restou uma norma penal em branco, pois carente de regulamentação. E, realmente, nos termos da MP nº 2.158-35/2001, não há imposição ou prazo para que o sujeito passivo instale os equipamentos retro mencionados.

Contudo, tais alegações não resistem ao menor exame da legislação que rege a matéria, como passo a demonstrar.

O art. 36 da MP nº 2.158-35/2001 delega a RFB a regulamentação sobre a forma, as condições e os prazos para a instalação dos equipamentos medidores de vazão e consutivímetros. É o que chamamos de deslegalização da matéria.

Entendo necessárias breves linhas sobre esse fenômeno.

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

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

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

Resta saber se tal fenômeno é aceito no nosso ordenamento.

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

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

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

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

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

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

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

*Art.1º A instalação de equipamentos medidores de vazão e condutivímetros, bem assim de aparelhos para o controle, registro e gravação dos quantitativos medidos, de que trata o art. 36 da Medida Provisória n º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a que estão obrigados os estabelecimentos industriais dos produtos classificados nas posições 2202 e 2203 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), sujeitos ao regime de tributação de que trata a Lei n º 7.798, de 10 de julho de 1989, dar-se-á em conformidade com o disposto nesta Instrução Normativa.*

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

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

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

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

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

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

*§ 3º Órgãos oficiais especializados e entidades de âmbito nacional representativas dos fabricantes de bebidas poderão ser credenciados, mediante convênio, para, em conjunto com a*

*Cofis, definir e participar dos procedimentos de que tratam os incisos I e II do caput, bem assim supervisionar e homologar os serviços de instalação, aferição, manutenção e reparação dos equipamentos.*

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

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

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

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

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

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

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

A Cofis emitiu o ADE nº 13/2006 que apresentou as seguintes regras quanto ao prazo e a dispensa de instalação dos equipamentos medidores de vazão e condutivímetros, *verbis*:

(...)

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

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

*II – até 30 de junho de 2008, para pessoas jurídicas cuja capacidade instalada de produção anual seja superior a 30 milhões e igual ou inferior a 200 milhões de litros;*

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

*Art. 5º Fica dispensada da instalação do SMV a pessoa jurídica cuja capacidade instalada de produção anual seja igual ou inferior a 5 (cinco) milhões de litros, e que tenha auferido, no ano-calendário de 2004, receita bruta igual ou inferior a R\$*

2.000.000,00, considerados todos os estabelecimentos e os das pessoas jurídicas coligadas, controladas e controladoras.

(...)

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

Retornado aos autos, é fato incontroverso que o recorrente ficou inerte quanto ao processo de instalação dos equipamentos medidores de vazão e condutivímetros até 11/02/2009. A própria DRJ afirma que não houve a conduta típica, pois a MP nº 2.158-35/2001 não punia a omissão do sujeito passivo quanto a instalação dos equipamentos já mencionados. Entendeu a instância *a quo* que a inércia não configuraria figura típica da norma punitiva “impedimento causado pelo contribuinte”.

Discordo deste entendimento, pois a legislação que regulamentou a MP nº 2.158-35/2001 definiu que cabia ao contribuinte o ato de provocação para o início dos procedimentos de instalação dos equipamentos medidores de vazão e condutivímetros.

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

Portanto, não vejo a ilegalidade apontada pela DRJ Juiz de Fora (MG), que ensejaria o cancelamento do auto de infração por falta de subsunção entre a conduta do recorrente e o tipo da norma que contém a penalidade.

Frise-se, agora, que este Colegiado cingi-se a enfrentar a matéria controversa. Em consequência, as demais questões relativas ao processo, aqui não examinadas, devem ser objeto de análise pela DRJ a fim de ser prolatada nova decisão observando-se este julgado.

Ademais não se pode perder de perspectiva que a apreciação completa do caso por este Colegiado, neste momento, provocaria a supressão de instância administrativa e, por aí, abalaria o amplo direito de defesa do contribuinte que tem a prerrogativa de exercê-lo em todas as instâncias cabíveis, sem qualquer indevida supressão. Como o amplo direito de defesa deve ser obviamente preservado, devem ser preservadas todas as instâncias previstas.

Por todos os fundamentos expostos, VOTO no sentido dar provimento ao recurso de ofício, e determinar que a DRJ examine as demais questões pertinentes ao caso, não integrantes da matéria controversa decidida no presente julgamento.

É como voto.

Sala das Sessões, em 26 de setembro de 2013

Gilson Macedo Rosenburg Filho

Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça - redator designado

Com a devida vênia do ínclito relator, ousou divergir de seu brilhante voto, para negar provimento ao Recurso de Ofício e manter a r.decisão ora recorrida pelas razões que passo a expor.

Inicialmente anoto que em nosso sistema jurídico as Instruções Normativas, obviamente não podem instituir obrigações tributárias, que se acham sob reserva da lei (art. 97, incs. III e V do CTN) e à qual devem estrita subserviência (arts. 99 e 100, inc. I do CTN). Nesse sentido o E. STJ tem reiteradamente proclamado que: “o ato administrativo, no Estado Democrático de Direito, está subordinado ao princípio da legalidade (CF/88, arts. 5º, II, 37, caput, 84, IV), o que equivale assentar que a Administração só pode atuar de acordo com o que a lei determina. Desta sorte, ao expedir um ato que tem por finalidade regulamentar a lei (decreto, regulamento, instrução, portaria, etc.), não pode a Administração inovar na ordem jurídica, impondo obrigações ou limitações a direitos de terceiros. (...) Consoante a melhor doutrina, ‘é livre de qualquer dúvida ou entredúvida que, entre nós, por força dos arts. 5º, II, 84, IV, e 37 da Constituição, só por lei se regula liberdade e propriedade; só por lei se impõem obrigações de fazer ou não fazer. Vale dizer: restrição alguma se impõem à liberdade ou à propriedade pode ser imposta se não estiver previamente delineada, configurada e estabelecida em alguma lei, e só para cumprir dispositivos legais é que o Executivo pode expedir decretos e regulamentos.’ (Celso Antônio Bandeira de Mello. Curso de Direito Administrativo. São Paulo, Malheiros Editores, 2002, págs. 306/331)” (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 584.798-PE, Reg. nº 2003/0157195-7, em sessão de 04/11/04, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 06/12/2004 p. 205)

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

Como também é curial, consectário lógico do Princípio da Legalidade Penal, o Princípio da Tipicidade exige, não só que as condutas puníveis e as respectivas sanções delas decorrentes, sejam prévia e exaustivamente tipificadas pela lei, mas que a punibilidade de uma conduta somente se dê quando ocorra sua adequação exata ao tipo legal, sendo vedada a invocação de analogias, presunções, deduções e outras circunstâncias análogas mencionadas em outras leis distintas, não previstas expressamente na descrição da lei penal específica que define a infração e a sanção. Em decorrência do aludido princípio incorporado ao Direito

Tributário sancionatório, a obrigação tributária que tem por objeto penalidade pecuniária, somente surge com a ocorrência do fato gerador previsto em lei, e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (arts. 97, inc. V, 113, § 1º e 114 do CTN), sendo incabível o emprego de analogia ou interpretação extensiva, para a instituição ou imputação de obrigação tributária (arts. 108, § 1º e 111, inc. III do CTN).

Na 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).

No caso concreto, como ressaltado na r. decisão recorrida, não ficou evidenciada a prática de retardamento culposo na instalação dos equipamentos de controle do SICOBE; ou a não instalação definitiva dos equipamentos de controle de produção, imputáveis à Recorrente, que autorizassem a aplicação da severa multa sobre valor comercial da mercadoria produzida, não se justificando a manutenção da referida 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, impetro vênia ao inclito relator para divergir de seu brilhante voto e votar no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício para manter a r. decisão recorrida.

Processo nº 15586.001006/2009-84  
Acórdão n.º **3402-002.205**

**S3-C4T2**  
Fl. 216

---

CÓPIA