



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10855.723625/2018-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3201-006.589 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de fevereiro de 2020
Recorrente EMPARE - EMPRESA PAULISTA DE REFRIGERANTES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE.

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

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

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

SICOBÉ. PREJUÍZO AO NORMAL FUNCIONAMENTO. PENALIDADE. CABIMENTO.

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

RETROATIVIDADE BENIGNA. INAPLICABILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hélcio Lafetá Reis, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente convocada), Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Relatório

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

A Fiscalização concluiu que a empresa Empare - Empresa Paulista de Refrigerantes Ltda. sucedera a empresa CBR - Indústria Brasileira de Refrigerantes Ltda., tendo em vista que (i) o início das atividades da Empare, no mesmo local em que funcionara a CBR, se dera imediatamente após o encerramento das atividades da CBR, conforme notas fiscais de vendas e Fichas Cadastrais da Junta Comercial, (ii) os mesmos empregados da CBR foram utilizados pela Empare, conforme demonstrado nas GFIPs e CNIS, (iii) os mesmos produtos continuaram a ser fabricados, inclusive com a utilização da marca “Dolly”, (iv) a existência de responsabilização em processo judicial e (v) notícias publicamente divulgadas pelas internet.

A referida multa regulamentar decorreu das seguintes constatações:

- a) a empresa CBR não regularizou o ressarcimento dos valores referentes ao Sicobe para a Casa da Moeda do Brasil;
- b) o não atendimento dos termos de diligência e de fiscalização caracterizou anormalidade do funcionamento do Sicobe, nos termos dos arts. 8º-A e 13, § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 869/2008 e do art. 58-T da Lei nº 10.833/2003, tendo como consequência a publicação do ADE - Ato Declaratório Executivo - Cofis nº 61, de 09/11/2011 (DOU de 10/11/2011), declarando a anormalidade;
- c) a multa prevista na legislação vigente já havia sido lançada relativamente ao período de 2012;
- d) com base nas notas fiscais eletrônicas emitidas nos anos de 2013 e 2014, apurou-se o valor comercial da quantidade produzida;
- e) a penalidade aplicada encontrava-se prevista no *caput* e § 1º do art. 30 da Lei nº 11.488/2007, combinada com o *caput* do arts. 58-T, 58-A e 58-V da Lei nº 10.833/2003 (com a redação dada pela Lei nº 11.827/2008);

f) lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais, sob o embasamento legal do art. 1º, inciso I, da Lei n.º 8.137/1990;

g) com a omissão das informações, a empresa deixou de recolher o valor relativo ao ressarcimento à Casa da Moeda, de acordo com o disposto no art. 58-T, § 2º, da Lei n.º 10.833/2003, com a redação dada pela Lei n.º 11.827/2008, no valor de R\$ 0,03 (três centavos de real) por unidade de produto controlado pelo Sicobe.

Em sua Impugnação, o contribuinte requereu o reconhecimento da improcedência da ação fiscal ou, subsidiariamente, o reconhecimento do fato de que a CBR já estava desobrigada da utilização do Sicobe, em razão do disposto no Ato Declaratório Executivo Cofis n.º 75, de 17 de outubro de 2016, ou a redução da multa aplicada para patamar não superior a 20% do valor da mercadoria, alegando (i) ausência de responsabilidade por sucessão empresarial, por não se terem por configurado os requisitos do art. 133 do Código Tributário Nacional (CTN), (ii) ilegalidade da cobrança genérica de R\$ 0,03 e (iii) revogação do art. 58-T da Lei n.º 10.833/2003, não havendo mais, a partir de então, previsão legal para a autuação.

A decisão da DRJ que manteve o crédito tributário restou ementada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

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

RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. EVIDÊNCIAS FÁTICAS. RECUSA DE ESCLARECIMENTO. CARACTERIZAÇÃO DE EFETIVA SUCESSÃO.

Resta caracterizada a responsabilidade por sucessão do art. 133 do CTN, quando, apesar de inexistir aquisição formal de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, constata-se uma série de evidências fáticas convergindo para o entendimento de que houve, efetivamente, sucessão das atividades.

CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE.

A autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

SICOBÉ. PREJUÍZO AO NORMAL FUNCIONAMENTO. APLICAÇÃO DE MULTA. CABIMENTO.

A ação ou omissão do fabricante que venha a prejudicar o normal funcionamento dos equipamentos contadores de produção que compõem o Sistema de Controle de Produção de Bebidas - Sicobe, enseja a aplicação da multa de cem por cento do valor comercial da mercadoria produzida no respectivo período.

MULTA REGULAMENTAR. SICOBÉ. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DE APLICAÇÃO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Os estabelecimentos produtores de bebidas frias estão obrigados a instalar equipamentos contadores de produção (Sicobe), em decorrência do disposto no art. 58-T, da Lei 10.833/2003, enquanto vigente, e do art. 35 da Lei 13.097/2015, que a sucedeu e manteve idêntica normatização para os mesmos fatos, inclusive a imposição da multa por descumprimento de obrigação acessória de que trata o art. 30, § 1º da Lei

11.488/2007. Assim, incabível a aplicação da retroatividade benigna pela ausência dos pressupostos a que alude o art. 106 do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado do acórdão de primeira instância em 27/06/2019 (e-fl. 337), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 26/07/2009 (e-fl. 339) e reiterou seus pedidos, repisando os mesmos argumentos de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

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

Conforme acima relatado, trata-se de auto de infração relativo à multa regulamentar correspondente a 100% do valor comercial das mercadorias lançada em razão de omissão tendente a prejudicar o normal funcionamento do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe).

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

A infração consiste na não regularização por parte da empresa CBR – Indústria Brasileira de Refrigerantes Ltda. do ressarcimento dos valores referentes ao Sicobe para a Casa da Moeda do Brasil, como havia sido exigido por meio do Termo de Diligência Fiscal nº 01, de 18/10/2011, e do Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 07/11/2011, em conformidade com os arts. 8º-A e 13, § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 869/2008 e do art. 58-T da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, tendo como consequência a publicação do Ato Declaratório Executivo (ADE) Cofis nº 61, de 09/11/2011 (DOU de 10/11/2011), declarando aquela anormalidade.

Com base nas notas fiscais eletrônicas emitidas nos anos 2013 e 2014, a Fiscalização apurou a penalidade a partir do valor comercial da quantidade produzida, com fundamento no *caput* e § 1º do art. 30 da Lei nº 11.488/2007, combinado com o *caput* dos arts. 58-T, 58-A e 58-V da Lei nº 10.833/2003 (com a redação dada pela Lei nº 11.827/2008).

I. Sucessão. Ocorrência.

Conforme consta do Relatório Fiscal (e-fls. 240 a 246) e do Termo de Diligência Fiscal nº 01/2011 (e-fl. 2), quando do início da ação fiscal, o estabelecimento situado na Avenida dos Aeronautas, 500, Aeroclub, Tatuí/SP pertencia à empresa CBR - Indústria Brasileira de Refrigerantes Ltda., que veio a ser, durante o procedimento fiscal, substituída pela empresa Empare - Empresa Paulista de Refrigerantes Ltda.

A CBR promovera, a partir de 02/02/2017, sucessivas alterações de endereço até o encerramento de suas atividades em 22/09/2017, vindo a sucedê-la a partir de 25/09/2017, no mesmo endereço identificado no parágrafo anterior.

Até o dia 22/09/2017, as notas fiscais de venda de refrigerantes da marca “Dolly” eram emitidas pela empresa CBR, sendo que, e a partir de 26/09/2017, passaram a ser emitidas por uma filial da empresa Empare, valendo-se do CNPJ da Matriz, cujo domicílio tributário era, em verdade, o escritório da empresa, onde inexistia produção de bebidas, mas apenas atividades administrativas.

Da análise das Guias do FGTS e das Informações à Previdência Social (GFIP) de ambas as empresas e do Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS), constatou-se que os mesmos empregados da CBR continuaram nessa mesma condição após o início das atividades pela Empare, destacando-se o fato de que a CBR, de acordo com a GFIP, havia mantido os empregados até o mês de novembro de 2017, embora tivesse encerrado suas atividades em setembro do mesmo ano, configurando-se, indubitavelmente, a transferência dos empregados de uma empresa para a outra.

Destacou a Fiscalização que, de acordo com o CNIS, a data de início da contratação de cada empregado era a mesma em ambas as empresas, sendo que tal medida se iniciara anteriormente à existência da Empare, tornando ainda mais evidente, além da transferência direta dos empregados da empresa CBR para a Empare, a confusão patrimonial existente entre tais empresas, confusão essa evidenciada ainda mais em razão da corresponsabilização existente no processo judicial de execução fiscal nº 0003132-12.2015.403.6114, da Fazenda Nacional, em que constou a seguinte informação:

Fundamenta seu pedido de **corresponsabilização** na constatação de **práticas de estratégias fraudulentas de blindagem patrimonial** através das quais bens em nome dos devedores e responsáveis são transferidos ou adquiridos em nome de terceiros, incluindo remessa de valores para o exterior, **uso de offshores não declaradas** e uso de interpostas pessoas; **uso sistemático de empresas descartáveis, sem efetiva existência, cujas atividades são sucessivamente descontinuadas e assumidas por outras**; com **trânsito de empregados entre as empresas do Grupo**, confirmando a indistinção entre as empresas e funcionamento fraudulento do Grupo com base na reiterada descontinuação de suas atividades; na **confusão patrimonial** entre as empresas que integram o grupo empresarial que implica que todos os integrantes do Grupo de fato Dolly Refrigerantes devem responder pelos débitos constituídos.

Nesse contexto, restou configurada a ocorrência da sucessão de atividade empresarial prevista no art. 133 do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

O Recorrente argumenta que, para se configurar a sucessão nos termos previstos no CTN, há necessidade de ter havido a aquisição, devidamente comprovada, do fundo de comércio ou do estabelecimento comercial ou industrial, conforme jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, bem como do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que “firmou entendimento no sentido de que a mera utilização do imóvel não é suficiente para ocorrer a responsabilidade do artigo 133 do CTN, havendo necessidade de comprovação da aquisição do estabelecimento comercial ou fundo de comércio” (e-fl. 348).

Contudo, conforme apontado acima, no presente caso, não houve apenas a “mera utilização do imóvel”, pois restou demonstrado que as atividades de produção e comercialização do refrigerante “Dolly” não sofreram interrupção, tendo a empresa sucessora dado continuidade às mesmas atividades da sucedida, inclusive valendo-se dos mesmos empregados e da mesma estrutura produtiva. Ressalte-se que o art. 133 do CTN se refere à sucessão decorrente de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento “a qualquer título”, hipótese essa que se coaduna perfeitamente com o caso sob análise.

Além disso, não se pode perder de vista que, interpretando-se o art. 133 do CTN, pode-se constatar que o objetivo do dispositivo legal é “evitar fosse fraudado o Fisco, e lesados os cofres públicos, pela simples mudança de denominação da empresa, permanecendo o comércio a ser exercido no mesmo ramo, com os mesmos clientes, com os mesmos produtos e, apenas, com firma diferente”¹.

Nesse sentido, conclui-se que a vasta gama de fatos apurados, inobstante a inexistência de um contrato formal de transferência do estabelecimento, confirma, sem sombra de dúvida, que a empresa Empare sucedeu a empresa CBR, merecendo destaque o artifício por elas utilizado de promover a alteração da titularidade das atividades produtivas justamente quando em andamento o procedimento de fiscalização relativo às verificações do cumprimento das normas jurídicas que regem o Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe).

II. Sicobe. Inconstitucionalidade. Ilegalidade. Retroatividade benigna.

O Recorrente alega que deixou de recolher a taxa Sicobe em razão da ilegalidade e da inconstitucionalidade de tal exigência, em conformidade, segundo ele, com a jurisprudência de tribunais superiores, inclusive do CARF, dada a sua natureza de tributo (taxa), e não de ressarcimento, decorrente do poder de polícia da Administração tributária, cuja instituição deveria ter se dado a partir da edição de lei, nos termos do art. 97, inciso IV, do CTN².

Ainda segundo ele, o revogado art. 58-T da Lei nº 10.833/03 definia a obrigação compulsória de determinadas empresas de instalar equipamentos para fiscalização de sua produção e delegava a regulamentação da obrigação à Receita Federal do Brasil, que, por meio do Ato Declaratório Executivo nº 61/2008, fixou o valor de repasse à Casa da Moeda em R\$ 0,03 (três centavos de real) por unidade produzida, tratando-se de clara ilegalidade, uma vez que os principais requisitos (critério quantitativo) do ressarcimento haviam sido previstos em ato normativo infralegal e não em lei, com violação do art. 97, inciso IV, do CTN e do art. 150, inciso I, da Constituição Federal.

¹ TRF4, 2ª T., AI 2002.04.01.011999-9/SC, Rel. Des. Fed. Vilson Darós, ago/02).

² Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

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

Argumenta, ainda, que o Sicobe também conflita com o princípio da capacidade contributiva, dada a exigência de uma cobrança estática, alheia à realidade de cada produtora de bebidas, pois, segundo o art. 28, § 4º, da Lei nº 11.488/2007³, os valores do ressarcimento deviam ser proporcionais à capacidade produtiva do estabelecimento industrial.

Feita a contextualização da matéria sob análise neste item, passa-se à análise dos argumentos de defesa do Recorrente.

Quanto à natureza jurídica do repasse obrigatório à Casa da Moeda, há que se destacar que o valor correspondente foi classificado como “ressarcimento” pelo dispositivo de lei ordinária (art. 28, § 4º, da Lei nº 11.488/2007), dispositivo esse que vigeu até a sua revogação em 01/01/2015 pela alínea “d” do inciso I do art. 27 da Lei nº 12.995/2014, regendo validamente, por conseguinte, os fatos controvertidos nestes autos, ocorridos em 2013 e 2014.

Em relação ao alegado desrespeito ao contido no mesmo dispositivo acima referenciado, tem-se que a fixação do ressarcimento à Casa da Moeda em R\$ 0,03 (três centavos de real) por unidade produzida encontra-se em consonância com a exigência legal de proporcionalidade com a capacidade produtiva do estabelecimento, pois, quanto mais se produz, maior será o valor repassado àquela instituição, inexistindo, portanto, qualquer ilegalidade.

Ressalte-se 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 não se analisarão aqui as alegações do Recorrente de inconstitucionalidade de lei válida e vigente à época dos fatos, o que afasta o enfrentamento, inclusive, do alegado caráter confiscatório da multa, restringindo-se, portanto, a presente análise à alegada ilegalidade da penalidade controvertida nos autos.

A Fiscalização fundamentou a exigência no art. 30, *caput*, e § 1º da Lei nº 11.488/2007, combinado com o *caput* dos arts. 58-A, 58-T e 58-V da Lei nº 10.833/2003 (com a redação dada pela Lei nº 11.827/2008), *verbis*:

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;

³ Art. 28. Os equipamentos contadores de produção de que trata o art. 27 desta Lei deverão ser instalados em todas as linhas de produção existentes nos estabelecimentos industriais fabricantes de cigarros, em local correspondente ao da aplicação do selo de controle de que trata o art. 46 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.

(...)

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

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.)

(...)

Lei nº 10.833/2003

(...)

Art. 58-A.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 dos produtos classificados nos códigos 21.06.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 22.02.90.00, e 22.03, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – Tipi, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, serão exigidos na forma dos arts. 58-B a 58-U desta Lei e nos demais dispositivos pertinentes da legislação em vigor. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) (Regulamento) **(Revogado pela Lei nº 13.097, de 2015)**

(...)

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) (Regulamento) **(Revogado pela Lei nº 13.097, de 2015)** (Vigência)

§ 1º **A Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecerá a forma, limites, condições e prazos para a aplicação da obrigatoriedade de que trata o caput deste artigo**, sem prejuízo do disposto no art. 36 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. (Incluído pela Lei nº 11.827, de 2008)

§ 2º As pessoas jurídicas de que trata o **caput** deste artigo poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido correspondente ao ressarcimento de que trata o § 3º do art. 28 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, efetivamente pago no mesmo período. (Incluído pela Lei nº 11.827, de 2008) **(Revogado pela Lei nº 12.995, de 2014)** (Vigência)

(...)

Art. 58-V. O disposto no art. 58-A desta Lei, em relação às posições 22.01 e 22.02 da Tipi, alcança, exclusivamente, água e **refrigerantes**, refrescos, cerveja sem álcool, repositores hidroeletrólitos e compostos líquidos prontos para o consumo que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeito). **(Revogado pela Lei nº 13.097, de 2015)** (g.n.)

O Recorrente, amparando-se na retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN⁴, argumenta que, com a revogação do art. 58-T pela Lei n.º 13.097/2015, a penalidade dele exigida deixou de ter previsão legal, devendo, portanto, ser cancelada.

Contudo, a revogação invocada pelo Recorrente não alcançou o art. 30 da Lei n.º 11.488/2007, acima transcrito, que é 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 n.º 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 dessa mesma 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 n.º 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 n.º 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 n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. (g.n.)

No que se refere à alegação do Recorrente de que, com a edição do Ato Declaratório Executivo (ADE) Cofis n.º 75/2016, a utilização do Sicobe deixou de ser obrigatória para ele e que por isso não se podia exigir dele a multa aplicada, há que se ressaltar que os fatos controvertidos nos presentes autos ocorreram em 2013 e 2014, período em que o Recorrente se encontrava obrigado à utilização do Sicobe, inexistindo autorização legal, ou mesmo infralegal, autorizando a aplicação retroativa do referido ADE.

A retroatividade benigna do art. 106 do CTN se refere a lei superveniente que deixa de tratar como infração ou como afronta a comando legal atos não definitivamente julgados anteriormente penalizáveis, situação essa que não se coaduna com a ora sob análise, pois a obrigatoriedade de instalação do Sicobe não se revestia de caráter penal, tratando-se de simples medida de controle de produção.

Além disso, é inconcebível que um mero ato administrativo, no caso o ADE Cofis n.º 75/2016, pudesse ter o condão de extinguir uma obrigação 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

⁴ 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 de sua prática.

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 refrigerantes da marca “Dolly” 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 o acórdão de embargos n.º 3402-005.281, referenciado pelo Recorrente para se defender quanto à questão abordada nos três parágrafos anteriores, acórdão esse que integrou o acórdão n.º 3402-003.033, este decorrente do recurso voluntário, veio a ser objeto de reforma pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) por meio do acórdão n.º 9303-008.526, de 18/04/2019, cuja ementa assim dispôs:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

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

SICOBÉ. PREJUÍZO AO NORMAL FUNCIONAMENTO. MULTA. CABIMENTO.

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

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

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

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

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

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

(...)

As obrigações acessórias surgem, são extintas, substituídas por outras, nada de incomum nisto (pelo contrário). Antes do SICOBÉ, 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 DICON ?? Por óbvio que não. Enquanto ele existia, tinha que ser entregue, no prazo, e, se não o foi, observado o prazo decadencial, perfeitamente cabível a aplicação da penalidade pertinente, pois, a teor do art. 97, I, do CTN, somente norma legal pode estabelecer a e, por conseguinte, revoga-la:

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

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

(...)

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

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

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

III. Conclusão.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis