



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10932.000408/2010-02
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-013.943 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 12 de abril de 2023
Recorrente RAGI REFRIGERANTES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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.

(Acórdão nº 9303-007.463, de 20/09/2018)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, também por unanimidade, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Valcir Gassen, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Liziane Angelotti Meira.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte RAGI REFRIGERANTES LTDA., com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3401-006.146**, de 24 de abril de 2019, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

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

A revogação do art. 58T 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.

(grifo no original)

Não resignado com o acórdão, o Sujeito Passivo RAGI REFRIGERANTES LTDA. (atualmente com nova denominação, qual seja, “ECOSERV PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MÃO DE OBRA LTDA.”), interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial com relação à **aplicação da retroatividade benigna da Lei nº 13.097/2015, que revogou o SICOBÉ, nos termos do art. 106 do CTN**. Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigmas os acórdãos nº 3402-003.176 e 3402-003.026.

Na fundamentação do recurso especial, o Contribuinte enumerou ainda as seguintes matérias: “II. 2 do contexto fático que envolvia a instalação do SICOBÉ”; “II.3 da violação ao direito de propriedade e ao princípio da livre iniciativa”; “II.4 da violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade”; “II.5 da violação ao princípio do não-confisco. multa equivalente à própria base de cálculo do ipi”; e “II.6 da inexigibilidade de conduta diversa por parte da recorrente ante o indeferimento das modificações da planta industrial pelo corpo de bombeiros”.

Em sede de despacho de admissibilidade, de 04 de outubro de 2019, foi dado seguimento parcial ao recurso especial do Sujeito Passivo, quanto à matéria *aplicação da*

retroatividade benigna da Lei n.º 13.097/2015, que revogou o SICOBE, nos termos do art. 106 do CTN. Foi negado seguimento com relação aos demais tópicos trazidos em sede de recurso especial, por ausência de prequestionamento, conforme assim fundamentado no despacho:

[...]

Constata-se que o acórdão recorrido, teve como fundamento a inaplicabilidade da RETROATIVIDADE BENIGNA, em razão das ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA LEI N.º 13.097/2015, logo as matérias enumeradas nas razões do recurso (II.2-II.6), não foram prequestionadas, cabendo ressaltar que referidas matérias trazidas no Recurso Voluntário, 496/522 e não abordadas no acórdão recorrido, não foram objeto de Embargos de Declaração.

Nesse mister o não prequestionamento da matéria enseja a negativa de seguimento ao recurso especial, ex vi do 2.º 5.º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015.

[...]

Análise da divergência

Aplicação da retroatividade benigna da Lei n.º 13.097/2015, que revogou o SICOBE, nos termos do art. 106 do CTN

Acórdão n.º **3401-006.146** (decisão recorrida):

Excertos do Voto:

Em que pese a bem fundamentada argumentação do Relator ouso **dele divergir por entender que não cabe a aplicação da retroatividade benigna.**

Recentemente a CSRF prolatou o acórdão n.º 9303-008.526, de 18 de abril de 2019, em que deu provimento ao Recurso Especial da PGFN por voto de qualidade. Esse acórdão reviu o entendimento da câmara baixa no acórdão n.º 3402003.033 e embargos de declaração acórdão n.º 3402005.281, esse citado no voto vencedor para amparar a análise do relator.

O assunto também foi apreciado no acórdão CSRF n.º 9303007.548, em 18/10/2018, e acórdão n.º 9303-007.463, em 20/09/2018.

Apesar de haverem decisões amparando ambas pretensões filio-me ao esposado no acórdão CSRF n.º 9303007.548 que reproduz por se adequar perfeitamente ao escopo decidido no presente processo (...) (grifos não originais).

Acórdão n.º **3402-003.176** (paradigma 1), integrado pelo Acórdão de Embargos **3402-004.064:**

Ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

MULTA. SICOBE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, quando deixe de defini-lo como infração. Não havendo mais a previsão legal de multa

para a hipótese de anormalidade de funcionamento do Sicobe (Sistema de Controle de Produção de Bebidas), a multa correspondente deve ser cancelada.

Recurso provido.

Excertos do voto:

Como consta no acórdão embargado, a Lei nº 10.833/2003 teve revogados os seus artigos 58A a 58V pelo artigo 169, inciso III, alínea "b" da Lei nº 13.097/2015. Dessa forma, as obrigações acessórias de instalar equipamentos contadores de produção para empresas que industrializam os produtos de que trata o art. 58A dessa Lei não mais existe na ordem jurídica. Tal dispositivo também determinava a aplicação da multa prevista no art. 30 da Lei n. 11.488/2007, em caso de irregularidade quanto a essa obrigação acessória. Havia, dessarte, dispositivo que estendia a multa literalmente prevista para desrespeito às obrigações sobre o controle de cigarros para o controle de bebidas, a qual foi revogado.

A conclusão imediata e incontornável a que se chega é que, com tais revogações, **a multa persiste apenas para outras situações que não o SICOBE**. Afinal, o dispositivo legal que permitia a extensão da multa prevista no artigo 30 da Lei n. 11.488/2007 para além das situações para a qual foi expressamente criada (controle de cigarros) não mais existe. (...)

Assim, é verdadeira a afirmação da embargante de que a multa prevista no artigo 30 da Lei n. 11.488/2007 continua plenamente vigente e eficaz. Todavia, isso em nada altera as razões de decidir tomadas por esse Colegiado. **A multa existe, mas não mais para o SICOBE, que é justamente a situação que foi motivo do presente auto de infração.**

Não por outra razão que a fundamentação da retroatividade benigna no acórdão embargado baseia-se tanto na alínea "a" como na "b" do artigo 106, II do CTN. (grifos não originais).

Do confronto das decisões, entendo ter sido comprovada a divergência jurisprudencial.

O ponto nodal da controvérsia reside na possibilidade de aplicação da retroatividade benigna em virtude das alterações promovidas pela Lei nº 13.097/2015, que revogou o artigo 58-T da Lei 10.833/2003.

Com efeito decidiu o acórdão recorrido que 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.

Em outra exegese, em situação fática similar, visto que ambos os colegiados analisaram a exigência de multa isolada, nos termos dos artigos 27 a 430 da Lei nº 11.488/2007, c/c o artigo 558-T da 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.827/2008, aplicada a estabelecimentos industriais obrigados à instalação de equipamentos contadores de produção que industrializam determinadas bebidas, decidiu o acórdão paradigma que embora vigente e eficaz a multa prevista no artigo 30 da Lei nº 11.488/2007, não é mais aplicável para o SICOBE, sendo cabível a retroatividade benigna, tanto nos termos da alínea "a" ou "b" do artigo 106, II do CTN.

Ante as considerações acima, resta demonstrado o dissídio jurisprudencial.

Acórdão n.º **3402-003.026** (paradigma 2):

Ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 31/10/2009 a 28/02/2010

MULTA. SICOBE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, quando deixe de defini-lo como infração. **Não havendo mais a previsão legal de multa para a hipótese de anormalidade de funcionamento do SicoBE** (Sistema de Controle de Produção de Bebidas), **a multa correspondente deve ser cancelada.** (grifos não originais).

Recurso provido.

Também com relação ao segundo paradigma, comprova-se a divergência, em virtude da similitude fática, nos termos já ressaltados quando da análise do primeiro paradigma e interpretação divergente à do colegiado recorrido quanto à aplicação da retroatividade benigna, nos termos do artigo 106, II do CTN, ponto central da divergência discutida no presente exame de admissibilidade.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial, interposto pelo sujeito passivo, **para que seja rediscutida a matéria:** “Aplicação da retroatividade benigna da Lei n.º 13.097/2015, que revogou o SICOBE, nos termos do art. 106 do CTN”.

[...]

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao apelo especial do Sujeito Passivo, requerendo a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

2 Mérito

No mérito, cinge-se a controvérsia à aplicação da retroatividade benigna da Lei n.º 13.097/2015, que revogou o SICOBÉ (art. 58-T, da Lei n.º 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) n.º 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 n.º 10.833/2003 foi revogado pela Lei n.º 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 n.º 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 SICOBÉ 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 n.º 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:

O COORDENADOR-GERAL DE FISCALIZAÇÃO da atribuição que lhe confere o art. 8º da Instrução Normativa RFB n.º 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 n.º 869, de 2008.

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

ANEXO ÚNICO

Nome Empresarial	CNPJ	Cidade	UF
Cervejarias Kaiser Brasil S.A.	19.900.000/0017-33	Araraquara	SP
Cervejarias Kaiser Brasil S.A.	19.900.000/0008-42	Ponta Grossa	PR
(...)			
Allston Brew do Brasil - Indústria e Comércio de Bebidas Ltda	00.204.820/0001-03	Jataizinho	PR
Ragi Refrigerantes Ltda	02.286.974/0001-09	Diadema	SP
Frutilla Indústria e Comércio de Bebidas Ltda	10.589.259/0001-73	Campo Grande	MS

Na sequência, foi publicado o Ato Declaratório Executivo Cofis n.º 94, de 12/12/2016, estendendo a não obrigatoriedade de utilização do SICOBE 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 n.º 869, de 12 de agosto de 2008, declara:

Art. 1º Em complemento ao ADE Cofis n.º 75, de 17 de outubro de 2016, ficam os estabelecimentos industriais envasadores de bebidas, relacionados no anexo único, desobrigados – a partir de 13 de dezembro de 2016 – da utilização do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe) de que trata a Instrução Normativa RFB n.º 869, de 2008.

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

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

Portanto, o que autorizou a não instalação do SICOBE 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 SICOBE. O afastamento da obrigatoriedade do referido controle deu-se pro 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 SICOBEBE, 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 11.488/2007. Na hipótese de impedimento ou retardo da instalação dos equipamentos ou mesmo no caso que, após instalados, fosse verificado algum tipo de prejuízo ao seu funcionamento normal, por ação ou omissão do fabricante, a legislação cominava multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor comercial da mercadoria produzida em cada período de apuração.

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

Lei 10.833/2003

Art. 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:

(...)

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/L13137.htm - art26iii

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, tratam-se de normas de diferente hierarquia, do que resulta, por si só, inadmissível que se cogite que os ADEs tenham revogado exigência determinada em Lei. Assim, não há como cogitar a aplicação do art. 106 do Código Tributário Nacional em razão da edição dos ADEs supracitados. Se a exigência está prevista em lei, somente a lei pode revogá-la.

Ademais, tratam-se de atos executivos e não interpretativos. Têm por escopo ordenar a forma e os critérios de execução da exigência especificada em lei e não interpretá-la.

No caso, determinaram que, a partir de 13 de dezembro de 2016, os estabelecimentos industriais envazadores de bebidas estavam desobrigados da utilização do Sistema de Controle da Produção de Bebidas – Sicobe. Ou seja, os Atos Declaratórios apenas alteraram o sistema de controle de produção nesse segmento de mercado específico.

Ora, alterações de sistemas e critérios do controle exercido pela Secretaria da Receita Federal sobre as operações de mercado são extremamente comuns e decorrem das mais diversas razões e eventos. No caso concreto sabe-se que, a partir de determinado momento, levantaram-se questionamentos acerca da conformidade do Sicobe às necessidades da Secretaria para o controle das operações processadas nesse segmento de mercado. Por conta disso, foi editada a Portaria n.º 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 n.º 869, de 12 de agosto de 2008, e no Ato Declaratório Executivo Cofis n.º 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.

3 Dispositivo

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial do Contribuinte.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello