



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.721292/2010-52
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.644 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 06 de dezembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SNACKS PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 31/07/2008 a 30/11/2008

SICOBÉ. MULTA. PREJUÍZO AO NORMAL FUNCIONAMENTO.
PREVISÃO LEGAL.

A multa prevista no art. 30 da Lei no 11.488/2007, por ação ou omissão praticada pelo fabricante tendente a prejudicar o normal funcionamento do equipamento que compõe o SICOBÉ (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 /corretiva.

SICOBÉ. MULTA. REVOGAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A exigência da obrigação prevista no art. 58T da Lei nº 10.833/2003, foi revogada pelo art. 169, inc. III, "b" da Lei 13.097/2015. Porém a exigência, de natureza idêntica, foi reestabelecida pela mesma lei, em seu art. 35. Portanto incorreta a afirmativa que a exigência deixou de existir e que seria aplicável, no caso, a retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, e Vanessa Marini Cecconello. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Erika Costa Camargos Autran - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, tempestivo, de acordo com o disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527, de 2010, interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 (RICARF), em face da decisão formalizada no **Acórdão nº 3401-005.264**, de 23/05/2018, que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 31/07/2008 a 30/11/2008

MULTA. SICUBE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a norma nova aplica-se a ato ou fato pretérito, quando deixe de trata-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento de tributo, nos termos do art. 106, II, "b" do CTN.

Mediante o Ato Declaratório Executivo Cofis nº 94/2016, publicado em 14/12/2016, foram dispensadas da obrigatoriedade de utilização do Sicobe (Sistema de Controle de Produção de Bebidas) todas as pessoas jurídicas antes

obrigadas. Não havendo também menção nos autos à existência de fraude ou à falta de pagamento de tributo, a multa correspondente deve ser afastada.

Intimada do acórdão, a Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração, que foram negados conforme despacho de fls.297.

Novamente intimada a Fazenda Nacional, apresentou Recurso Especial, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito à retroatividade benigna do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 94/2016, ao dispensa a exigência da multa regulamentar do IPI, referente ao período de 31/07/2008 a 30/11/2008, por infração caracterizada pela falta de instalação/funcionamento do Sistema Medidor de Vazão (SMV), substituído, a partir da MP nº 436/2008, pelo Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe), prevista no art. 30 da Lei 11.488/2007, combinado com o disposto no art. 58-T da Lei 10.833/2003, com a redação da pela Lei 11.827/2008.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido conforme despacho de fls 324 a 330.

O Contribuinte foi intimado e não se manifestou.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Erika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls.. 324 a 330.

Do Mérito

A Fazenda Nacional suscita divergência quanto à retroatividade benigna do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 94/2016, ao dispensa a exigência da multa regulamentar do IPI, referente ao período de 31/07/2008 a 30/11/2008, por infração caracterizada pela falta de instalação/funcionamento do Sistema Medidor de Vazão (SMV), substituído, a partir da MP nº 436/2008, pelo Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe), prevista no art. 30 da Lei 11.488/2007, combinado com o disposto no art. 58-T da Lei 10.833/2003, com a redação da pela Lei 11.827/2008.

O acórdão recorrido decidiu no sentido de afastar a multa aplicada em razão do descumprimento do prazo de instalação de equipamentos medidores de vazão, prevista n art. 38 da MP 2158-35/2001, face da retroatividade benigna do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 94/2016. Neste sentido confirmam-se trechos do voto abaixo transcritos:

O cerne da discussão meritória diz respeito à retroatividade da determinação do art. 2ºB, I da Instrução Normativa nº 1040/2010, para fins de afastamento da multa cobrada pela não instalação do SMV pela Recorrente.

A obrigatoriedade da instalação do SMV foi estabelecida inicialmente pelo art. 36 da MP 215835/2001, que também fez uma remissão específica da competência regulatória à Secretaria da Receita Federal, verbis:

(...)

Em razão do descumprimento do prazo de instalação estabelecido pela ADE Cofis nº 13/2005, determinou-se a aplicação da multa estipulada no art. 38 da MP 215835/2001:

Art. 38. A cada período de apuração do imposto, poderão ser aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 11.051, de 2004)

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

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

A partir da MP n.º 436/2008, criou-se o Sicobe, substituindo o SMV como forma de fiscalização das pessoas jurídicas produtoras de bebidas, como consta no art. 58T da Lei n.º 10.833/2003:

(...)

*Há uma razão bastante evidente para o provimento do Recurso Voluntário do Contribuinte: **a retroatividade benigna do Ato Declaratório Executivo Cofis n.º 94/2016.***

Nos termos do voto proferido pela Ilustre Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, no Processo n.º 13830.720655/201481:

(...)

Desse modo, resta claro que a exigência foi dispensada a todas as pessoas jurídicas obrigadas ao Sicobe, retroagindo beneficentemente nos termos do art. 106, II, b do Código Tributário.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a norma nova aplica-se a ato ou fato pretérito, quando deixe de trata-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento de tributo, nos termos do art. 106, II, "b" do CTN.

Mediante o Ato Declaratório Executivo Cofis n.º 94/2016, publicado em 14/12/2016, foram dispensadas da obrigatoriedade de utilização do Sicobe (Sistema de Controle de Produção de Bebidas) todas as pessoas jurídicas antes

obrigadas, de forma que a anormalidade de funcionamento desse sistema deixou de ser tratada como contrária a qualquer exigência de ação e omissão.

Entendo que o acórdão recorrido não merece reparos.

É importante recordar as mudanças normativas que ocorreram ao longo do tempo.

Anteriormente, os arts. 58-T da Lei 10.833/03 e art. 30 da Lei 11.488/07 contemplavam as seguintes redações (Grifos meus):

“Lei 10.833/2003

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

[...]

Lei 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.

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

Com o advento da Lei 13.097/15, o art. 58-T foi revogado:

“Art. 169. Ficam revogados:

[...]

b) os incisos VII a IX do § 1º do art. 2º, e os arts. 51, 53, 54 e 58-A a 58-V da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003; [...]”

Sendo assim, vê-se que tal dispositivo efetivamente revogou o art. 58-T da Lei 10.833/03 que trazia a imputação da multa prevista no art. 30 da Lei 11.488/07.

Não obstante à revogação do art. 58-T, vê-se que a cobrança foi mantida nos arts. 14 e 35, *in verbis* (Grifos meus):

“LEI 13.097/15 - DOU de 20.1.2015

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 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: (Vigência) Regulamento (Vigência)

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo, em relação às posições 22.01 e 22.02 da TIPI, alcança, exclusivamente, água e refrigerantes, chás, refrescos, cerveja sem álcool, repositores hidroeletrólitos, bebidas energéticas e compostos líquidos prontos para o consumo que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína.

[...]

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.

No entanto, em 18.10.2016, foi publicado o Ato Declaratório COFIS 75/2016, que dispôs sobre a não obrigatoriedade de utilização do Sistema de Controle de Produção de Bebidas – SICOBE (Grifos meus):

“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.

FLÁVIO VILELA CAMPOS

ANEXO ÚNICO

Nome Empresarial

CNPJ

Cidade UF

Maxxi Beverage Indústria e Comércio Ltda 10.346.426/0001-55 Duque de Caxias RJ

Ato contínuo, foi estendida a não obrigatoriedade de utilização SICOBEBE para todas as pessoas jurídicas, conforme Ato Declaratório Executivo Cofins n.º 94/16:

“Ato Declaratório Executivo Cofis n.º 94, de 12 de dezembro de 2016, publicado no DOU de 14/12/2016 (seção 1, pág. 15)

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

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

Art. 1º Em complemento ao ADE Cofis n.º 75, de 17 de outubro de 2016, ficam os estabelecimentos industriais envasadores de bebidas, relacionados no anexo único, 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 n.º 869, de 2008.

Art. 2º As pessoas jurídicas obrigadas ao Sicobe e que, porventura, não estiverem relacionadas neste ato, ou naquele supramencionado, estão igualmente desobrigadas a partir da data constante no art. 1º.

Art. 3º Este ato entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

FLÁVIO VILELA CAMPOS

Em vista da dispensa da obrigatoriedade de utilização SICOBEBE para todas as pessoas jurídicas, constata-se que a anormalidade de funcionamento desse sistema efetivamente deixou de ser tratada como ação ou omissão passível de cobrança da r. multa.

Ou seja, a própria RFB trouxe que não há mais a obrigatoriedade instituída por lei para a cobrança da multa para o sujeito passivo em questão.

Destarte, considerando que não há nos autos qualquer elemento que caracterize ato fraudulento, entendo plenamente aplicável a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, "b" do CTN:

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

(...)

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;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

Desse modo, resta claro que a exigência foi dispensada a todas as pessoas jurídicas obrigadas ao Sicobe, retroagindo beneficemente nos termos do art. 106, II, b do Código Tributário.

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Erika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Redator designado.

O colegiado, por maioria de votos, divergiu da i. relatora quanto à retroatividade do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 94/2016 e o afastamento da multa aplicada em razão do

descumprimento do prazo de instalação de equipamentos medidores de vazão, prevista no art. 38 da MP 2.158-35/2001.

Conforme exposto no voto vencido, a Fazenda Nacional suscita divergência quanto à retroatividade benigna do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 94/2016, ao dispensar a exigência da multa regulamentar do IPI, referente ao período de 31/07/2008 a 30/11/2008, por infração caracterizada pela falta de instalação/funcionamento do Sistema Medidor de Vazão (SMV), substituído, a partir da MP nº 436/2008, pelo Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe), prevista no art. 30 da Lei 11.488/2007, combinado com o disposto no art. 58-T da Lei 10.833/2003, com a redação da pela Lei 11.827/2008.

A matéria já foi apreciada por este colegiado em algumas oportunidades, prevalecendo o entendimento de manutenção da multa lançada e afastamento da retroatividade benigna alegada. Ainda que tenha acompanhado a posição vencida em outras oportunidades, revejo meu entendimento e adoto os fundamentos bem expostos pelo Ex-Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, no voto vencedor do Acórdão nº 9303-007.463, que reproduzo a seguir e adoto como minhas razões de decidir, nos termos do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99:

[...]

Da controvérsia narrada nos autos, depreende-se que único aspecto a ser considerado sobre a matéria submetida a esta instância especial diz respeito à revogação da exigência originalmente prevista no artigo 58T da Lei 10.833/2003 pelo art. 169 da Lei 13.097/2015 e, em consequência, à aplicação da legislação novel a fatos pretéritos, por força do disposto no art. 106 do Código Tributário Nacional.

A exigência de que se trata refere-se à obrigação de que determinadas empresas fabricantes de determinadas classes de produtos instalassem e utilizassem equipamentos contadores de produção e aparelhos para o controle, registro, gravação e transmissão dos quantitativos, tal como especificados na Lei 11.488/2007.

Na hipótese de impedimento ou retardo da instalação dos equipamentos ou mesmo no caso que, após instalados, fosse verificado algum tipo de prejuízo ao seu funcionamento normal, por ação ou omissão do fabricante, a legislação cominava multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor comercial da mercadoria produzida em cada período de apuração.

Para maior clareza, transcrevem-se as disposições legais vigentes à época dos fatos que deram ensejo à atuação.

Lei 10.833/2003

Art. 58T. As pessoas jurídicas que industrializam os produtos de que trata o art. 58A desta Lei ficam obrigadas a instalar equipamentos contadores de produção, que possibilitem, ainda, a identificação do tipo de produto, de embalagem e sua marca comercial, aplicando-se, no que couber, as disposições contidas nos arts. 27 a 30 da Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007. (Redação dada pela Lei nº 11.827, de 2008) (Revogado pela Lei nº 13.097, de 2015)

(...)

Lei 13.097/2015

Art. 169. Ficam revogados:

(...)

III – a partir do 1o (primeiro) dia do 4o (quarto) mês subsequente ao da publicação desta Lei:

(...)

b) os incisos VII a IX do § 1o do art. 2o, e os arts. 51, 53, 54 e 58A a 58V da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

Também não discute a efetiva revogação do art. 58T da Lei 10.833/2003. As disposições legais acima reproduzidas são de clareza meridiana. A alínea “b” do inciso III do art. 169 da Lei 13.097/2015 revogou expressamente, dentre outros, os artigos 58A a 58V da Lei no 10.833/2003. Nesse rol, como não é difícil concluir, está incluído o art. 58T.

De fato, a questão nuclear do litígio encontra-se nas disposições legais inseridas no art. 35 da mesma Lei 13.097/2015, pois, se, por um lado, o art. 169 da Lei revogou a exigência prevista no art. 58T da Lei 10.833/2003, o art. 35, simultaneamente, estabeleceu obrigação idêntica, fazendo, também, idêntica remissão às especificações contidas nos arts. 27 a 30 da Lei 11.488/2007, se não vejamos.

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

De fato, identifica-se, apenas, uma ligeira distinção dentre os produtos de que trata o art. 14 da Lei 13.097/2015 e os produtos relacionados no art. 58A da Lei 10.833/2003, o que, contudo, não tem qualquer relevância para o deslinde do caso concreto (sequer foi aventado pelas partes).

Entendido isso, é possível que se reduza a lide à seguinte questão: na hipótese de revogação de artigo de lei que especifica conduta e penalidade que se mantém vigentes por força de sua concomitante e imediata reinserção no ordenamento jurídico, consideram-se derogadas a exigência e a pena especificadas tanto no artigo revogado quanto na novel legislação?

Penso que para melhor refletir, seja pertinente reler o conteúdo normativo insculpido nos arts. 105 e 106 do Código Tributário Nacional, que versam sobre critérios gerais de aplicação da legislação tributária e hipóteses de retroação da lei que se revele mais benéfica ao contribuinte.

CAPÍTULO III

Aplicação da Legislação Tributária

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

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;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Como consta, em regra geral, a lei aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, podendo ser aplicada a fatos pretéritos se **(i)** for expressamente interpretativa, ou, tratando-se de ato não definitivamente julgado; **(ii)** deixe de defini-lo como infração; **(iii)** deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, ou ainda, **(iv)** quando lhe comine penalidade menos severa.

Aqui, não se trata de hipótese de legislação de natureza interpretativa. Assim, devem ser consideradas apenas as hipóteses **(ii)**, **(iii)** e **(iv)** acima.

Em linhas gerais, é possível dizer que os três itens acima destacados referem-se ou à legislação que revoga exigência antes determinada em lei ou revoga a penalidade a ela cominada ou, ainda, à legislação que comina penalidade mais branda à exigência não revogada.

Como espero que tenha ficado claro nas considerações preliminares do vertente voto, a exigência antes expressa na Lei 10.833/2003 e a penalidade a ela vinculada não deixaram de existir nem pelo mais breve lapso de tempo.

Ora, a toda evidência, o que legislador buscou prevenir por meio do art. 106 do Código Tributário Nacional foi o direito do apenado a um tratamento equânime sempre que o Estado decida abrandar, no todo ou em parte, exigência imposta aos contribuintes. No caso concreto, não houve qualquer espécie de abrandamento, muito menos de revogação. A conduta continuou sendo exigida e a penalidade permaneceu igual. Aliás, merece destaque o fato de que elas sequer estavam especificadas no artigo de lei revogado, mais sim nos arts. 27 a 30 da Lei nº 11.488/2007. O art. 58T da Lei 10.833/2003, assim como o art. 35 da Lei 13.097/2015, apenas identificam quais empresas estavam obrigadas a observar o disposto na Lei nº 11.488/2007.

Sem margem de dúvida, não é caso de aplicação retroativa da legislação tributária mais benéfica ao contribuinte.

E, com muito menos razão haveria porque se falar em revogação da exigência contida em lei em razão da edição dos Atos Declaratórios Executivos nºs 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 revogá-la.

Ademais, tratam-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 nº 638, de 10 de agosto de 2015. Transcrevem-se excertos do texto extraído do Diário Oficial da União do dia 11/08/2015.

Art. 1º Instituir Comissão Especial destinada a proceder à análise econômico-financeira, bem como avaliar a conformidade das informações de interesse fiscal do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe), integrada pelos seguintes servidores:

(...)

Art. 2º A Comissão Especial deverá apresentar relatório final abrangendo os seguintes aspectos.

I – resultado da arrecadação federal antes e após a instalação do Sicobe;

II – avaliação do custo-benefício do serviço Sicobe;

III – sugestões de racionalização dos atuais custos e resultados auferidos com a utilização do sistema;

IV – sugestões de racionalização dos atuais requisitos e funcionalidade do Sicobe que garantam o controle fiscal com menores custos administrativos com a utilização do sistema ou com outras ferramentas alternativas de controle fiscal no âmbito do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped);

V – cumprimento dos requisitos de funcionalidade do Sicobe, previstos no art. 2º, § 2º, da IN RFB nº 869, de 12 de agosto de 2008, e no Ato Declaratório Executivo Cofis nº 45, de 10 de junho de 2015;

VI – avaliação da operação do Sicobe, em especial de suas funcionalidades de registro e de transmissão de dados para a RFB;

VII – revisão dos atos infralegais editados pela RFB relacionados ao Sicobe;

VIII – quaisquer outros assuntos que a comissão julgar pertinente em relação ao tema.

(...)

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 nºs 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.

Por fim, no que concerne à desproporcionalidade ou falta de razoabilidade da multa, cumpre apenas lembrar que este Tribunal Administrativo não detém competência para formação de juízo com base em princípios gerais do direito ou em princípios constitucionais que não estejam expressos em norma legal positivada no ordenamento jurídico pátrio. Se a penalidade está prevista em lei que vigia à época dos fatos e não se sabe de decisão com efeito vinculante que obstasse sua aplicação, não há fundamento válido para que este Colegiado decida afastar a exigência. Neste sentido o comando insculpido na Súmula CARF nº 02.

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

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

Diante do exposto, o colegiado, por maioria de votos, deu provimento ao recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes