



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10325.720835/2012-12
ACÓRDÃO	3201-012.468 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IBI INDÚSTRIA DE BEBIDAS IMPERATRIZ LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 30/11/2011, 31/12/2011, 31/01/2012, 29/02/2012, 31/03/2012, 30/04/2012

SICUBE. 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.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. PROPORCIONALIDADE. RAZOABILIDADE. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em decorrência da decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em que se julgou improcedente a Impugnação manejada pelo contribuinte acima identificado para se contrapor ao lançamento de ofício consistente em multa regulamentar resultante de anormalidade detectada no funcionamento do Sicobe (Sistema de Controle de Produção de Bebidas).

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, a anormalidade do funcionamento do Sicobe foi constatada em procedimento fiscal, tendo a Casa da Moeda do Brasil informado o não ressarcimento pela empresa dos procedimentos de manutenção preventiva/corretiva no período de abril a agosto de 2011.

Nesse contexto, o contribuinte foi intimado para providenciar o ressarcimento devido no prazo de dez dias, sob pena de caracterização de anormalidade do funcionamento do Sicobe, nos termos dos arts. 8º-A e 13, § 4º, da IN RFB nº 869/2008, mas sem sucesso.

Transcorrido o prazo para a regularização, sem nenhuma providência tomada pelo sujeito passivo, foi editado, em 09/11/2011, o Ato Declaratório Executivo Cofis nº 59, em que se registrou a caracterização de anormalidade do funcionamento do sistema, sendo, então, exigida a multa correspondente a 100% do valor comercial da mercadoria produzida prevista no art. 30 da Lei nº 11.488/2007, c/c o art. 58-T da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.827/2008, e disciplinada pelo art. 13 da Instrução Normativa RFB nº 869/2008.

Na Impugnação, o contribuinte requereu o cancelamento do auto de infração, alegando o seguinte: (i) ilegalidade e inconstitucionalidade do “ressarcimento” do Sicobe, (ii) caráter confiscatório da multa e (iii) inexistência de previsão legal para a aplicação da multa, haja vista que somente a IN RFB nº 869/2008 estende a respectiva aplicação para o caso de falta de pagamento da taxa de “ressarcimento” do Sicobe.

O acórdão da DRJ em que se julgou improcedente a Impugnação restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Data do fato gerador: 30/11/2011, 31/12/2011, 31/01/2012, 29/02/2012, 31/03/2012, 30/04/2012

MULTA. ANORMALIDADE NO FUNCIONAMENTO DO SICOBE.

A ação ou omissão tendente a prejudicar a obrigatoriedade de ressarcir a Casa da Moeda do Brasil pela utilização do SICOBE, caracterizada a respectiva anormalidade de funcionamento, implica a imposição de multa correspondente a 100% do valor comercial da mercadoria produzida em cada período de apuração, no período de constatação da irregularidade, em montante global não inferior a R\$ 10.000,00.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 14/01/2020 (fl. 151), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 12/02/2020 (fl. 152) e reiterou seu pedido, repisando os argumentos de defesa, sendo referenciado o acórdão CARF nº 3402-004.133, em que obtivera decisão favorável acerca da mesma matéria destes autos, com o cancelamento do auto de infração.

Informou-se, ainda, que a Casa da Moeda ajuizara ação judicial com o objetivo de condená-lo ao pagamento de R\$ 735.067,14 por utilização do Sicobe, ação essa julgada improcedente.

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 consistente em multa regulamentar resultante de anormalidade detectada no funcionamento do Sicobe (Sistema de Controle de Produção de Bebidas).

Como bem destacado pelo Recorrente, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, no acórdão nº 3402-004.133, 23/05/2017, cancelar o auto de infração de mesma natureza do aqui exigido, tendo o mesmo contribuinte como recorrente, cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 31/05/2012, 30/06/2012, 31/07/2012, 31/08/2012, 30/09/2012, 31/10/2012, 30/11/2012, 31/12/2012, 31/01/2013, 28/02/2013, 31/03/2013, 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

MULTA. SICOBÉ. ANORMALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a norma nova aplica-se a ato ou fato pretérito, quando deixe de tratá-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.

Recurso voluntário provido

Reproduz-se, na sequência, o voto condutor do referido acórdão:

Como se sabe, o agente administrativo e também o julgador do CARF ou da DRJ não podem se furtar a cumprir a lei, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Nesse sentido também dispõe a Súmula CARF nº 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária". Assim, **não se toma conhecimento das alegações da recorrente de inconstitucionalidade da multa.**

Não obstante isso, **verifica-se a existência de questão de ordem pública que pode ser apreciada pelo julgador independentemente de alegação das partes, qual seja, a retroatividade benigna.**

Os artigos 58-T da Lei nº 10.833/2003 e 30 da Lei nº 11.488/2007 assim dispunham à época dos fatos:

Lei nº 10.833/2003:

Art. 58-T. As pessoas jurídicas que industrializam os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei1 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) (Regulamento)(Revogado pela Lei nº 13.097, de 2015) (Vigência)

(...)

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.

§ 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.

Posteriormente à autuação, 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 industrializam as bebidas especificadas, bem como determinava, em caso de irregularidade quanto a essa obrigação acessória, a aplicação da multa prevista no art. 30 da Lei nº 11.488/2007, cabível originalmente no âmbito do controle de cigarros; **mas manteve a mesma determinação nos arts. 14 e 35, nos seguintes termos:**

LEI Nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015 - 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.

Art. 168. Esta Lei entra em vigor:

(...)

III - no 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao de sua publicação, em relação aos arts. 14 a 39;

(...)

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 58-A a 58-V da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

(...)

No entanto, mediante o Ato Declaratório Executivo Cofis nº 75, de 17 de outubro de 2016, publicado no DOU de 18/10/2016 (seção 1, pág. 12), a recorrente foi dispensada da obrigação de utilização do SICOBE, nos seguintes termos:

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

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

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

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

FLÁVIO VILELA CAMPOS ANEXO ÚNICO

(...)

Posteriormente, a não obrigatoriedade de utilização do SICOBE foi estendida para todas as pessoas jurídicas que antes eram obrigadas, conforme Ato Declaratório abaixo transcrito:

Ato Declaratório Executivo Cofis nº 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 nº 869, de 12 de agosto de 2008, declara:

Art. 1º Em complemento ao ADE Cofis nº 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 nº 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.
[destaquei]

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

FLÁVIO VILELA CAMPOS

Anexo único

(...)

Assim, **diante da dispensa de obrigatoriedade de utilização do SICOBE -Sistema de Controle de Produção de Bebidas para todas as pessoas jurídicas antes obrigadas, tem-se que a anormalidade de funcionamento desse sistema deixou de ser tratada como contrária a qualquer exigência de ação e omissão.**

Conforme decidido **TRF 3ª Região** (Relatora: Eliana Marcelo) na Apelação Cível cuja ementa segue abaixo, o custeio dos serviços de instalação e manutenção dos equipamentos do SICOBE não tem natureza de tributo:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO. ARTIGO 557, § 1º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. ADMINISTRATIVO. SISTEMA DE CONTROLE DE PRODUÇÃO DE BEBIDAS -SICOBE. ATRIBUIÇÃO DA CASA DA MOEDA. MANUTENÇÃO E UTILIZAÇÃO. NATUREZA DE RESSARCIMENTO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA DO ARTIGO 13 DA IN RFB Nº 869/08. POSSIBILIDADE. AGRAVO DESPROVIDO.

1. O ressarcimento à Casa da Moeda do Brasil, pelos serviços prestados de integração, instalação e manutenção preventiva e corretiva de todos os equipamentos do SICOBE, não se enquadra no conceito de tributo. Precedente desta Corte Regional.

2. O art. 58-T da Lei n.º 10.833/2003, com a redação dada pela Lei n.º 11.827/2008, fruto da conversão da Medida Provisória n.º 436/2008, criou para as empresas que industrializam alguns tipos de bebidas, a obrigação tributária acessória de permitir a instalação de contadores de produção, a cargo da Casa da Moeda do Brasil, assim como custear os serviços por esta prestados de "integração, instalação e manutenção preventiva e corretiva de todos os equipamentos", na forma de ressarcimento. **O ressarcimento não se confunde com a obrigação acessória de permitir a instalação dos equipamentos, mas lhe é decorrente, possuindo, portanto, natureza de custeio dos serviços de instalação e manutenção preventiva e corretiva dos equipamentos do SICOBE, realizados pela Casa da Moeda do Brasil, como prevê o artigo 28, § 2º da Lei n.º 11.488/2007.**

3. A primeira relação jurídica, obrigação acessória de permissão de instalação dos equipamentos, tem como sujeitos a União e a empresa produtora, decorrendo de exigência da arrecadação e fiscalização. Já, **no tocante à relação ensejadora do ressarcimento, tem-se como sujeitos a Casa da Moeda do Brasil e a empresa fabricante, não havendo que se**

falar, destarte, em tributo, porque a Casa da Moeda não é ente tributante e porque se trata de relação jurídica de cunho privado. Destarte, não se trata de imposto, pois este não se confunde com o custeio, em sentido amplo, do selo e equipamentos necessários, embora estes sejam destinados a garantir sua cobrança, configurando mera obrigação acessória e não principal (tributo).

4. Não há falar, ainda, em taxa porquanto a hipótese de ressarcimento do custo do equipamento não se confunde com o exercício do poder de polícia administrativa ou com o uso de serviço público, já que não se trata de utilização de serviço público específico e divisível, tampouco de preço público, porquanto não decorre de obrigação assumida voluntariamente.

5. Não se tratando de tributo, mas de cobrança de obrigação decorrente de relação de direito privado, não tem pertinência a Súmula 70 ("É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo") ou a Súmula 323 ("É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos"), ambas do Supremo Tribunal Federal.

(...)

14. Não há no agravo elementos novos capazes de alterar o entendimento externado na decisão monocrática. 15.

Agravo não provido.

(TRF-3 - AMS: 00033996420134036110 SP 0003399-64.2013.4.03.6110, Relator: JUÍZA CONVOCADA ELIANA MARCELO, Data de Julgamento: 28/01/2016, TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:05/02/2016)

Dessa forma, **tendo em vista que também não constam nos autos qualquer informação acerca de eventual ato fraudulento, entendendo 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.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para exonerar integralmente a exigência tributária.

Contudo, o entendimento adotado no acórdão supra, exarado em 23/05/2017, não coincide com a jurisprudência da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), com a qual o presente voto se alinha, adotando-se o mesmo fundamento do acórdão nº 9303-013.943, de 12/04/2023, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS(IPI)

Data do fato gerador: 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009, 31/01/2010, 28/02/2010, 31/03/2010

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. 58-T 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. (g.n.)

Reproduz-se, na sequência, o voto condutor do acórdão 9303-013.943, aqui adotado como razão de decidir:

No mérito, cinge-se a controvérsia à aplicação da retroatividade benigna da Lei nº 13.097/2015, que revogou o SICOBÉ (art. 58-T, da Lei nº 10.833/2003), nos termos do art. 106 do CTN.

No caso dos presentes autos, a COFIS, com base no art. 8º da IN RFB 869/2008, publicou o Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 42, de 22/09/2009, conferindo o prazo de 30 (trinta) dias para a instalação do SICOBÉ, ou seja, com termo final em 22/10/2009.

O contribuinte RAGI REFRIGERANTES, entretanto, não instalou o SICOBÉ ao final deste prazo, motivo pela qual sofreu a presente autuação. Em sua defesa, alegou diversas dificuldades técnicas para poder cumprir todas as exigências estabelecidas pela CMB. Tal obrigação foi cumprida pelo contribuinte em 18/04/2011, conforme Termo de Encerramento de Diligência, às fls. 544/545.

O art. 58-T da Lei nº 10.833/2003 foi revogado pela Lei nº 13.097/2015, que, no entanto, manteve a determinação de exigência de instalar equipamentos contadores de produção, em seu art. 35. Nesse sentido, a revogação da obrigatoriedade de instalação dos equipamentos pelo art. 36 da MP nº 2.158-

35/2001 não tornava aplicável a retroatividade benigna prevista nº art. 106, II, b do CTN ao caso concreto, pois não deixou de tratar a falta de atendimento ao prazo para instalação do SICOBEBE como contrária a uma exigência de ação.

De outro lado, **o que autorizou a aplicação da retroatividade benigna nos presentes autos foi a publicação, em 17/10/2016, do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 75, dispondo sobre a não obrigatoriedade de utilização do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe) para os estabelecimentos industriais relacionados em seu anexo único:**

(...)

Na sequência, foi publicado o Ato Declaratório Executivo Cofis nº 94, de 12/12/2016, estendendo a não obrigatoriedade de utilização do SICOBEBE para todas as pessoas jurídicas que antes eram obrigadas:

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

Art. 1º Em complemento ao ADE Cofis nº 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 nº 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.

Portanto, o que autorizou a não instalação do SICOBEBE não foi a inexistência de disposição legal nesse sentido, mas a publicação de Ato Declaratório Executivo, ao qual não se aplicam os efeitos da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “b” do CTN.

Em outras ocasiões, esta Conselheira Relatora entendeu pela aplicação da retroatividade benigna, nos mesmos moldes do voto vencido do Nobre Conselheiro Lázaro Antônio de Souza Soares, que considerou ser plenamente aplicável a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “b” do CTN.

No entanto, refletindo melhor sobre o tema e debatendo a matéria com esta Egrégia 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, chega-se à conclusão de que **em nenhum momento a legislação deixou de exigir uma ação, qual seja, a instalação do SICOBEBE. O afastamento da obrigatoriedade do referido controle deu-se por meio de Ato Declaratório Executivo, o qual só pode ser aplicado a partir de sua publicação, não abrangendo períodos anteriores, nos quais**

permanecia hígida a exigência do cumprimento do prazo para instalação do SICOBE.

Dessa forma, a pretensão do Contribuinte exposta em seu recurso especial não merece prosperar.

Acrescente-se que **a matéria relativa à possibilidade de ser aplicada a retroatividade benigna da lei nº 13.097/2015, que revogou o SICOBE, já foi objeto de análise por ocasião do julgamento consubstanciado no Acórdão nº 9303-007.463, de 20 de setembro de 2018.** Nessa oportunidade, esta Conselheira passa a acompanhar o posicionamento do voto vencedor externando no acórdão nº 9303-007.463, do Ilustre Ex-Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, entendimento que veio se consolidando na jurisprudência da 3ª Seção de Julgamento do CARF, adotando-se os seus fundamentos como razões de decidir do presente julgado, conforme autorizado pelo art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99:

[...]

Trata-se de recurso especial de divergência por meio do qual o contribuinte recorreu da decisão que (i) reconheceu a concomitância de processos administrativo e judicial em relação a parte da matéria objeto do recurso voluntário e (ii) decidiu pela procedência da autuação fiscal em relação à exigência de multa por falta de manutenção preventiva e corretiva do SicoBE – Sistema de Controle de Produção de Bebidas.

O recurso especial, conforme se depreende da decisão tomada em sede de exame de admissibilidade (e-folhas 620), confirmada pelo Despacho em Agravo (e-folhas 638), foi admitido apenas em relação ao item (ii) acima.

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 58-T 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 11.488/20071. 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. 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) (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 58-A a 58-V 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 58-A a 58-V da Lei no 10.833/2003. Nesse rol, como não é difícil concluir, está incluído o art. 58-T.

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. 58-T 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 senão 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. 58-A 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, trata-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, 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 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.

[...]

Em vista de todo o exposto, deve ser negado provimento ao recurso especial do Contribuinte reconhecendo-se a impossibilidade de aplicação da retroatividade benigna da Lei nº 13.097/2015, que revogou o SICOBE, nos termos do art. 106 do CTN. (destaques nossos)

Esse entendimento da CSRF já foi adotado por este relator no acórdão 3201-008.217, de 26/04/2021, nos seguintes termos:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

SICOBE. 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.

(...)

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, 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.)

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 nº 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 nº 3402-003.033, citado na peça recursal, que veio a ser reformado pela CSRF por meio do acórdão nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 9303-008.526, fez-se referência a outros acórdãos da mesma CSRF (nº 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 tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão”) com “o fim do SICOBE”, determinado pelo Atos Declaratórios Executivos Cofis nº 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 DIPJ, 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 estabelece-la e, por conseguinte, revogá-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 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, 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 nº 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 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.

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

(...)

SICUBE. 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. (g.n.)

Destaque-se que, ainda que o Ato Declaratório Executivo Cofis nº 94, de 12 de dezembro de 2016, pudesse ser considerado para fins de aplicação da retroatividade benigna, não se pode ignorar que nele se estipulou, de forma expressa, que a desobrigação de instalação do Sicobe somente passou a valer “a partir de 13 de dezembro de 2016”, situação essa que inviabiliza por completo a retroação da nova disciplina normativa.

Quanto à ação judicial movida pela Casa da Moeda do Brasil referenciada pelo Recorrente, ela não se confunde com a presente autuação, uma vez que versa sobre a cobrança de um valor R\$ 735.067,14 pela utilização do Sicobe, enquanto que, aqui, se controverte sobre a multa regulamentar de R\$ 5.656.869,68 pelo comprometimento do normal funcionamento do Sicobe.

Logo, tal decisão judicial não tem o condão de repercutir obrigatoriamente nesta decisão, podendo, no máximo, servir de subsídio, mas sem efeito *erga omnes*.

A existência de decisões judiciais no mesmo sentido defendido pelo Recorrente já foi objeto de análise por este relator no mesmo acórdão 3201-008.217, de 26/04/2021, nos seguintes termos:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

(...)

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.

(...)

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 e no art. 97, inciso IV, do CTN, sendo insubsistente a obrigação de ressarcir fixada no Ato Declaratório do Executivo RFB nº 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 nº 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 nº 11.488/2007, 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 nº 11.488/2007, dispositivo esse revogado somente em 2019, por meio da Medida Provisória nº 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 receita originária da União decorrente das atividades identificadas no parágrafo anterior deste voto.

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 serviço 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.” Constatá-

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 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.” 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 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.
(g.n.)

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

Art. 13. (...)

§ 2º 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. (destaques nossos)

Quanto à alegação de desproporcionalidade e do efeito confiscatório da multa, há que se destacar que a fixação do ressarcimento à Casa da Moeda em R\$ 0,03 (três centavos de real) por unidade produzida se encontra 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 quê, aqui se observam as normas jurídicas válidas e vigentes à época dos fatos, afastando-se o enfrentamento do alegado caráter confiscatório da multa.

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

É o voto.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis