



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

Processo nº 10830.726806/2013-35
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-004.298 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2018
Matéria REGIME ESPECIAL - CRÉDITO PRESUMIDO - PIS/COFINS -
MEDICAMENTOS
Recorrente MEDLEY INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/05/2009 a 31/12/2011

REGIME ESPECIAL DE CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS PARA PRODUTOS FARMACÊUTICOS. LEI Nº 10.147/2000. ATO ADMINISTRATIVO EMITIDO PELA FAZENDA PÚBLICA AO FINAL DO PROCESSO DE HABILITAÇÃO. ATO DE EXCLUSÃO. NATUREZA DECLARATÓRIA. NATUREZA CONSTITUTIVA. ARTIGO 179 DO CTN.

Os atos administrativos que concedem isenção condicionada ou benefício fiscal condicionado, como o previsto no artigo 179, do CTN, podem ter natureza declaratória ou constitutiva, a depender das condições para fruição da isenção e/ou benefício fiscal estabelecidas na Lei.

No caso específico do Regime Especial de Crédito Presumido de PIS/COFINS para produtos farmacêuticos da Lei nº 10.147/2000, a habilitação do contribuinte ao regime especial pela publicação do ADE nada mais é que o reconhecimento pela Administração Pública que o contribuinte preenche os requisitos previstos em Lei para a sua fruição, ou seja, tem natureza declaratória da relação jurídica estabelecida entre contribuinte e Fazenda, em razão da Lei que trata do regime especial. Do mesmo modo, o ato administrativo de exclusão do contribuinte do regime especial, previsto no artigo 7º, parágrafo 1º do Decreto nº 3.803/2001 e no artigo 8º, parágrafo 4º, da Instrução Normativa SRF nº 40/2001, tem natureza declaratória, mas declaratória negativa, da inexistência de relação jurídica entre contribuinte e Fazenda que permita ao contribuinte fruir de regime especial, motivada pela inobservância, pelo contribuinte, de uma das condições previstas em Lei para fruição do benefício.

EFEITO SUSPENSIVO DO RECURSO ADMINISTRATIVO CONTRA ATO ADMINISTRATIVO QUE EXCLUI CONTRIBUINTE DE REGIME ESPECIAL. EFEITOS. MANUTENÇÃO NO REGIME ESPECIAL

ENQUANTO PENDENTE DE DECISÃO O RECURSO ADMINISTRATIVO. DECISÃO QUE CONFIRMA EXCLUSÃO. EFEITOS EX TUNC OU EX NUNC. TERMO INICIAL DA EXCLUSÃO.

Um recurso é dotado de efeito suspensivo quando obsta a produção imediata de efeitos da decisão/ato administrativo, por razões de segurança jurídica e por um juízo de probabilidade quanto à reversão da decisão recorrida.

Porém, a concessão de efeito suspensivo a determinado recurso e o impedimento da decisão recorrida/ato recorrido em produzir seus efeitos na pendência de julgamento do recurso não garante à parte que o interpõe a manutenção do regime jurídico que fora preservado pelo efeito suspensivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2009 a 31/12/2011

LEI Nº 10.147/00. DECRETO Nº 3.803/01. REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO DA COFINS. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DURANTE A FRUIÇÃO. NECESSIDADE.

As disposições do art. 7º do Decreto nº 3.803/01, que regulamenta o regime especial de apuração do PIS/Pasep e Cofins instituído pela Lei nº 10.147/00, sinalizam que o cumprimento dos requisitos para habilitação no regime, inclusive a regularidade fiscal, deve ser mantido durante o período de fruição, sob pena de suspensão/exclusão, com a exigência dos tributos que deixaram de ser recolhidos, não se aplicando ao caso vertente a decisão em recurso repetitivo consubstanciada no REsp 1.041.237/SP.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2009 a 31/12/2011

LEI Nº 10.147/00. DECRETO Nº 3.803/01. REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO DO PIS/PASEP. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DURANTE A FRUIÇÃO. NECESSIDADE.

As disposições do art. 7º do Decreto nº 3.803/01, que regulamenta o regime especial de apuração do PIS/Pasep e Cofins instituído pela Lei nº 10.147/00, sinalizam que o cumprimento dos requisitos para habilitação no regime, inclusive a regularidade fiscal, deve ser mantido durante o período de fruição, sob pena de suspensão/exclusão, com a exigência dos tributos que deixaram de ser recolhidos, não se aplicando ao caso vertente a decisão em recurso repetitivo consubstanciada no REsp 1.041.237/SP.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/05/2009 a 31/12/2011

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96, após a formalização da multa de ofício através de instrumento de lançamento, auto de infração ou notificação de lançamento, o valor correspondente, isoladamente ou conjuntamente com o tributo devido, constitui-se em crédito tributário e, nessa condição, está sujeito à incidência dos juros moratórios.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos o relator e os Conselheiros Renato Vieira de Ávila e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Designado o Conselheiro Robson José Bayerl para redigir o voto vencedor, externando o posicionamento majoritário que prevaleceu no colegiado, de que a comprovação da regularidade fiscal não se restringe ao momento inicial de concessão do benefício. O Conselheiro Rosaldo Trevisan indicou que apresentará Declaração de Voto sobre a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Conselheiro ROSALDO TREVISAN - Presidente.

Conselheiro AUGUSTO FIEL JORGE D'OLIVEIRA - Relator.

Conselheiro ROBSON JOSÉ BAYERL - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge d' Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Fenelon Moscoso de Almeida, Renato Vieira de Ávila e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

O processo administrativo ora em julgamento decorre da lavratura de Autos de Infração (fls. 02-16 e 32-45), em 14/11/2013, dos quais o contribuinte foi cientificado no dia 19/11/2013, conforme Termos de fls. 04, 31, 33 e 60, para cobrança de valores a título de Contribuição para o PIS ("PIS") e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social ("COFINS"), acrescidos de juros de mora e multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), correspondentes à utilização indevida, segundo a Fiscalização, de regime especial de crédito presumido instituído pela Lei nº 10.147/2000, no período de 05/2009 a 12/2011.

Nos Relatórios de Ação Fiscal de fls. 17-31 e 46-60, que acompanham os Autos de Infração, a Fiscalização traça um histórico da utilização do regime especial de crédito presumido pelo contribuinte, nos seguintes termos:

"A fiscalizada, através de requerimento datado de 26/04/2001 solicitou sua HABILITAÇÃO PARA CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO, tendo obtido reconhecimento de seu direito, a partir da referida data, para utilizar-se do regime especial de crédito presumido da contribuição para o PIS e para a COFINS, de que trata a Lei 10.147/2000. O reconhecimento de seu direito

ocorreu através do Ato Declaratório Executivo Cosar número 70, de 25/06/2001.

Dessa forma, a fiscalizada era beneficiária do regime especial de crédito presumido da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que trata a Instrução Normativa SRF 40/2001, revogada sem interrupção de sua eficiência normativa pela Instrução Normativa SRF 247/2002. Para usufruir deste regime especial deveria manter a regularidade fiscal, conforme artigo 65 da referida Instrução Normativa.

Tendo em vista irregularidade fiscal na situação da fiscalizada, foi proposto pelo SEORT/DRF/Campinas em 08/09/2008 a emissão de Ato Declaratório Executivo para suspensão do regime do crédito presumido pelo prazo de trinta dias (despacho em anexo).

A empresa foi suspensa por 30 dias do Regime Especial de Crédito presumido por meio de Ato Declaratório Executivo ADE nº 12, de 11/09/2008, publicado no DOU de 12/09/2008 (anexo).

O acompanhamento usual da fiscalizada em questão revelou a continuação da situação de irregularidade fiscal, com débitos fazendários e previdenciários em aberto na Receita Federal do Brasil, bem como junto a Procuradoria da Fazenda Nacional, sendo assim nos termos do inciso I do parágrafo 8º do artigo 63 da Instrução Normativa nº 247/2002, a fiscalizada foi novamente intimada a apresentar no prazo de trinta dias, o saneamento das referidas irregularidades, sob pena de exclusão do regime especial (anexa intimação).

Em 01/04/2009, vencido o prazo para a regularização e permanecendo as irregularidades fiscais, foi emitido o Ato Declaratório Executivo nº 58, o qual foi publicado em 06/04/2009, excluindo a fiscalizada do regime especial. (anexo).

Tal decisão foi objeto de recurso administrativo por parte da fiscalizada, nos autos do processo número 10168.001772/2001-07. A fiscalizada impetrou MANDADO DE SEGURANÇA, processo número 2009.61.05.005371-5, com trâmite junto à 5ª Subseção Judiciária - 2ª Vara Federal de Campinas, solicitando a concessão de ordem liminar para atribuição de "efeito suspensivo ao Recurso protocolado em 04/05/2009 até julgamento final do referido Recurso (artigo 151, inciso III, do CTN)". Em 25/05/2009 foi concedida a Liminar, nos seguintes termos: "Diante do exposto DEFIRO O PEDIDO DE LIMINAR. Assim, concedo efeito suspensivo no recebimento do recurso administrativo interposto pela impetrante nos autos do processo administrativo nº 10168.001772/2001-07".

A Liminar foi cumprida por meio da publicação do ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO número 59, de 27/05/2009, que suspendeu os efeitos do ADE número 58/2009. Referido Mandado de Segurança é acompanhado pelo processo administrativo fiscal de número 10830.004519/2009-94.

Em razão da sujeição obrigatória ao duplo grau de jurisdição, o Mandado de Segurança (MS 2009.61.05.005371-5) foi encaminhado ao TRF da 3ª Região

e encontra-se aguardando decisão (último andamento do MS: "20/09/2013 REDISTRIBUIÇÃO POR SUCESSÃO (...)).

O ADE nº 59, de 27/05/2009, que suspendeu os efeitos ao ADE nº 58, de 06/04/2009, estava em vigor, no entanto, a DISIT/SRRF08 emitiu o Despacho Decisório nº 280 (anexo), em 30/09/2009, negando provimento ao recurso administrativo nos autos do processo administrativo nº 10168.001772/2001-07, no mérito, mantendo a decisão recorrida, conforme acórdão abaixo:

[segue ementa da decisão]" (grifos nossos)

Diante dos fatos narrados no histórico do Relatório de Ação Fiscal, a Fiscalização apresenta as seguintes conclusões para embasar o lançamento realizado:

"(...) depreende-se que a fiscalizada não poderia se utilizar de créditos presumidos de PIS/PASEP por 30 (trinta) dias, a partir de 12/09/2008, data de publicação do ADE - ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO número 12, o qual suspendeu a empresa fiscalizada, por 30 (trinta) dias, do Regime Especial de Crédito Presumido e a partir de 06/04/2009, data a partir da qual a fiscalizada ficou impedida de utilizar créditos presumidos de PIS/PASEP, tendo em vista a exclusão definitiva do Regime Especial de Crédito Presumido através do ADE - Ato Declaratório Executivo número 58.

O Mandado de Segurança (...) impetrado pela empresa determinava o efeito suspensivo apenas no recebimento do recurso administrativo (...) e tal recurso foi negado no mérito pela Receita Federal (...).

Da análise da contabilidade da empresa, dos demonstrativos apresentados e dos documentos correlatos, essa fiscalização constatou que a fiscalizada cumpriu o determinado através do ADE 12/2008, respeitando a suspensão de utilização dos créditos presumidos, por 30 (trinta) dias a partir de 12/09/2008. Referente ao disposto no ADE 58/2009 a fiscalizada cumpriu parcialmente para o período de 06/04/2009 à 25/05/2009, tendo deixado de cumpri-lo a partir de 26/05/2009. (...) (grifos nossos)

Ao final, a Fiscalização constituiu o crédito tributário correspondente a glosa dos créditos presumidos por ela entendidos como indevidamente utilizados para dedução de contribuições a pagar a título de PIS/COFINS, a partir de 26/05/2009 até o período de 12/2011.

Contra esse lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação, julgada totalmente improcedente pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre, Rio Grande do Sul, na sessão de julgamento do dia 24/02/2014, em acórdão que possui a seguinte ementa:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2009 a 31/12/2011

REGIME ESPECIAL DE CRÉDITO PRESUMIDO. MEDICAMENTOS.
HABILITAÇÃO E RECURSO. COMPETÊNCIA DA DRJ.

Não cabe às Delegacias de Julgamento apreciar a habilitação ou oposição a indeferimento do regime especial de utilização do crédito presumido do PIS e da Cofins de que trata o art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000.

REGIME ESPECIAL. MEDICAMENTOS. CRÉDITO PRESUMIDO. EXCLUSÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Excluída a empresa do regime do regime especial para medicamentos, não poderão ser aproveitados os créditos presumidos de PIS e de Cofins por no mínimo seis meses e até nova habilitação. Os créditos tributários apurados em decorrência do aproveitamento indevido do crédito presumido deverão ser lançados de ofício.

MULTA DE OFÍCIO.

O lançamento decorrente de procedimento fiscal implica a exigência de multa de ofício, cujo percentual é fixado em lei. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la nos moldes da legislação que a instituiu.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A cobrança de juros de mora com base no valor acumulado mensal da taxa referencial do Selic tem previsão legal. A incidência de juros moratórios sobre débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, conforme previsto na lei, abrange a multa de ofício não paga até a data do seu vencimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/05/2009 a 31/12/2011 (...)"

Dessa decisão, o contribuinte, ora Recorrente, foi cientificado no dia 12/03/2014, conforme "Termo de Abertura de Documento" de fls. 359, anterior ao "Termo de Ciência por Decurso de Prazo" de fls. 360, apresentando tempestivo Recurso Voluntário no dia 11/04/2014, conforme documento de fls. 361, pelo qual pede a reforma do acórdão recorrido, para que seja reconhecida a nulidade do lançamento em relação ao período de outubro a dezembro de 2011 e, no mérito, para que seja cancelada integralmente a cobrança, com base nos seguintes argumentos: **(i)** os Autos de Infração seriam nulos em relação ao período de outubro a dezembro de 2011, pois o aproveitamento do regime especial de PIS e COFINS referente a esse período estaria fundamentado em novo pedido de fruição ao crédito presumido junto a CMED, protocolado e válido desde outubro de 2011; **(ii)** a Recorrente teria direito ao regime especial de créditos de PIS/COFINS, tendo em vista que a obrigação de manutenção de regularidade fiscal não é condição prevista em Lei para fruição do regime especial em questão; **(iii)** caso se entenda pela necessidade de demonstração da regularidade fiscal do contribuinte para aproveitamento do regime especial, a Recorrente defende que após a emissão de certidão negativa de débitos em 19/05/2009, deve ser reconhecido o cumprimento do requisito infra-legal para a fruição do regime, em atenção aos princípios da proporcionalidade, finalidade e da razoabilidade dos atos administrativos; **(iv)** a multa deveria ser cancelada ou reduzida, pois o percentual de 75% (setenta e cinco por cento) fugiria da razoabilidade; **(v)** os juros deveriam ser cancelados, diante da ilegalidade da cobrança de juros à taxa SELIC; e **(vi)** devem ser cancelados os juros sobre a multa de ofício.

A Fazenda Nacional, por sua vez, apresentou suas Contrarrazões ao Recurso Voluntário, às fls. 457 e seguintes, pelas quais requer a manutenção da decisão recorrida, pelos seguintes fundamentos: **(i)** com relação ao pedido do contribuinte de cancelamento do lançamento no período de outubro a dezembro de 2011, a Fazenda alega que embora o contribuinte tenha encaminhado pedido ao CMED, "*o procedimento para concessão do regime especial de crédito presumido para medicamentos é finalizado por Ato Declaratório Executivo, publicado no Diário Oficial da União*", que não teria sido apresentado pelo contribuinte, não havendo certeza quanto ao seu deferimento; **(ii)** haveria preclusão administrativa no que diz respeito à exclusão da empresa do regime de crédito presumido, matéria já apreciada e julgada pela Administração Pública nos autos do processo nº 10168.001772/2001-07, sendo, dessa forma, vedada a sua rediscussão no âmbito do presente processo; **(iii)** para gozo do benefício fiscal, é necessária a comprovação da manutenção da regularidade fiscal durante o período do benefício e não apenas no ato de concessão ou reconhecimento, exigência que encontraria amparo não apenas na Instrução Normativa, mas na Lei e Constituição; **(iv)** a decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 2009.61.05.005371-5 não serve de base para que se reconheça a reinclusão da empresa no regime especial, pois trata de concessão de efeito suspensivo do recurso administrativo, para fins do disposto no artigo 151, inciso III, do CTN, ou seja, para obstar a execução de crédito tributário eventualmente lançado, e tal efeito suspensivo só perduraria até a data da decisão final, que teria ocorrido em 09/2009; **(v)** quanto à aplicação da multa de ofício, a Fazenda Nacional invocou a Súmula CARF nº 02, para afastar o conhecimento pelo Tribunal dos argumentos apresentados pela Recorrente; e quanto à taxa SELIC sobre a multa de ofício, defendeu a Fazenda Nacional a sua manutenção, com base na interpretação que expõe do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, citando decisões do Poder Judiciário que abonam o seu entendimento.

Em seguida, os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), sendo distribuídos à minha relatoria.

Por último, a Recorrente apresentou em 04/12/2017 parecer jurídico de lavra de Eurico Marcos Diniz de Santi, Professor da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo, que conclui pela improcedência ao auto de infração em relação ao período de 25/05/2009 a 01/09/2011, apontando vários motivos, mas, em especial, por ausência de publicidade do Despacho Decisório nº 280/2009, em decorrência de omissão no cumprimento da ordem de intimação do referido despacho, o que, segundo a opinião do ilustre doutrinador, teria resultado na manutenção do regime especial dos créditos presumidos durante tal período.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira,

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e preenche os demais requisitos legais, de modo que dele tomo conhecimento.

Do Regime Especial de Crédito Presumido de PIS/COFINS para produtos farmacêuticos

Em 22/12/2000, foi publicada a Lei nº 10.147/2000, que dispõe a respeito da incidência do PIS e COFINS nas operações de venda de produtos farmacêuticos - e de outros produtos - por pessoas jurídicas que procedam a sua industrialização ou importação e, para o que interessa ao julgamento do Recurso Voluntário interposto, instituiu o regime especial de utilização de crédito presumido de PIS/COFINS para as pessoas jurídicas que procedam a industrialização ou importação de produtos farmacêuticos.

De acordo com o artigo 3º da Lei nº 10.147/2000, a concessão do regime especial de crédito presumido visa assegurar a repercussão nos preços da redução de carga tributária promovida e, nos dias de hoje, tem como destinatários as pessoas jurídicas que: *"I - tenham firmado, com a União, compromisso de ajustamento de conduta, nos termos do § 6º do art. 5º da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; ou II - cumpram a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos para utilização do crédito presumido, na forma determinada pela Lei nº 10.213, de 27 de março de 2001"*. (artigo 3º, incisos I e II, da Lei nº 10.147/2000) (grifos nossos)

Nos termos do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 10.147/2000, o crédito presumido será *"I - determinado mediante a aplicação das alíquotas estabelecidas na alínea a do inciso I do art. 1º desta Lei sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos, sujeitas a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo; II – deduzido do montante devido a título de contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial"*.

A Lei ainda traz a vedação à qualquer outra forma de utilização ou compensação do crédito presumido, bem como sua restituição (artigo 3º, parágrafo 3º, da Lei nº 10.147/2000), o acompanhamento inicial, nos anos de 2001 e 2002, pelo Congresso Nacional, do resultado da implementação da Lei em relação aos preços praticados ao consumidor dos produtos beneficiados, pelo envio semestral de informações pelo Poder Executivo (artigo 6º da Lei nº 10.147/2000), e que a Secretaria da Receita Federal expediria as normas necessárias à aplicação da Lei (artigo 5º da Lei nº 10.147/2000).

No ano seguinte, em 25/04/2001, foi publicado o Decreto Presidencial nº 3.803/2001, que regulamentou o regime especial de crédito presumido de PIS/COFINS instituído pela Lei nº 10.147/2000 e prevê em seu artigo 2º que *"a concessão do regime especial de que trata o artigo anterior depende de habilitação perante a Câmara de Medicamentos, criada pelo art. 12 da Lei nº 10.213, de 27 de março de 2001, e a Secretaria da Receita Federal"*, trazendo determinações sobre o procedimento de habilitação e concessão do regime especial de crédito presumido.

De acordo com o Decreto, o contribuinte deverá apresentar requerimento à Câmara de Medicamentos ("CMED") no qual constem: (i) *"todas as informações exigidas em Resolução expedida pela mencionada Câmara"*; (ii) *a "opção pelo enquadramento em uma das seguintes hipóteses: a) adequação às condições estabelecidas pela Câmara de Medicamentos para utilização do crédito presumido; ou b) adesão ao Compromisso de Ajustamento de Conduta a ser firmado junto à Câmara de Medicamentos"* e (iii) *"em anexo, certidão negativa de todos os tributos e contribuições federais"* (artigo 2º, parágrafo 1º, incisos I, II e III, do Decreto nº 3.803/2001).

Em seguida, a CMED tem um prazo de cinco dias para verificar a *"conformidade das informações prestadas com as condições previstas para a fruição do*

crédito presumido e encaminhará à Secretaria da Receita Federal o requerimento da empresa, acompanhado da relação dos medicamentos por ela fabricados ou importados, com a respectiva classificação na NCM". (artigo 2º, parágrafo 2º, do Decreto nº 3.803/2001).

Já o papel da Receita Federal no procedimento de habilitação e concessão do regime especial de crédito presumido, a meu ver, é apenas um papel secundário, pois, como prevê o artigo 2º, parágrafo 3º, do Decreto nº 3.803/2001, cabe à ela, dentro de um prazo de trinta dias, tão-somente duas providências, a saber, conferir se as certidões apresentadas pelo contribuinte são verdadeiras e expedir o ato administrativo reconhecendo o direito à utilização do crédito presumido. É ler o dispositivo que trata das atribuições da Receita Federal no procedimento: "*§ 3º A Secretaria da Receita Federal, de posse da documentação encaminhada pela Câmara de Medicamentos, no prazo de até trinta dias, analisará a veracidade das certidões negativas de tributos e contribuições federais apresentadas, e, constatada a regularidade fiscal da empresa, expedirá ato a ser publicado no Diário Oficial da União, reconhecendo o direito da requerente à utilização do crédito presumido*". (grifos nossos)

Além disso, se não houver pronunciamento da Receita Federal dentro do prazo que lhe é estabelecido pelo Decreto nº 3.803/2001, nos termos do artigo 2º, parágrafo 4º, "*considerar-se-á automaticamente deferido o regime especial de crédito presumido*", independentemente de análise de veracidade das certidões apresentadas pelo contribuinte à CMED e de publicação de ato administrativo reconhecendo o direito ao regime especial.

Com relação ao termo inicial da fruição, destaque-se o artigo 3º do Decreto nº 3.803/2001, que prevê que "*o regime especial de crédito presumido poderá ser utilizado a partir da data da protocolização do requerimento na Câmara de Medicamentos (...)*".

Por último, há que se mencionar as disposições contidas no artigo 7º do Decreto nº 3.803/2001 sobre a suspensão, exclusão e nova habilitação ao regime. Segundo o *caput* do artigo 7º, é causa de suspensão por trinta dias do regime, que pode ser convertida em exclusão, "*o descumprimento das condições necessárias à fruição do crédito presumido, inclusive com relação à regularidade fiscal*". Portanto, na leitura da Lei feita pelo Decreto, não apenas o descumprimento das condições previstas no artigo 3º, incisos I e II, da Lei nº 10.147/2000, mas também questões relacionadas à regularidade fiscal do contribuinte no curso da fruição do regime especial podem ensejar a suspensão seguida de exclusão do contribuinte do referido regime.

No que se refere à nova habilitação, o artigo 7º, parágrafo 4º, Decreto nº 3.803/2001, traz uma restrição ao direito de fruir do regime especial de crédito presumido previsto na Lei, ao determinar que "*a pessoa jurídica excluída do regime especial somente fará jus a nova habilitação após o período mínimo de seis meses, contado da exclusão*". (grifos nossos)

Na mesma época, apenas com dois dias de diferença na data de publicação, a Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF nº 40/2001, publicada no dia 27/04/2001, que dispõe sobre o PIS/COFINS e sobre o crédito presumido de que trata a Lei nº 10.147/2000, detalhando ainda mais o procedimento de habilitação e concessão do crédito presumido.

O procedimento de habilitação e, ao seu final, concessão do regime de crédito presumido estava disciplinado no artigo 6º da Instrução Normativa SRF nº 40/2001, nos seguintes termos:

"Art. 6º A concessão do regime especial dependerá de habilitação, primeiramente perante a Câmara de Medicamentos que, constatada a conformidade das informações prestadas pela pessoa jurídica com as condições previstas para a fruição do crédito presumido, encaminhará à Coordenação-Geral do Sistema de Arrecadação da Secretaria da Receita Federal, (Cosar/SRF), em Brasília, cópia do requerimento da empresa, acompanhado da relação dos medicamentos por ela fabricados ou importados, com a respectiva classificação na NCM, e das certidões negativas de tributos e contribuições federais.

§ 1º A Cosar/SRF, de posse da documentação encaminhada pela Câmara de Medicamentos, no prazo de trinta dias, a contar de seu recebimento: I - formalizará processo administrativo; II - analisará as certidões negativas de tributos e contribuições administrados pela SRF apresentadas; e III - expedirá, se constatada a veracidade das certidões referidas no inciso anterior, ato declaratório executivo, a ser publicado no Diário Oficial da União (DOU), reconhecendo o direito da requerente à utilização do regime especial de crédito presumido.

§ 2º Se, no prazo mencionado no parágrafo anterior, não houver pronunciamento da Cosar/SRF, considerar-se-á automaticamente deferido o regime especial de crédito presumido. (...)"

Como se verifica, na mesma linha do já determinado pelo Decreto Presidencial, o procedimento tem início no CMED, a quem cabe verificar se o contribuinte se enquadra nas condições estipuladas pela Lei para fazer jus ao regime especial, cabendo à Receita Federal fazer uma segunda verificação quanto às certidões de regularidade fiscal apresentadas, no que diz respeito especificamente à sua veracidade.

Além disso, a Instrução Normativa delimita o ato administrativo a ser editado para fins de reconhecimento ao regime especial: **(i)** o ato em questão é um Ato Declaratório Executivo; **(ii)** o órgão competente para a sua edição é a Coordenação-Geral do Sistema de Arrecadação da Secretaria da Receita Federal ("Cosar"); e **(iii)** esse ato deve ser publicado no Diário Oficial. Para fins de suspensão e exclusão do contribuinte do regime especial, é necessário ato administrativo de igual estatura, com mesma natureza, autoridade competente e forma de publicidade, tendo em vista a determinação contida no artigo 8º, parágrafo 4º, da Instrução Normativa SRF nº 40/2001: *"A suspensão ou a exclusão do regime especial ocorrerá com a publicação de ato declaratório executivo, expedido pela Cosar/SRF e publicado no DOU"*.

Seguindo a determinação da Lei nº 10.147/2000 no que se refere ao termo inicial de fruição do regime especial, o artigo 7º da Instrução Normativa prevê que *"o regime especial de crédito presumido poderá ser utilizado a partir da data de protocolização do pedido, ou de sua renovação, na hipótese do § 5º do artigo anterior, perante a Câmara de Medicamentos, observado o disposto no art. 3º do Decreto nº 3.803, de 2001"*.

E, mesmo sem dispositivo exposto na Lei nº 10.147/2000 tratando de manutenção de regularidade fiscal após concessão do regime especial e de prazo para apresentação de novo pedido para fruição caso o contribuinte fosse excluído do regime, a Instrução Normativa, do mesmo modo que o Decreto Presidencial, prevê como causa para suspensão ou exclusão questões relativas à regularidade fiscal (artigo 8º, caput) e período mínimo de seis meses contados da exclusão para fazer jus a nova habilitação ao regime especial (artigo 8º, parágrafo 7º).

Posteriormente, a Instrução Normativa SRF nº 40/2001 foi revogada, com a edição da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, publicada em 26/11/2002, que dispõe sobre as contribuições ao PIS/COFINS de forma geral e, nesse âmbito, também incluiu a regulamentação da aplicação do regime especial de crédito presumido de PIS/COFINS para produtos farmacêuticos nos artigos 62 a 65, sem alterações de destaque para a solução do caso concreto ora em julgamento, no que se refere ao ato regulamentar anterior.

Da natureza jurídica do ato administrativo que habilita o contribuinte a fruir do regime especial de crédito presumido de PIS/COFINS para produtos farmacêuticos

Uma primeira questão que se coloca é a que diz respeito à natureza jurídica do ato administrativo emitido pela Fazenda Pública ao final do processo de habilitação ao regime especial do crédito presumido de PIS/COFINS para produtos farmacêuticos.

Ao examinar o "despacho da autoridade administrativa" para concessão de isenção condicionada de que trata o artigo 179 do CTN¹, a doutrina, de forma majoritária, entende que referido ato administrativo possui natureza declaratória e não constitutiva, tendo em vista que a isenção sempre decorre de Lei e não de ato do Poder Executivo, como determina o artigo 176 do CTN².

Sobre a matéria, Hugo de Brito Machado³ expõe que:

"O ato administrativo que defere o pedido de isenção tributária apenas reconhece que a norma isentiva incidirá, ou que as condições de fato, anunciadas para futura ocorrência, configuram sua hipótese de incidência, e que, portanto, uma vez concretizadas, ela incidirá. Esse ato administrativo tem, assim, natureza simplesmente declaratória, tal como ocorre com o lançamento tributário. Por isto, se uma norma isentiva incidir, fez nascer o direito à isenção, de sorte que haverá de ser aplicada aos fatos contemporâneos à sua vigência, ainda que posteriormente modificada ou revogada. (...)

Sendo meramente declaratório o ato administrativo que defere isenção, ou reconhece existentes as condições que a lei estabelece para o gozo desta, os seus efeitos retroagem à data dos fatos sobre os quais incidir a norma isentiva".

Em estudo específico sobre isenção, José Souto Maior Borges⁴, calcado nos apontamentos de Amílcar de Araújo Falcão⁵ e Pontes de Miranda⁶ sobre a matéria, chega a

¹ Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção. § 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

² Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

³ Curso de Direito Tributário. Editora Malheiros. 35ª Edição. 2014. p. 237-238.

essa mesma conclusão, pela natureza declaratória do ato administrativo em referência, com as seguintes ponderações:

"Tal ato administrativo pertencerá à espécie dos atos-condição, da doutrina francesa. Ensina Amílcar de Araújo Falcão que a tramitação estabelecida pela regime jurídico-formal das isenções para a exibição, pelo contribuinte, de planos e comprovações, culmina com ato administrativo de reconhecimento a ser proferido em certo prazo, sob pena de o silêncio valer por ato de provimento favorável. Esta conditio iuris não tem conteúdo negocial e destina-se tão-somente à constatação e declaração do direito à isenção. (...)

O ato administrativo de reconhecimento da existência e autorizativo do gozo da isenção é meramente declaratório de uma situação jurídica preexistentes por força de lei; ato plenamente vinculado a critérios legais e sem nenhum conteúdo discricionário".

Todavia, há também doutrina em sentido oposto, pela natureza constitutiva de tal ato, como defende Ricardo Lobo Torres⁷, que divide o procedimento de concessão da isenção condicionada em duas fases, a do exame das condições de legitimação que pode culminar na edição do ato administrativo, caso verificadas tais condições pela Fazenda Pública, e a do exame do cumprimento dos requisitos da Lei, posterior à edição do ato, em que a Fazenda Pública verificará a manutenção das condições legais pelo contribuinte. Ao tratar dessa primeira etapa, o doutrinador expõe seu entendimento sobre a natureza jurídica do ato, nos seguintes termos:

"O contribuinte apresenta ao Fisco todas as provas sobre as condições previstas na Lei para a fruição do benefício. Se, por exemplo, se tratar de isenção condicionada para a construção de hotel, o contribuinte apresentará o projeto da obra, o valor do investimento, o cronograma de execução e demais requisitos previstos em lei. Essa fase culmina com o despacho da autoridade

⁴ Teoria Geral da Isenção Tributária. Editora Malheiros. 3ª Edição. 2011. p. 336-337.

⁵ Em parecer lavrado em 06/02/1962 e publicado na Revista de Direito Administrativo, volume 67, com o título "Isenção Tributária - Pressupostos Legais e Contratuais - Taxa de Despacho Aduaneiro", Amílcar de Araújo Falcão examina aspectos da isenção prevista na Lei nº 1.942/1953 para fabricantes de cimento e as exigências à época formuladas pelo Ministério da Fazenda para a sua fruição.

Segundo narrado em tal parecer, o Ministério da Fazenda estaria exigindo que o interessado, além de preencher os pressupostos legais para fruição da isenção, também assinasse um contrato, sujeito a prévio registro no Tribunal de Contas, com previsões adicionais às da Lei, como sujeição a penalidades e consequências pelo não cumprimento das condições legais e reconhecimento pelas partes de que a taxa de despacho aduaneiro estaria excluída da isenção.

Foi nesse contexto que Amílcar de Araújo Falcão analisou a natureza do ato que habilita o interessado à fruição da isenção, tecendo os seguintes comentários: "Tudo isso é dito para bem caracterizar a natureza jurídica do ato administrativo que, pelo artigo 3º da Lei nº 1.942, condiciona o gozo da isenção. Em primeiro lugar, ele não cria direito à isenção, não é fonte desta: fonte é a lei. Também não é elemento existencial ou substancial para o nascimento da relação jurídica, ou do direito à isenção; tais elementos ou requisitos materiais integrativos do pressuposto legal da isenção (...) são os mencionados nos artigos 1º e 2º, da Lei nº 1.942. Tal ato administrativo é, isto sim, um requisito de eficácia (...), uma conditio juris, para que o efeito jurídico se produza. É, veja-se bem, um ato tipicamente administrativo, ou seja, um ato praticado no exercício de uma das funções ou atividades por que se manifesta a soberania do Estado, consiste num accertamento, numa declaração de estarem configurados os requisitos legais para o gozo da isenção".

⁶ "O Poder Legislativo, federal, estadual ou municipal, não pode deixar ao Poder Executivo a dispensa ou isenção de imposto ou taxa: salvo quando a função do Executivo seja apenas a de verificar se o interessado ou os interessados satisfizeram os pressupostos legais para estarem isentos: então, o ato administrativo é declaratório e não constitutivo; é decisão e não ato de arbítrio". (Pontes de Miranda. Questões Forenses. t. II. p. 488)

⁷ Curso de Direito Financeiro e Tributário. Editora Renovar. Rio de Janeiro. 16ª Edição. 2009. p. 308.

administrativa que reconhece a isenção. Nasce, nesse momento, o direito subjetivo do contribuinte, penetrando a isenção no seu patrimônio e tornando-se insuscetível de revogação unilateral. A isenção, portanto, ao contrário da imunidade, tem eficácia constitutiva". (grifos nossos)

Essa divergência doutrinária quanto à natureza do ato pode ser apenas aparente, pois não se pode afirmar genericamente sobre a natureza do ato administrativo previsto no artigo 179, do CTN, sem que se examine de forma particular as condições para fruição da isenção estabelecidas por uma dada Lei, pois é possível que, dentre as condições, esteja justamente a emissão de um ato pela Administração. É a ressalva feita por Luís Eduardo Schoueri⁸, que afirma: *"É comum que se afirme que o ato administrativo a que se refere ao artigo 179 teria caráter meramente declaratório, já que a isenção decorre da lei. Esta afirmação deve ser vista com cautela, já que, como visto, pode a própria lei prever o ato administrativo como requisito para a isenção"*.

No presente caso, as condições para fruição do regime especial de crédito presumido de PIS/COFINS são aquelas prevista na Lei nº 10.147/2000 em seu artigo 3º, a saber, o contribuinte deve ser pessoa jurídica que proceda a industrialização ou a importação dos produtos farmacêuticos classificados nas posições tarifárias indicadas no *caput* do artigo 3º e deve se enquadrar em uma das hipóteses dos incisos I e II do artigo 3º. Não há na Lei a exigência de expedição de qualquer ato por parte da Administração Pública para fruição do regime especial, não havendo que se falar em mais uma condição para a fruição do regime especial, representada pela emissão de ato por parte da Administração.

A referência que a Lei faz à Administração é no artigo 5º⁹, mas é limitada ao papel de publicar as normas necessárias à aplicação da Lei, não havendo a outorga pela Lei de competência à administração para estipular condições adicionais.

Em decorrência, os atos normativos que regulamentaram a aplicação do regime especial (Decreto nº 3.803/2001 e Instrução Normativa SRF nº 40/2001), a meu ver, deixam claro a natureza declaratória do "Ato Declaratório Executivo" a ser emitido pela Cosar para habilitação do contribuinte interessado no regime especial de crédito presumido de PIS/COFINS de produtos farmacêuticos, tendo em vista que: **(i)** o regime especial pode ser utilizado a partir da data de protocolo do pedido perante a CMED, logo, quando o contribuinte afirma perante a Administração Pública que preenche todos os pressupostos ou condições previsto em Lei para a fruição, e não a partir da data de publicação do Ato Declaratório Executivo (artigo 3º do Decreto nº 3.803/2001 e artigo 7º da Instrução Normativa SRF nº 40/2001); e **(ii)** mesmo que a Receita Federal não publique a tempo o "Ato Declaratório Executivo", o contribuinte poderá fruir do regime especial, o que acontece caso a Receita Federal não verifique a veracidade das certidões de regularidade fiscal no prazo de trinta dias (artigo 2º, parágrafo 4º, do Decreto nº 3.803/2001 e artigo 6º, parágrafo 2º, da Instrução Normativa SRF nº 40/2001).

Com isso, a habilitação do contribuinte ao regime especial pela publicação do ADE nada mais é que o reconhecimento pela Administração Pública que o contribuinte preenche os requisitos previstos em Lei para a sua fruição, ou seja, tem natureza declaratória da relação jurídica estabelecida entre contribuinte e Fazenda, em razão da Lei que trata do regime especial.

⁸ Direito Tributário. Editora Saraiva. São Paulo. 4ª Edição. 2014. p. 693.

⁹ Art. 5o A Secretaria da Receita Federal expedirá normas necessárias à aplicação desta Lei.

Do mesmo modo, o ato administrativo de exclusão do contribuinte do regime especial, previsto no artigo 7º, parágrafo 1º do Decreto nº 3.803/2001 e no artigo 8º, parágrafo 4º, da Instrução Normativa SRF nº 40/2001, tem natureza declaratória, mas declaratória negativa, da inexistência de relação jurídica entre contribuinte e Fazenda que permita ao contribuinte fruir de regime especial, motivada pela inobservância, pelo contribuinte, de uma das condições previstas em Lei para fruição do benefício.

Do regime especial de crédito presumido de PIS/COFINS do Recorrente

Nesse quadro normativo, o Recorrente apresentou à CMED pedido de habilitação no regime especial de crédito presumido de PIS/COFINS em 26/04/2001, tendo sido posteriormente publicado o Ato Declaratório Executivo nº 70/2001, reconhecendo que o Recorrente preenchia os pressupostos da Lei e, portanto, fazia jus ao gozo do regime especial em questão.

Porém, anos mais tarde, foi editado o Ato Declaratório Executivo nº 12/2008, publicado em 12/09/2008, suspendendo o Recorrente do regime especial por trinta dias, com a justificativa de que o Recorrente se encontraria em situação fiscal irregular.

No ano seguinte, segundo a Fiscalização, *"o acompanhamento usual da fiscalizada em questão revelou a continuação da situação de irregularidade fiscal, com débitos fazendários e previdenciários em aberto na Receita Federal do Brasil, bem como junto a Procuradoria da Fazenda Nacional"* (fls. 51 dos autos), o que acarretou a intimação do Recorrente para saneamento de tais irregularidades dentro do prazo de 30 (trinta) dias, sob pena de exclusão do regime especial.

Com o vencimento do prazo e a permanência das irregularidades, a Receita Federal editou o Ato Declaratório Executivo nº 58/2009, publicado em 06/04/2009, pelo qual excluiu a Recorrente do regime especial, nos termos a seguir:

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 58, DE 1º DE ABRIL DE 2009

Suspende e exclui, simultaneamente, o direito à utilização do regime especial de crédito presumido.

O CHEFE DO SERVIÇO DE ORIENTAÇÃO E ANÁLISE TRIBUTÁRIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM CAMPINAS, no uso das atribuições que lhe confere o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 4 de março de 2009, publicado na Seção 1 do Diário Oficial da União, de 6 de março de 2009, e tendo em vista o disposto no artigo 65, parágrafo 8º da Instrução Normativa SRF nº 247 de 21 de Novembro de 2002, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF 464, de 21 de Outubro de 2004, e considerando o que consta do processo administrativo nº 10168.001772/2001-07, resolve:

Art. 1º - Suspende e exclui, simultaneamente, o direito da pessoa jurídica Medley S/A Indústria Farmacêutica, CNPJ 50.929.710/0001-79, à utilização do regime especial de crédito presumido da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), de que trata a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 e alterações posteriores.

Art. 2º - Esse ato entra em vigor na data de sua publicação.

DIEGO DE SOUSA FARIA

Contra a publicação do ato administrativo de exclusão do Recorrente do regime especial, o Recorrente interpôs em 04/05/2009 o recurso administrativo previsto no

artigo 8º, parágrafo 5º, da Instrução Normativa nº 40/2001¹⁰ e, além disso, tendo em vista que a norma regulamentar previa, de forma expressa, que o recurso não seria dotado de "efeito suspensivo", o Recorrente impetrou Mandado de Segurança, distribuído à 2ª Vara Federal de Campinas sob o nº 2009.61.05005371-5, *"para que seja atribuído efeito suspensivo ao Recurso protocolado em 04.05.2009 até o julgamento final do referido Recurso (artigo 1561, inciso III, do CTN)"*, como se observa do pedido constante na petição inicial do writ às fls. 438 dos autos.

Pela leitura da petição inicial do Mandado de Segurança, a fundamentação que ampara o pedido é a de que, apesar de existir norma regulamentar infra legal afirmando que o recurso administrativo em questão não teria efeito suspensivo (artigo 8º, parágrafo 5º, da Instrução Normativa nº 40/2001), tal dispositivo da Instrução Normativa nº 40/2001 careceria de amparo legal e, mais, seria contrário ao artigo 151, inciso III, do CTN.

Dessa forma, expondo que *"o aproveitamento dos créditos fiscais na forma da referida Lei nº 10.147/2000 certamente sujeitará a Impetrante a diversos atos de cobrança por parte da D.D. Autoridades Coatoras"*, o Recorrente defende que haveria ofensa ao artigo 151, inciso III, do CTN, e ao princípio da legalidade (artigo 150, inciso I, da CF/88, e 97 do CTN), ao não ser conferido efeito suspensivo ao recurso administrativo que se insurge contra a exclusão do Recorrente do regime especial de crédito presumido de PIS/COFINS.

Nos autos do Mandado de Segurança, ao apreciar o pedido de liminar, o Juízo da 2ª Vara Federal de Campinas ponderou que existem dispositivos legais que atribuem efeito suspensivo ao recurso administrativo, como o artigo 151, inciso III, do CTN, e o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972, assim como existem dispositivos de lei no sentido da não atribuição de efeito suspensivo, como é o caso do artigo 32, parágrafo 8º, da Lei nº 9.430/1996¹¹. Em decorrência, na falta de regramento legal específico, entendeu que era aplicável o regramento legal genérico de atribuição de efeito suspensivo, *"haja vista que a hipótese de restrição de direitos - ainda que processuais administrativos - , não prescinde de previsão legal limitadora"*, deferindo o pedido liminar, em decisão do dia 25/05/2009, nos seguintes termos:

Diante do exposto, DEFIRO O PEDIDO LIMINAR. Assim, concedo efeito suspensivo no recebimento do recurso administrativo interposto pela impetrante nos autos do processo administrativo 10168.001772/2001-07. Deverão as autoridade impetradas aviar os meios materiais necessários para o cumprimento desta decisão e dos efeitos tributários dela decorrentes, dentre eles a manutenção da impetrante no regime tributário versado nos autos, comprovando o cumprimento da presente medida no prazo de 10 (dez) dias, contados da intimação da presente decisão.

Essa decisão foi mantida por sentença proferida em 26/06/2009, estando o processo em trâmite na Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, para julgamento de recurso contra a decisão de primeira instância.

¹⁰ Art. 8º O descumprimento das condições necessárias à fruição do crédito presumido, inclusive com relação à regularidade fiscal, sujeitará a empresa infratora: (...) § 5º Da decisão determinante da suspensão ou da exclusão caberá recurso, sem efeito suspensivo, em instância única, no prazo de trinta dias, contado de sua publicação, ao Secretário da Receita Federal.

¹¹ Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo. (...) § 8º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

Em seguida à decisão do pedido liminar, para fins de cumprimento da ordem judicial, a Receita Federal editou o Ato Declaratório Executivo nº 59/2009, publicado em 02/06/2009, pelo qual suspendeu os efeitos do ADE nº 58/2009, portanto, atingiu o ato anterior no plano da eficácia e não da validade, conforme a seguir:

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 59, DE 27 DE MAIO DE 2009

Suspende os efeitos do ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 58, DE 1 DE ABRIL DE 2009, que suspende e exclui, simultaneamente, o direito à utilização do regime especial de crédito presumido.

O CHEFE DO SERVIÇO DE ORIENTAÇÃO E ANÁLISE TRIBUTÁRIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM CAMPINAS, no uso das atribuições que lhe confere o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 4 de março de 2009, publicado na Seção 1 do Diário Oficial da União, de 6 de março de 2009, e a Portaria de Delegação de Competência GD/10830/94/2009, publicado no DOU em 16 de março de 2009, tendo em vista a LIMINAR em decisão proferida no Mandado de Segurança 2009.61.05.005371-5, na qual atribuiu efeito suspensivo ao recurso previsto no artigo 65, parágrafo 10º da Instrução Normativa SRF nº 247 de 21 de Novembro de 2002, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 464, de 21 de Outubro de 2004, resolve:

Art. 1º - Suspender os efeitos do ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 58, DE 1 DE ABRIL DE 2009, que suspende e exclui, simultaneamente, com base no exposto no processo administrativo nº 10168.001772/2001-07, o direito da pessoa jurídica Medley S/A Indústria Farmacêutica, CNPJ 50.929.710/0001-79, à utilização do regime especial de crédito presumido da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), de que trata a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 e alterações posteriores.

Art. 2º - Esse ato entra em vigor na data de sua publicação.

DIEGO DE SOUSA FARIA

Alguns meses adiante, em 30/09/2009, sobreveio o Despacho Decisório nº 280 DISIT, da 8ª Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil, proferido nos autos do processo administrativo nº 10168.001772/2001-07, que manteve a exclusão do Recorrente do regime especial, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

RECURSO INTERPOSTO EM FACE DA DECISÃO DE DELEGADO DA DRFB QUE, DIANTE DA VERIFICAÇÃO DE IRREGULARIDADE FISCAL, EXCLUIU A INTERESSADA DO REGIME ESPECIAL DE QUE TRATA A LEI Nº 10.147, DE 2000, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 10.548, DE 2002.

Mediante o art. 5º da Lei nº 10.147, de 2000, foi dada à antiga SRF a atribuição de expedir as normas necessárias à aplicação do regime especial previsto em seus arts. 3º e 4º. Da mesma forma, o Decreto nº 3.803, de 2001, ao dispor sobre o crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previsto nos citados arts. 3º e 4º da citada Lei, estabeleceu, em seu art. 9º, a competência da então SRF, para expedir, em sua área de competência, as normas complementares necessárias à aplicação do disposto naquele Decreto.

Do ponto de vista formal, os atos que ocasionaram a suspensão e posterior exclusão da interessada do regime especial de que trata a Lei nº 10.147, de 2000, na redação dada pela Lei nº 10.548, de 2002, estando em consonância com o art. 63 da IN SRF nº 40, de 2001, vigente à época (revogada pela IN SRF nº 247, de 2002), não mereceriam reparo.

Recurso Hierárquico Improvido

Há, ao final da decisão, ordem de intimação, com o seguinte teor: *"Restitua-se o presente processo à DRF/CPS para conhecimento, ciência da interessada e providências quanto à presente decisão, bem como para que se pronuncie quanto aos documentos apresentados em 03.06.2009".*

Apesar dessa ordem de intimação, o Recorrente só foi intimado da decisão que manteve a sua exclusão do regime especial dois anos e meio após a sua emissão, em 01/09/2011, quando, não tendo qualquer notícia do julgamento do recurso administrativo, compareceu à repartição onde se encontrava o processo e tomou ciência do despacho decisório em referência.

Com isso, no mês seguinte, o Recorrente apresentou novo pedido de habilitação ao regime especial, que teria sido protocolizado no CMED no dia 03/10/2011. Não há nos autos informação quanto ao resultado desse pedido, se em razão dele foi emitido um Ato Declaratório reconhecendo o direito ao benefício fiscal de regime especial de crédito presumido e em qual data.

Nesse cenário de idas e vindas no regime jurídico da Recorrente em relação ao regime especial, impende mencionar que a Recorrente observou com rigor a suspensão do regime especial por trinta dias provocada pelo ADE nº 12/2008, não fruindo do regime especial nesse período. O mesmo ocorreu quando foi excluída do regime especial por força do ADE nº 58/2009. Desde a edição do ADE nº 58/2009, em 06/04/2009, a Recorrente parou de fruir do regime especial, só voltando a utilizá-lo no dia seguinte à concessão da ordem liminar proferida nos Autos do Mandado de Segurança nº 2009.61.05005371-5, ou seja, a partir do dia 26/09/2009.

Assim, o crédito tributário constituído pelo lançamento se refere ao período que vai de 26/05/2009 a 12/2011.

Nesse contexto, uma questão que se coloca diz respeito ao termo inicial de exclusão do Recorrente do regime especial de crédito presumido, matéria apresentada pela Recorrente em seu Recurso e aprofundada no parecer jurídico por ela juntado aos autos. Segundo a Recorrente, a decisão do pedido liminar nos autos do Mandado de Segurança impetrado provocou a sua reinclusão no regime especial até a data de ciência do despacho decisório que negou provimento ao recurso administrativo. Nas palavras da Recorrente, *"o ADE 59/2009 teve efeito constitutivo quando veiculou internamente o conteúdo da decisão judicial: somente com o advento da publicidade do DD 280/2009 em 30.09.2011 que se operou a revogação dos efeitos do ADE nº 59/2009"*.

Por outro lado, a Fazenda Nacional argumenta que a decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança não serve de base para que se reconheça a reinclusão da empresa no regime especial, pois trata de concessão de efeito suspensivo do recurso administrativo, para fins do disposto no artigo 151, inciso III, do CTN, ou seja, para obstar a execução de crédito tributário eventualmente lançado, e tal efeito suspensivo só perduraria até a data da decisão final, que teria ocorrido em 09/2009.

Diante dos argumentos lançados por cada parte, percebe-se que contribuinte e Fazenda não divergem quanto a extinção do ADE nº 59/2009 pelo Despacho Decisório nº 280 e quanto à desnecessidade de publicação de outro ato administrativo reconhecendo de forma expressa a extinção do ADE nº 59/2009, em razão daquilo que fora decidido no despacho decisório. Na realidade, o ADE nº 59/2009 foi editado para viabilizar a conferência de efeito suspensivo ao recurso administrativo até o seu julgamento, de modo que, com a realização do julgamento, houve esgotamento do ato administrativo, o que resulta em sua extinção. Nessas hipóteses, de acordo com a doutrina Antônio Carlos Cintra do Amaral¹², não *"há necessidade*

¹² Extinção do Ato Administrativo. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo. 1977. p. 45-46.

de se produzir um novo ato administrativo. A simples ocorrência do fato [que torne impossível a sua eficácia fática] é qualificada, juridicamente, como produtora do efeito extintivo".

Portanto, com o julgamento do recurso administrativo, ocorreu a extinção do ADE nº 59/2009, que obstava a produção de efeitos do ato administrativo anterior, divergindo as partes quanto a data inicial de exclusão do regime especial. Apesar de a Recorrente pretender limitar a discussão a uma suposta divergência entre termo inicial como data da decisão e termo inicial como data de ciência da decisão, ao afirmar que a Fazenda Nacional teria encampado essa primeira data como data de exclusão do regime especial em suas contrarrazões ao Recurso Voluntário, a divergência é ainda maior.

Se estivesse em jogo apenas a data em que a decisão proferida no despacho decisório pode ingressar na esfera jurídica da Recorrente e produzir efeitos, haveria que se concordar com a Recorrente, com todos os seus argumentos no sentido de que a publicidade é condição essencial e pressuposto de validade e eficácia dos atos e decisões administrativas, até mesmo em razão da prevalência da teoria da publicidade em detrimento da teoria da assinatura. Porém, a questão vai além e não está limitada a uma divergência a partir da data do despacho decisório, se de sua assinatura ou de sua publicidade. Isso porque, não parece que a Fazenda Nacional tenha concordado que a exclusão tenha ocorrido apenas com a emissão do despacho decisório. Tanto é assim que o lançamento se refere a período anterior ao despacho decisório - o lançamento constitui crédito tributário relativo a Maio de 2009 em diante, enquanto que a decisão foi proferida em Setembro de 2009.

Logo, a divergência aqui é se a exclusão do regime especial deve se operar a partir da edição do ADE nº 58/2009, como entende a Receita Federal, ou somente a partir da ciência do despacho decisório, como defende a Recorrente.

Pela leitura da inicial e decisões proferidas no Mandado de Segurança impetrado pela Recorrente, verifica-se que a ordem judicial concedida foi de atribuição de efeito suspensivo ao recurso administrativo até o seu julgamento. Como bem exposto pela Fazenda Nacional em suas contrarrazões, o mandado de segurança não versa sobre o direito da Recorrente em fruir do regime especial de concessão de crédito presumido, estando limitado à questão processual, sobre os efeitos em que deveria ser recebido o recurso administrativo que, em princípio, estaria sem o efeito suspensivo, em razão de uma limitação veiculada em ato infra legal, limitação esta que foi superada pelo entendimento firmado pelo Juízo da 2ª Vara Federal de Campinas.

É nesse contexto que devem ser examinados os efeitos da medida judicial em referência na situação jurídica da Recorrente. Em outras palavras, há que se examinar os efeitos sobre a esfera jurídica da Recorrente relativamente ao regime especial decorrentes de ter a Recorrente interposto recurso administrativo, por força de decisão judicial, dotado de efeito suspensivo.

Diz-se que um recurso é dotado de efeito suspensivo quando obsta a produção imediata de efeitos da decisão, no caso, do ato administrativo, por razões de segurança jurídica e por um juízo de probabilidade quanto a reversão da decisão recorrida.

Assim, no presente caso, foi atribuído efeito suspensivo para impedir que o ADE nº 58/2009 produzisse efeitos, quais sejam, que a exclusão da Recorrente do regime especial produzisse efeitos desde logo. Sem o efeito suspensivo, a Recorrente seria excluída do regime especial a partir da publicação do ADE, arcando com todos os prejuízos daí decorrentes mesmo na hipótese de provimento do recurso administrativo e reconhecimento por parte da Administração de que a Recorrente faria jus ao regime especial. Já com o efeito suspensivo,

essa exclusão ficaria obstada até o julgamento do recurso administrativo, justamente para evitar os prejuízos que poderiam ser sofridos pelo contribuinte com a exclusão, diante da possibilidade de reversão da decisão recorrida.

Todavia, a concessão de efeito suspensivo a determinado recurso e o impedimento da decisão recorrida / ato recorrido em produzir seus efeitos na pendência de julgamento do recurso não garante à parte que o interpõe a manutenção do regime jurídico que fora preservado pelo efeito suspensivo. Logo, no presente caso, com o não provimento do recurso administrativo, foi retirado o obstáculo, de caráter precário e temporário, que impedia a produção de efeitos do ADE nº 58/2009, que passou a produzir efeitos *ab initio*.

Além disso, não há que se falar em produção de efeitos *ex nunc* do despacho decisório relativamente à exclusão da Recorrente, ante uma suposta natureza constitutiva do ADE nº 59/2009, pois, como visto acima, os atos administrativos que concedem e excluem os contribuinte do regime especial previsto na Lei nº 10.147/2000 possuem natureza declaratória. Em decorrência, com a extinção do ADE nº 59/2009 e manutenção da validade do ADE nº 58/2009 por força do conteúdo decisório do Despacho Decisório nº 280 DISIT, deve-se considerar que a Recorrente foi excluída do regime especial desde o momento fixado pelo artigo 8º, parágrafo 4º, da Instrução Normativa SRF nº 40/2001, com a publicação do ADE nº 58/2009.

Por essas razões, não merece prosperar a alegação da Recorrente no sentido de que somente teria sido excluída do regime especial a partir da data de ciência do despacho decisório, em 01/09/2011, o que implicaria o cancelamento do crédito tributário constituído até esse período.

Diante do afastamento da alegação de que não teria sido excluída do regime especial antes da ciência do despacho decisório, cabe enfrentar as alegações que dizem respeito ao próprio ato de exclusão da Recorrente do regime especial, com o objetivo de verificar a sua conformidade com o ordenamento jurídico.

Nesse ponto, a Fazenda Nacional defende a impossibilidade de apreciação dessas alegações, sob o argumento de que teria ocorrido preclusão administrativa no que diz respeito à exclusão da empresa do regime de crédito presumido, pois a matéria já teria sido apreciada e julgada pela Administração Pública nos autos do processo nº 10168.001772/2001-07, o que acarretaria a vedação de sua rediscussão no âmbito do presente processo.

Contudo, não há que se falar em preclusão administrativa entre o que foi decidido no processo nº 10168.001772/2001-07 e o que será aqui decidido, pois as competências e, em consequência, as matérias objeto de apreciação, são distintas e não se confundem. Enquanto a Coordenação-Geral do Sistema de Arrecadação da Secretaria da Receita Federal ("Cosar/SRF") tem competência para, examinando se o contribuinte preenche as condições legais, conceder o regime jurídico de crédito presumido de PIS/COFINS para o setor farmacêutico, e para, verificando que tais condições legais não estão mais presentes, declarar a sua exclusão do regime especial (artigo 6º, *caput*, e parágrafo 8º, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 40/2001), o CARF tem competência para julgamento, em segunda instância administrativa, de processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos do artigo 25, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972.

Uma coisa é apreciar se o contribuinte preenche requisitos legais para fruição de regime especial de benefício fiscal e editar atos administrativos declarando o direito à fruição desse regime jurídico ou declarando a inexistência desse direito, com a exclusão do contribuinte do regime jurídico. Outra coisa, totalmente distinta, é a competência para julgar a legalidade de determinado lançamento tributário, se determinado crédito tributário foi constituído em conformidade com a Lei, no que a competência do CARF é ampla, podendo, inclusive, verificar se a exclusão do contribuinte do regime especial se deu em conformidade com a Lei, pois essa matéria está intimamente ligada ao motivo e fundamentação legal do lançamento.

E, caso entenda o Colegiado que a exclusão do regime especial foi indevida, realizada sem o amparo da Lei, não haverá invasão à competência da Receita Federal ou um novo julgamento de mesma matéria decidida pela 8ª Região Fiscal, porque a consequência é simplesmente o cancelamento daquele crédito tributário específico lançado no caso concreto e não a declaração de concessão de regime especial, que é de competência da Receita Federal.

Aliás, nesse mesmo sentido, existe decisão unânime da 2ª Turma Ordinária da Quarta Câmara deste Terceira Seção, referente a esse mesmo regime especial de crédito presumido da Lei nº 10.147/2000, na qual foi fixado o seguinte entendimento:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS. Período de apuração: 01/10/2006 a 31/05/2009.

PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. MEDICAMENTOS. LEI Nº 10.147/2000. REGIME ESPECIAL. CASSAÇÃO. ANÁLISE DO PROCESSO RESPECTIVO. COMPETÊNCIA. PAF.

Está dentro das atribuições e competências do CARF, no rito do PAF, a análise do mérito e fatos relativos à tramitação do processo relativo à concessão ou cassação de Regimes Especiais, para que se avalie os reflexos tributários que deles emanam na seara fiscal, pois que necessário para a interpretação e aplicação da legislação tributária". (Acórdão nº 3402002.178; Relator: João Carlos Cassuli Junior; decisão unânime; julgado em 20/08/2013)

Dessa maneira, proponho ao Colegiado rejeitar a alegação da Fazenda Nacional e passar ao exame das demais matérias discutidas pelas partes, que dizem respeito à legalidade da exclusão da Recorrente do regime especial.

Nesse ponto, a questão que deve ser decidida é se a regularidade fiscal do contribuinte deve ser aferida apenas no momento da concessão do regime especial de crédito presumido da Lei nº 10.147/2000 ou se, além disso, deve o contribuinte manter a regularidade fiscal após a concessão do regime especial e durante a fruição do benefício fiscal.

A Receita Federal defende que a manutenção de regularidade fiscal é uma das condições para a fruição do regime especial. Para tanto, transcreve no relatório de ação fiscal dispositivos da Lei nº 10.147/2000 e do Decreto nº 3.803/2001, apontando decisão proferida no processo nº 10168.001772/2001-07, que cita em sua ementa o artigo 5º da Lei nº 10.147/2000¹³ e afirma que tal dispositivo outorgaria competência à Receita Federal para expedir normas complementares necessárias à aplicação da Lei e do Decreto Executivo.

¹³ Art. 5o A Secretaria da Receita Federal expedirá normas necessárias à aplicação desta Lei.

Na seqüência, sem fazer qualquer referência expressa ao artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 40/2001¹⁴, que inclui a manutenção da regularidade fiscal como uma das condições necessárias à fruição do regime especial, ao prever que a sua inobservância poderá acarretar suspensão e exclusão do contribuinte do regime especial, a Fiscalização narra a exclusão da Recorrente do regime especial e indica nos Autos de Infração dispositivos genéricos das leis de regência das contribuições (artigos 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/2002 - fls. 7 dos autos - e artigos 1º, 3º e 5º, da Lei nº 10.833/2003 - fls. 36) como o fundamento legal do lançamento.

Diante da narrativa contida no relatório de ação fiscal e do enquadramento proposto, a Recorrente defende que a manutenção de regularidade fiscal não é uma condição prevista na Lei para a fruição do regime especial, pois não consta da Lei nº 10.147/2000 e da Lei nº 10.213/2001, que a modificou, e quando essa é uma exigência para a fruição de um benefício fiscal, a própria Lei que institui um dado benefício fiscal prevê essa condição de forma expressa, citando como exemplo a Lei nº 11.196/2005 ("Lei do Bem") e os seguintes dispositivos:

"Art. 7º - A adesão ao Repes fica condicionada à regularidade fiscal da pessoa jurídica em relação aos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil. (...)

Art. 15. A adesão ao Recap fica condicionada à regularidade fiscal da pessoa jurídica em relação aos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil. (...)

Art. 23. O gozo dos benefícios fiscais e da subvenção de que tratam os arts. 17 a 21 desta Lei fica condicionado à comprovação da regularidade fiscal da pessoa jurídica".

Diante disso, defende a Recorrente que as Instruções Normativas que colocaram a manutenção de regularidade fiscal como condição para fruição do regime especial (Instrução Normativa nº 40/2001 e posteriormente a Instrução Normativa nº 247/2002) teria inovado no ordenamento jurídico, ao prever uma restrição a direito que não estava prevista na Lei que pretendia regulamentar.

Realmente, apenas considerando a fundamentação legal e narrativa apresentada pela Receita Federal no lançamento, assistiria razão à Recorrente, pois a Lei nº 10.147/2000, modificada pela Lei nº 10.213/2001, prevê como condição para a fruição do regime especial de crédito presumido de PIS/COFINS apenas que o interessado (i) tenha firmado compromisso de ajustamento de conduta que vise assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária; e (ii) cumpra a sistemática estabelecida pela CMED para utilização do crédito presumido, na forma determinada pela Lei. Não há qualquer exigência de regularidade fiscal no momento da concessão do benefício fiscal, quando a Receita Federal reconhece que o contribuinte faz jus à fruição, nem no momento posterior se exige a manutenção da regularidade fiscal durante o período de fruição.

Com isso, considerando que o artigo 5º da Lei nº 10.147/2000 outorgou competência à Receita Federal para expedir normas relativas à aplicação da Lei e não para

¹⁴ Art. 8º O descumprimento das condições necessárias à fruição do crédito presumido, inclusive com relação à regularidade fiscal, sujeitará a empresa infratora:

fixar condições adicionais para a fruição do regime especial, haveria que se reconhecer a ilegalidade do dispositivo da Instrução Normativa que não desempenha a função meramente de regulamentar o disposto na Lei e que vai além, prevendo uma restrição a um direito conferido pela Lei.

Contudo, na visão da Receita Federal, a base legal para o artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 40/2001 não é a Lei nº 10.147/2000, mas o artigo 60 da Lei nº 9.069/1995, mencionado no Despacho Decisório nº 280/2009 (fls. 67-72 dos autos) que confirmou a exclusão da Recorrente do regime especial, e também na decisão recorrida, como fundamentos para a manutenção do lançamento. Esse, portanto, a principal dispositivo legal a ser examinado para o deslinde da controvérsia.

A ausência de sua menção expressa tanto nos Autos de Infração, quanto no relatório da ação fiscal, a meu ver, poderia suscitar a nulidade do lançamento, por apresentação de fundamentação legal defeituosa, em prejuízo ao direito de defesa da Recorrente, nos termos do artigo 10, inciso IV, combinado com artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972.

Observem que a ora Recorrente defende a tese de que as Instruções Normativas teriam extrapolado o seu poder regulamentar, por não existir na Lei nº 10.147/2000 exigência de manutenção de regularidade fiscal. Não tece qualquer comentário sobre o artigo 60 da Lei nº 9.069/1995, o que pode ter sido causado pela falta de sua indicação seja como fundamento legal dos Autos de Infração seja no relatório de ação fiscal que traz a descrição dos fatos. E, na decisão recorrida, é utilizado justamente o artigo 60 da Lei nº 9.069/1995 como fundamento legal para a manutenção do lançamento, o que poderia configurar violação ao artigo 146 do CTN¹⁵, ante a inexistência de tal fundamento legal seja nos Autos de Infração seja no relatório de ação fiscal.

Apesar de tais considerações, deixo de fazer um juízo definitivo para o fim de pronunciar a nulidade seja do lançamento seja da decisão recorrida, por entender que o mérito pode ser decidido em favor do Recorrente, tendo em conta o disposto no artigo 59, parágrafo 3º, do Decreto nº 70.235/1972¹⁶, pelos motivos a seguir.

Segundo o artigo 60 da Lei nº 9.069/1995: "*Art. 60. A concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais*". (grifos nossos)

A meu ver, a norma que se extrai do dispositivo fixa o momento em que o contribuinte deve comprovar a sua regularidade fiscal: (i) no momento da concessão do benefício fiscal; ou (ii) no momento do reconhecimento do benefício fiscal. Mas que momentos são esses? O momento da concessão equivaleria ao do reconhecimento? O momento do reconhecimento equivaleria à fruição ou gozo do benefício fiscal pelo contribuinte?

Acredito que o sentido das palavras "concessão" e "reconhecimento" utilizadas pela legislador federal possa ser buscado na própria legislação tributária, mais precisamente no artigo 179, caput e parágrafo 1º, do CTN, que tem a seguinte redação: "*Art.*

¹⁵ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

¹⁶ Art. 59. São nulos:(...) § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão. § 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção". (grifos nossos)

Assim, seguindo o sentido da palavra do modo que vem veiculada no *caput* do artigo 179 do CTN, para a generalidade dos casos de isenção condicionada ou benefício fiscal condicionado, o termo "concessão" tem relação com o momento em que a autoridade administrativa verifica o preenchimento dos pressupostos legais pelo interessado, se há observação das condições legais pelo interessado, e emite o ato administrativo de natureza declaratória de reconhecimento da isenção ou benefício fiscal condicionado. Dessa forma, quando a Lei afirma que a regularidade fiscal deverá ser comprovada no momento da concessão, quer isso significar que o interessado deverá comprovar que está regular no momento em que pleiteia a isenção ou benefício fiscal condicionado, sendo essa mais uma condição para a emissão de ato administrativo em seu nome.

Já o momento de "reconhecimento" da isenção ou benefício fiscal condicionado, tal como previsto no parágrafo primeiro do artigo 179 do CTN, tem relação com a isenção ou benefício fiscal de "*tributo lançado por período certo de tempo*", como é o exemplo do IPTU. Nesses casos, caso o contribuinte pleiteie uma isenção condicionada de IPTU à Municipalidade, essa isenção condicionada pode ser em um momento inicial "concedida", porém, como se trata de um tributo anual, aquela concessão inicial não se renova automaticamente, devendo o contribuinte todo ano – período certo de tempo - promover a renovação do ato administrativo, momento em que a Administração deverá não conceder, mas "reconhecer" a isenção que fora antes concedida. Dessa maneira, quando a Lei afirma que a regularidade fiscal deverá ser comprovada no momento do reconhecimento, esse termo não tem significado amplo, equiparável a todo o período de fruição ou gozo do benefício pelo contribuinte, mas tem significado preciso, correspondente a cada momento de renovação de isenções ou benefícios fiscais a que alude o artigo 179, parágrafo 1º, do CTN.

Portanto, o momento de concessão e o momento de reconhecimento do benefício fiscal são distintos entre si. Embora ambos tratem do momento estático, definido no tempo, de emissão do ato administrativo de natureza declaratória quanto ao direito do contribuinte, o primeiro se refere à generalidade de tributos, ao passo que o segundo é relativo ao momento de renovação por período certo de tempo para um grupo específico de tributo. De qualquer maneira, nem o momento de concessão nem o momento de reconhecimento se confundem com o momento de gozo ou fruição do benefício fiscal, momento esse que não é isolado no tempo, mas um momento que se prolonga, perdura, ao longo de determinado período de tempo.

Esse entendimento, inclusive, é compartilhado por especialistas na matéria tributária, como o ilustre ex-secretário da Receita Federal do Brasil, Everardo Maciel que, em recente artigo jornalístico, fez os seguintes comentários sobre o artigo 60 da Lei nº 9.069/1995: "*O dispositivo legal fala em concessão ou reconhecimento. Concessão de incentivo ou benefício e reconhecimento de isenção ou imunidade. O artigo não menciona fruição. (...) Se*

quisesse garantir isso, o artigo mencionaria textualmente “concessão, reconhecimento e fruição”¹⁷.

No CARF, a interpretação majoritária do dispositivo em referência é no sentido de que a regularidade fiscal do contribuinte é no momento de outorga, concessão do benefício fiscal, não havendo que se falar em verificação durante a fruição do benefício. Nesse sentido, vejam os julgados a seguir:

“A posição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é no sentido de que tal verificação deve se realizar no momento opção do contribuinte pelo incentivo fiscal, isto é, a regularidade fiscal do contribuinte que opta pelo incentivo fiscal em foco deve acontecer momento da apresentação da DIPJ onde o contribuinte realiza tal opção, conforme diversos julgados realizados no âmbito de sua primeira seção de julgamento”. (Acórdão nº 1202001.084; Relator: Orlando José Gonçalves Bueno; data: 04/12/2013; unânime)

“Diferentemente do defendido pela autoridade julgadora de primeira instância, entendo que o momento em que se deve verificar a regularidade fiscal do sujeito passivo, quanto à quitação de tributos e contribuições federais, é a data da opção pela aplicação nos Fundos de Investimentos, na declaração de rendimentos, portanto na data da apresentação de sua DIRPJ.

Entender de forma diferente, por exemplo, na data do processamento da declaração ou na data em que a autoridade administrativa proceda ao exame do pedido, impossibilitaria a defesa do sujeito passivo, pois a cada momento poderiam surgir novos débitos, numa ciranda de impossível controle.

"O sentido da lei não é impedir que o contribuinte em débito usufrua o benefício fiscal, mas sim, condicionar seu gozo à quitação do débito. Dessa forma, a comprovação da regularidade fiscal, visando o deferimento do PERC, deve recair sobre aqueles débitos existentes na data da entrega da declaração, o que poderá ser feito em qualquer fase do processo.

Débitos surgidos posteriormente à data da entrega da declaração não influenciarão o pleito daquele anocalendarário, podendo influenciar a concessão do benefício em anos calendarários subseqüentes". (Primeira Câmara, Acórdão 10196.294, de 13/06/2007)

Sobre o tema específico do Pedido de Revisão de Ordem de Incentivos Fiscais, o entendimento é, inclusive, sumulado pela Súmula CARF nº 37, com a seguinte redação: *“Para fins de deferimento do Pedido de Revisão de Ordem de Incentivos Fiscais (PERC), a exigência de comprovação de regularidade fiscal deve se ater ao período a que se referir a Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica na qual se deu a opção pelo incentivo, admitindo-se a prova da quitação em qualquer momento do processo administrativo, nos termos do Decreto nº 70.235/72”.*

Nada obstante, por outro lado, há aqueles que defendem justamente a posição do lançamento, de que a regularidade pode ser aferida a qualquer tempo. Nessa linha de entendimento, oportuno citar o julgado abaixo:

¹⁷ “Especialistas questionam cassação de benefício fiscal”. Fonte: Valor Econômico. Data: 17/10/2017.

“A Recorrente defende que, uma vez habilitado ao regime automotivo, estaria livre do ônus de comprovar a quitação dos tributos federais por ocasião do registro das DIs. Portanto, como já ressaltado pela DRJ, percebe-se que, de fato, o fulcro da questão é a procedência ou não da exigência da CNDs (Certidões Negativas de Débito) a cada novo desembaraço de mercadorias ao amparo do benefício fiscal, mesmo que a apresentação das CNDs já tenha sido exigido para habilitação ao benefício.

Como se passa a demonstrar, a exigência, além de decorrente de lei plenamente vigente (art. 60 da Lei nº 9.069, de 1995) – cuja aplicação não pode ser afastada pela autoridade administrativa (Súmula CARF nº 2) –, é racional e coerente.

Racional e coerente, porque concordar com o entendimento de que, uma vez habilitado ao regime, a Recorrente estaria livre de comprovar a quitação dos tributos federais a cada nova importação equivaleria, em última análise, ao mesmo que permitir que, durante todo o período de vigência do benefício (no caso, dez anos!), o seu beneficiário poderia, ainda que devedor da União, continuar promovendo a importação dos produtos a que se referem o art. 5º da Lei nº 10.182, de 2001, com redução do II.

O Direito, contudo, deve ser interpretado coerentemente, não de forma a envolver um absurdo, uma inconveniência.

Assim, e sem maiores delongas, entendemos correta a decisão que indeferiu, por essa razão de mérito, o pedido formulado pela Recorrente”. (Acórdão nº 3201002.125; Relator: Charles Mayer de Castro Souza; data: 26/04/2016; unânime)

Com a devida vênia, a interpretação adotada pela Turma nessa ocasião foi além do limite possível para a interpretação, pois a interpretação encontra seu limite no texto da Lei. Se a Lei afirma que a regularidade deve ser aferida em um momento específico, de concessão ou reconhecimento, tal momento não pode ser ampliado por razões de coerência ou racionalidade, pois, nesse caso, o interprete está saindo do seu papel e entrando no papel do legislador, que é o ente político dotado de legitimidade democrática para editar a Lei. Para determinado intérprete, exigir regularidade apenas na concessão pode se traduzir em um absurdo; para outro, o absurdo pode ser o contribuinte a todo momento se ver sob o risco de ser excluído de um benefício fiscal para o qual adimpliu vultuosas condições – muitas vezes, representadas por investimentos de grande montante – em razão de inconsistências em seu “Extrato de Conta Corrente”, na casa das centenas de reais que, não raras vezes, se mostram indevidas posteriormente.

A escolha do momento em que a regularidade será aferida, como inúmeras outras decisões, está dentro de um juízo político. Ao final, cabe ao legislador, eleito democraticamente, determinar o momento em que a Administração verificará a regularidade fiscal do contribuinte e, aos nossos olhos, esse momento é o da concessão e reconhecimento e não o da fruição, salvo a existência de um dispositivo específico em sentido contrário, o que não ocorre no presente caso.

Por essas razões, acredito que o entendimento do julgado mencionado não deva prevalecer, até porque está há muito superado por jurisprudência do e. Superior Tribunal de Justiça, que entende:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. REGIME FISCAL DIFERENCIADO (BEFIEX). CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO FISCAL. ART. 60 DA LEI Nº 9.069/95. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. CONCESSÃO DO BENEFÍCIO.

I - O art. 60 da Lei nº 9.069/95 dispõe que "a concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais".

II - Incabível a exigência de apresentação de certidão negativa de débitos fiscais no momento do desembaraço de mercadoria importada por empresa beneficiada pelo BEFIEX, eis que já cumpridos os requisitos legais no momento da adesão. Precedentes: REsp nº 357.438/RS, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 18/10/2004; REsp nº 434.621/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 23/09/2002. (...)" (REsp 723.644/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 06/12/2005, dj 13/02/2006, p. 697) (grifos nossos)

TRIBUTÁRIO. REGIME DE DRAWBACK. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. ART. 60 DA LEI Nº 9.069/95. PRECEDENTES.

1. O conceito de drawback consiste na operação de ingresso de matéria-prima em território nacional com isenção ou suspensão de impostos, para ser reexportada após sofrer beneficiamento.

2. O art. 60 da Lei nº 9.069/95 estabelece que "a concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais".

3. Esta Corte preconiza não ser cabível a exigência de nova certidão negativa de débito no momento do desembaraço aduaneiro da respectiva importação de mercadoria, na hipótese em que já tenha sido apresentado o certificado negativo antes da concessão do benefício por operação no regime de drawback. Precedentes. (...)" (REsp 413.934/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, Julgado em 16/09/2004, Dj 13/12/2004, p. 278)

Em 2009, a matéria foi julgada sob a sistemática dos recursos repetitivos. O raciocínio desenvolvido foi diferente, mas a conclusão a que chegou o STJ naquela ocasião leva ao mesmo resultado do entendimento aqui exposto, pelo cancelamento do lançamento. O e. STJ entendeu que o momento da concessão se refere ao momento em que são verificadas as condições legais para a fruição do benefício, enquanto que o momento do reconhecimento

equivaleria ao momento da fruição – no que não se concorda como exposto acima. Mas, de acordo com o STJ, a Receita só poderia exigir a certidão OU no momento de concessão OU no momento do reconhecimento, para ele, fruição do benefício. Nunca poderia exigir a certidão de forma cumulativa. É ler:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. REGIME DE DRAWBACK. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO (CND). INEXIGIBILIDADE. ARTIGO 60, DA LEI 9.069/95.

1. Drawback é a operação pela qual a matéria-prima ingressa em território nacional com isenção ou suspensão de impostos, para ser reexportada após sofrer beneficiamento.

2. O artigo 60, da Lei nº 9.069/95, dispõe que: "a concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais".

3. Destarte, rejeita a exigência de nova certidão negativa de débito no momento do desembaraço aduaneiro da respectiva importação, se a comprovação de quitação de tributos federais já fora apresentada quando da concessão do benefício inerente às operações pelo regime de drawback (Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 839.116/BA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 21.08.2008, DJe 01.10.2008; REsp 859.119/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 06.05.2008, DJe 20.05.2008; e REsp 385.634/BA, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 21.02.2006, DJ 29.03.2006).

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1041237/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/10/2009, DJe 19/11/2009)

Trecho do Voto:

“Desta sorte, o artigo 60 da Lei nº 9.069/95, ao contrário do sustentado pela Fazenda Nacional, exige a certidão na concessão ou no reconhecimento do incentivo, vale dizer: em um momento ou em outro e não sob a forma cumulativa.

Com efeito, consoante jurisprudência reiterada deste Superior de Justiça, concedido o drawback não se admite que a CND seja exigida no momento do desembaraço aduaneiro, quando há comprovação da regularidade fiscal antes do deferimento do benefício”.

Como se verifica, o STJ entende que a certidão não pode ser exigida no momento de fruição, pois já fora exigida em momento anterior, da concessão, ao passo que o entendimento aqui defendido é que o “momento de reconhecimento” não se confunde com

“momento de fruição”, o que leva ao mesmo resultado, pela impossibilidade de se exigir certidão no momento da fruição.

Pelo exposto, proponho ao Colegiado dar provimento ao Recurso Voluntário para determinar o cancelamento do lançamento, em razão da insubsistência do seu fundamento, ante a ilegalidade da exclusão da Recorrente do regime especial.

Na hipótese de a Turma não encampar o entendimento aqui proposto, deve-se examinar os demais argumentos da Recorrente, começando pela alegação de que os Autos de Infração seriam nulos em relação ao período de outubro a dezembro de 2011, pois o aproveitamento do regime especial de PIS e COFINS referente a esse período estaria fundamentado em novo pedido de fruição ao crédito presumido junto a CMED, protocolado e válido desde outubro de 2011.

Apesar dessa informação da Recorrente, não há provas de que o respectivo Ato Declaratório Executivo teria sido emitido, permitindo-se a fruição dos benefícios com efeito retroativo à data de protocolo do pedido junto ao CMED.

Diante disso, a Fazenda Nacional defende a manutenção do *“lançamento e, caso posteriormente a glosa se revelar indevida, o auto de infração poderá ser revisto, nos exatos termos do eventual ato declaratório executivo que reconhecer o retorno da autuada ao regime especial”*.

Com efeito, a Recorrente deixou de juntar prova documental que ampara o seu direito, nos termos do artigo 16, parágrafo 4º, do Decreto nº 70.235/1972, não sendo, portanto, hipótese de conversão do julgamento em diligência, pois a diligência estaria não a trazer mais elementos para convencimento do julgador, mas a sanar deficiência probatória por parte da Recorrente. Por essas razões, entendo que essa alegação da Recorrente merece ser rejeitada, por carência probatória.

No que refere ao argumento de que, com a emissão de certidão negativa de débitos, em 19/05/2009, deveria ser reconhecido o cumprimento do requisito infra-legal para a fruição do regime, em atenção aos princípios da proporcionalidade, finalidade e da razoabilidade dos atos administrativos, não há como prosperar tal argumento, pois, embora tenha a Recorrente regularizado a situação logo após a emissão do ADE nº 58/2009, a Recorrente não manifestou sua vontade de fruir do benefício fiscal, mediante a apresentação de requerimento junto a Administração, talvez confiando que o “efeito suspensivo” do recurso administrativo lhe garantiria o benefício até a data da ciência de sua decisão.

Ou seja, uma simples providência, a apresentação de novo pedido de habilitação logo após a exclusão do regime já teria lhe garantido a fruição do regime, tendo em vista que já se encontrava regular, com certidão, não havendo que se observar, a meu ver, a ilegal carência de seis meses prevista em ato infra-legal para novo pedido de habilitação. Porém, essa apresentação só ocorreu mais de dois anos depois, com a ciência da decisão do despacho decisório.

Apesar de injusta a situação da Recorrente, que decorre parte da omissão da Receita em cientificá-la e parte da não provocação da Administração por petição, pela Recorrente, não há como esse Tribunal Administrativo afastar os dispositivos legais que regem a habilitação, com base nos princípios da proporcionalidade, finalidade e da razoabilidade dos atos administrativos, em razão do disposto na Súmula CARF nº 02.

Pelo mesmo óbice, entendo que o órgão julgador não tem competência para cancelar ou reduzir o percentual de 75% (setenta e cinco por cento) da multa de ofício, por conta da razoabilidade desse patamar.

Do mesmo modo, desta vez, em razão da Súmula CARF nº 4, é improcedente o pedido para cancelar os juros, eis que calculados à taxa SELIC.

Todavia, por último, mantendo entendimento exposto em outros julgados, entendo como procedente o pedido da Recorrente de cancelamento dos juros sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal, pela fundamentação constante no Acórdão nº 3401-003.443, que teve a seguinte ementa nessa matéria: “JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. NÃO CABIMENTO. É incabível a aplicação da taxa SELIC sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal (artigo 61 da Lei nº 9.430/1996)”.

Conclusão

Por todo o exposto, proponho ao Colegiado dar provimento ao Recurso para cancelar o lançamento, diante da ilegalidade da exclusão da Recorrente do regime especial de crédito presumido de PIS/COFINS de que trata a Lei nº 10.147/2000, eis que o artigo 60 da Lei nº 9.069/95 exige como condição para fruição de benefício fiscal a regularidade fiscal no momento de concessão do regime especial e não a manutenção da regularidade.

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d'Oliveira - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Robson José Bayerl, Redator designado

Com as vênias de praxe, divirjo do i. Relator em relação aos efeitos jurídicos deflagrados pelo ato administrativo expedido pela RFB, que reconhece (ou não) o preenchimento das condições para fruição do regime especial em debate; a possibilidade de rediscussão, nesta instância administrativa, ainda que de forma incidental, do cumprimento dos requisitos para tal desiderato; a desnecessidade de atendimento às condições durante o período de fruição do regime; e, por fim, quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Nesse passo, dispõe o art. 2º que a concessão do regime especial previsto na Lei nº 10.147/00 depende de **habilitação** perante a Câmara de Medicamentos e Secretaria da Receita Federal do Brasil, isto é, a demonstração de aptidão para o benefício perante ambos os órgãos.

Logo, não vislumbro a incumbência da Receita Federal como secundária, isso porque, a verificação da irregularidade fiscal pode acarretar, sim, o indeferimento inicial do regime, e conseqüente cobrança das contribuições que deixaram de ser pagas, uma vez não saneadas as pendências no momento oportuno, ainda que o decreto preveja que a ausência de manifestação da RFB no prazo hábil (30 dias) implica no deferimento automático, havendo expressa previsão para tal providência nos arts. 2º e 3º do Decreto nº 3.803/2001:

“Art. 2º A concessão do regime especial de que trata o artigo anterior depende de habilitação perante a Câmara de Medicamentos, criada pelo art. 12 da Lei nº 10.213, de 27 de março de 2001, e a Secretaria da Receita Federal.

§ 1º Para fins de habilitação a pessoa jurídica interessada apresentará à Câmara de Medicamentos requerimento do qual constem:

I - todas as informações exigidas em Resolução expedida pela mencionada Câmara;

II - a opção pelo enquadramento em uma das seguintes hipóteses:

a) adequação às condições estabelecidas pela Câmara de Medicamentos para utilização do crédito presumido; ou

b) adesão ao Compromisso de Ajustamento de Conduta a ser firmado junto à Câmara de Medicamentos; e

III - em anexo, certidão negativa de todos os tributos e contribuições federais.

§ 2º A Câmara de Medicamentos, no prazo de até cinco dias úteis, verificará a conformidade das informações prestadas com as condições previstas para a fruição do crédito presumido e encaminhará à Secretaria da Receita Federal o requerimento da empresa, acompanhado da relação dos medicamentos por ela fabricados ou importados, com a respectiva classificação na NCM.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal, de posse da documentação encaminhada pela Câmara de Medicamentos, no prazo de até trinta dias, analisará a veracidade das certidões negativas de tributos e contribuições federais

apresentadas, e, constatada a regularidade fiscal da empresa, expedirá ato a ser publicado no Diário Oficial da União, reconhecendo o direito da requerente à utilização do crédito presumido.

§ 4º Se, no prazo mencionado no parágrafo anterior, não houver pronunciamento da Secretaria da Receita Federal, considerar-se-á automaticamente deferido o regime especial de crédito presumido.

§ 5º No curso da análise do requerimento, nos termos dos §§ 2º e 3º, as irregularidades apuradas serão comunicadas à requerente, sendo-lhe concedido prazo de até trinta dias para regularização.

§ 6º Na hipótese do parágrafo anterior, ficarão suspensos os prazos a que se referem os §§ 2º e 3º.

§ 7º Indeferida a habilitação pela Câmara de Medicamentos ou pela Secretaria da Receita Federal, poderá a pessoa jurídica requerente renovar o pedido, nos mesmos autos, desde que sanadas as irregularidades que o motivaram.

Art. 3º O regime especial de crédito presumido poderá ser utilizado a partir da data da protocolização do requerimento na Câmara de Medicamentos, observado o disposto na Lei nº 10.147, de 2000, especialmente no seu art. 4º, e na Lei nº 10.213, de 2001.

§ 1º Os requerimentos poderão ser protocolizados a partir da entrada em vigor deste Decreto.

§ 2º No caso de indeferimento do requerimento, serão devidas a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins que deixaram de ser pagas, com acréscimos de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, conforme o caso, nos termos da legislação tributária, a contar do início da utilização do regime.”

A partir da leitura dos dispositivos é possível divisar o seguinte *iter*: i) o interessado apresenta requerimento junto à Câmara de Medicamentos e, desde logo, já pode usufruir do crédito presumido (art. 3º); ii) a Câmara, em 05 (cinco) dias úteis, promove suas verificações e encaminha o processo à SRF; e, iii) a SRF, no prazo de 30 (trinta) dias, adota as medidas de sua alçada, o que, não ocorrendo, redundará no deferimento automático do requerimento.

Entretanto, se no curso da análise do requerimento, seja pela Câmara de Medicamentos, seja pela RFB, for constatado o não preenchimento dos requisitos para admissão no regime especial, o requerimento será **sumariamente** indeferido e devidas as contribuições não pagas.

Nesse cenário, tem-se que o contribuinte poderá gozar do regime especial, **sob condição resolutória da ulterior confirmação do atendimento das condições**, desde o protocolo do pedido junto à Câmara de Medicamentos, onde o procedimento se inicia.

Desse modo, entendo que as manifestações da Câmara de Medicamentos e da Secretaria da Receita Federal do Brasil são exigências inafastáveis para fruição **incondicionada** do regime especial em apreço, não havendo que se falar em participação principal ou acessória deste ou daquele órgão.

O direito pleno ao regime especial, até então gozado sob condição resolutória, somente se aperfeiçoa com a manifestação dos órgãos intervenientes atestando o cumprimento dos requisitos.

No entanto, esse debate não afeta diretamente o caso *sub examine*, tendo em conta que não se cuida de **habilitação** ao regime especial, mas sim, a **manutenção** do contribuinte no programa, que envolve outras discussões, como se verá adiante.

Concernente aos efeitos dos atos administrativos editados pela RFB na situação dos autos, mormente os atos de suspensão e exclusão do regime, grosso modo, concordo com o entendimento do Relator sobre o tema e peço licença para transcrevê-lo:

“Do regime especial de crédito presumido de PIS/COFINS do Recorrente

Nesse quadro normativo, o Recorrente apresentou à CMED pedido de habilitação no regime especial de crédito presumido de PIS/COFINS em 26/04/2001, tendo sido posteriormente publicado o Ato Declaratório Executivo nº 70/2001, reconhecendo que o Recorrente preenchia os pressupostos da Lei e, portanto, fazia jus ao gozo do regime especial em questão.

Porém, anos mais tarde, foi editado o Ato Declaratório Executivo nº 12/2008, publicado em 12/09/2008, suspendendo o Recorrente do regime especial por trinta dias, com a justificativa de que o Recorrente se encontraria em situação fiscal irregular.

No ano seguinte, segundo a Fiscalização, "o acompanhamento usual da fiscalizada em questão revelou a continuação da situação de irregularidade fiscal, com débitos fazendários e previdenciários em aberto na Receita Federal do Brasil, bem como junto a Procuradoria da Fazenda Nacional" (fls. 51 dos autos), o que acarretou a intimação do Recorrente para saneamento de tais irregularidades dentro do prazo de 30 (trinta) dias, sob pena de exclusão do regime especial.

Com o vencimento do prazo e a permanência das irregularidades, a Receita Federal editou o Ato Declaratório Executivo nº 58/2009, publicado em 06/04/2009, pelo qual excluiu a Recorrente do regime especial, nos termos a seguir:

**ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 58,
DE 1º DE ABRIL DE 2009**

Suspende e exclui, simultaneamente, o direito à utilização do regime especial de crédito presumido.

O CHEFE DO SERVIÇO DE ORIENTAÇÃO E ANÁLISE TRIBUTÁRIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM CAMPINAS, no uso das atribuições que lhe confere o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 4 de março de 2009, publicado na Seção 1 do Diário Oficial da União, de 6 de março de 2009, e tendo em vista o disposto no artigo 65, parágrafo 8º da Instrução Normativa SRF nº 247 de 21 de Novembro de 2002, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF 464, de 21 de Outubro de 2004, e considerando o que consta do processo administrativo nº 10168.001772/2001-07, resolve:

Art. 1º - Suspende e exclui, simultaneamente, o direito da pessoa jurídica Medley S/A Indústria Farmacêutica, CNPJ 50.929.710/0001-79, à utilização do regime especial de crédito presumido da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), de que trata a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 e alterações posteriores.

Art. 2º - Esse ato entra em vigor na data de sua publicação.

DIEGO DE SOUSA FARIA

Contra a publicação do ato administrativo de exclusão do Recorrente do regime especial, o Recorrente interpôs em 04/05/2009 o recurso administrativo

previsto no artigo 8º, parágrafo 5º, da Instrução Normativa nº 40/2001¹⁸ e, além disso, tendo em vista que a norma regulamentar previa, de forma expressa, que o recurso não seria dotado de "efeito suspensivo", o Recorrente impetrou Mandado de Segurança, distribuído à 2ª Vara Federal de Campinas sob o nº 2009.61.05005371-5, "para que seja atribuído efeito suspensivo ao Recurso protocolado em 04.05.2009 até o julgamento final do referido Recurso (artigo 1561, inciso III, do CTN)", como se observa do pedido constante na petição inicial do writ às fls. 438 dos autos.

Pela leitura da petição inicial do Mandado de Segurança, a fundamentação que ampara o pedido é que, apesar de existir norma regulamentar *infra legal* afirmando que o recurso administrativo em questão não teria efeito suspensivo (artigo 8º, parágrafo 5º, da Instrução Normativa nº 40/2001), tal dispositivo da Instrução Normativa nº 40/2001 careceria de amparo legal e, mais, seria contrário ao artigo 151, inciso III, do CTN.

Dessa forma, expondo que "o aproveitamento dos créditos fiscais na forma da referida Lei nº 10.147/2000 certamente sujeitará a Impetrante a diversos atos de cobrança por parte da D.D. Autoridades Coatoras", o Recorrente defende que haveria ofensa ao artigo 151, inciso III, do CTN, e ao princípio da legalidade (artigo 150, inciso I, da CF/88, e 97 do CTN), ao não ser conferido efeito suspensivo ao recurso administrativo que se insurge contra a exclusão do Recorrente do regime especial de crédito presumido de PIS/COFINS.

Nos autos do Mandado de Segurança, ao apreciar o pedido de liminar, o Juízo da 2ª Vara Federal de Campinas ponderou que existem dispositivos legais que atribuem efeito suspensivo ao recurso administrativo, como o artigo 151, inciso III, do CTN, e o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972, assim como existem dispositivos de lei no sentido da não atribuição de efeito suspensivo, como é o caso do artigo 32, parágrafo 8º, da Lei nº 9.430/1996¹⁹. Em decorrência, na falta de regramento legal específico, entendeu que era aplicável o regramento legal genérico de atribuição de efeito suspensivo, "haja vista que a hipótese de restrição de direitos - ainda que processuais administrativos - , não prescinde de previsão legal limitadora", deferindo o pedido liminar, em decisão do dia 25/05/2009, nos seguintes termos:

Diante do exposto, DEFIRO O PEDIDO LIMINAR. Assim, concedo efeito suspensivo no recebimento do recurso administrativo interposto pela impetrante nos autos do processo administrativo 10168.001772/2001-07. Deverão as autoridade impetradas aviar os meios materiais necessários para o cumprimento desta decisão e dos efeitos tributários dela decorrentes, dentre eles a manutenção da impetrante no regime tributário versado nos autos, comprovando o cumprimento da presente medida no prazo de 10 (dez) dias, contados da intimação da presente decisão.

Essa decisão foi mantida por sentença proferida em 26/06/2009, estando o processo em trâmite na Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, para julgamento de recurso contra a decisão de primeira instância.

¹⁸ Art. 8º O descumprimento das condições necessárias à fruição do crédito presumido, inclusive com relação à regularidade fiscal, sujeitará a empresa infratora: (...) § 5º Da decisão determinante da suspensão ou da exclusão caberá recurso, sem efeito suspensivo, em instância única, no prazo de trinta dias, contado de sua publicação, ao Secretário da Receita Federal.

¹⁹ Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo. (...) § 8º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

Em seguida à decisão do pedido liminar, para fins de cumprimento da ordem judicial, a Receita Federal editou o Ato Declaratório Executivo nº 59/2009, publicado em 02/06/2009, pelo qual suspendeu os efeitos do ADE nº 58/2009, portanto, atingiu o ato anterior no plano da eficácia e não da validade, conforme a seguir:

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 59, DE 27 DE MAIO DE 2009

Suspende os efeitos do ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 58, DE 1 DE ABRIL DE 2009, que suspende e exclui, simultaneamente, o direito à utilização do regime especial de crédito presumido.

O CHEFE DO SERVIÇO DE ORIENTAÇÃO E ANÁLISE TRIBUTÁRIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM CAMPINAS, no uso das atribuições que lhe confere o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 4 de março de 2009, publicado na Seção 1 do Diário Oficial da União, de 6 de março de 2009, e a Portaria de Delegação de Competência GD/10830/94/2009, publicado no DOU em 16 de março de 2009, tendo em vista a LIMINAR em decisão proferida no Mandado de Segurança 2009.61.05.005371-5, na qual atribuiu efeito suspensivo ao recurso previsto no artigo 65, parágrafo 10º da Instrução Normativa SRF nº 247 de 21 de Novembro de 2002, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 464, de 21 de Outubro de 2004, resolve:

Art. 1º - Suspender os efeitos do ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 58, DE 1 DE ABRIL DE 2009, que suspende e exclui, simultaneamente, com base no exposto no processo administrativo nº 10168.001772/2001-07, o direito da pessoa jurídica Medley S/A Indústria Farmacêutica, CNPJ 50.929.710/0001-79, à utilização do regime especial de crédito presumido da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), de que trata a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 e alterações posteriores.

Art. 2º - Esse ato entra em vigor na data de sua publicação.

DIEGO DE SOUSA FARIA

Alguns meses adiante, em 30/09/2009, sobreveio o Despacho Decisório nº 280 DISIT, da 8ª Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil, proferido nos autos do processo administrativo nº 10168.001772/2001-07, que manteve a exclusão do Recorrente do regime especial, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

RECURSO INTERPOSTO EM FACE DA DECISÃO DE DELEGADO DA DRFB QUE, DIANTE DA VERIFICAÇÃO DE IRREGULARIDADE FISCAL, EXCLUIU A INTERESSADA DO REGIME ESPECIAL DE QUE TRATA A LEI Nº 10.147, DE 2000, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 10.548, DE 2002.

Mediante o art. 5º da Lei nº 10.147, de 2000, foi dada à antiga SRF a atribuição de expedir as normas necessárias à aplicação do regime especial previsto em seus arts. 3º e 4º. Da mesma forma, o Decreto nº 3.803, de 2001, ao dispor sobre o crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previsto nos citados arts. 3º e 4º da citada Lei, estabeleceu, em seu art. 9º, a competência da então SRF, para expedir, em sua área de competência, as normas complementares necessárias à aplicação do disposto naquele Decreto.

Do ponto de vista formal, os atos que ocasionaram a suspensão e posterior exclusão da interessada do regime especial de que trata a Lei nº 10.147, de 2000, na redação dada pela Lei nº 10.548, de 2002, estando em consonância com o art. 63 da IN SRF nº 40, de 2001, vigente à época (revogada pela IN SRF nº 247, de 2002), não mereceriam reparo.

Recurso Hierárquico Improvido

Há, ao final da decisão, ordem de intimação, com o seguinte teor: "Restitua-se o presente processo à DRF/CPS para conhecimento, ciência da interessada e providências quanto à presente decisão, bem como para que se pronuncie quanto aos documentos apresentados em 03.06.2009".

Apesar dessa ordem de intimação, o Recorrente só foi intimado da decisão que manteve a sua exclusão do regime especial dois anos e meio após a sua emissão, em 01/09/2011, quando, não tendo qualquer notícia do julgamento do recurso administrativo, compareceu à repartição onde se encontrava o processo e tomou ciência do despacho decisório em referência.

Com isso, no mês seguinte, o Recorrente apresentou novo pedido de habilitação ao regime especial, que teria sido protocolizado no CMED no dia 03/10/2011. Não há nos autos informação quanto ao resultado desse pedido, se em razão dele foi emitido um Ato Declaratório reconhecendo o direito ao benefício fiscal de regime especial de crédito presumido e em qual data.

Nesse cenário de idas e vindas no regime jurídico da Recorrente em relação ao regime especial, impende mencionar que a Recorrente observou com rigor a suspensão do regime especial por trinta dias provocada pelo ADE nº 12/2008, não fruindo do regime especial nesse período. O mesmo ocorreu quando foi excluída do regime especial por força do ADE nº 58/2009. Desde a edição do ADE nº 58/2009, em 06/04/2009, a Recorrente parou de fruir do regime especial, só voltando a utilizá-lo no dia seguinte à concessão da ordem liminar proferida nos Autos do Mandado de Segurança nº 2009.61.05005371-5, ou seja, a partir do dia 26/09/2009.

Assim, o crédito tributário constituído pelo lançamento se refere ao período que vai de 26/05/2009 a 12/2011.

Nesse contexto, uma questão que se coloca diz respeito ao termo inicial de exclusão do Recorrente do regime especial de crédito presumido, matéria apresentada pela Recorrente em seu Recurso e aprofundada no parecer jurídico por ela juntado aos autos. Segundo a Recorrente, a decisão do pedido liminar nos autos do Mandado de Segurança impetrado provocou a sua reinclusão no regime especial até a data de ciência do despacho decisório que negou provimento ao recurso administrativo. Nas palavras da Recorrente, "o ADE 59/2009 teve efeito constitutivo quando veiculou internamente o conteúdo da decisão judicial: somente com o advento da publicidade do DD 280/2009 em 30.09.2011 que se operou a revogação dos efeitos do ADE nº 59/2009".

Por outro lado, a Fazenda Nacional argumenta que a decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança não serve de base para que se reconheça a reinclusão da empresa no regime especial, pois trata de concessão de efeito suspensivo do recurso administrativo, para fins do disposto no artigo 151, inciso III, do CTN, ou seja, para obstar a execução de crédito tributário eventualmente lançado, e tal efeito suspensivo só perduraria até a data da decisão final, que teria ocorrido em 09/2009.

Diante dos argumentos lançados por cada parte, percebe-se que contribuinte e Fazenda não divergem quanto a extinção do ADE nº 59/2009 pelo Despacho Decisório nº 280 e quanto à desnecessidade de publicação de outro ato administrativo reconhecendo de forma expressa a extinção do ADE nº 59/2009, em razão daquilo que fora decidido no despacho decisório. Na realidade, o ADE nº 59/2009 foi editado para viabilizar a conferência de efeito suspensivo ao recurso administrativo até o seu julgamento, de modo que, com a realização do julgamento, houve esgotamento do ato administrativo, o que resulta em sua extinção. Nessas hipóteses, de acordo com a doutrina Antônio Carlos Cintra do Amaral²⁰, não "há necessidade de se produzir um novo ato administrativo. A simples ocorrência do

²⁰ Extinção do Ato Administrativo. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo. 1977. p. 45-46.

fato [que torne impossível a sua eficácia fática] é qualificada, juridicamente, como produtora do efeito extintivo".

Portanto, com o julgamento do recurso administrativo, ocorreu a extinção do ADE nº 59/2009, que obstava a produção de efeitos do ato administrativo anterior, divergindo as partes quanto a data inicial de exclusão do regime especial. Apesar de a Recorrente pretender limitar a discussão a uma suposta divergência entre termo inicial como data da decisão e termo inicial como data de ciência da decisão, ao afirmar que a Fazenda Nacional teria encampado essa primeira data como data de exclusão do regime especial em suas contrarrazões ao Recurso Voluntário, a divergência é ainda maior.

Se estivesse em jogo apenas a data em que a decisão proferida no despacho decisório pode ingressar na esfera jurídica da Recorrente e produzir efeitos, haveria que se concordar com a Recorrente, com todos os seus argumentos no sentido de que a publicidade é condição essencial e pressuposto de validade e eficácia dos atos e decisões administrativas, até mesmo em razão da prevalência da teoria da publicidade em detrimento da teoria da assinatura. Porém, a questão vai além e não está limitada a uma divergência a partir da data do despacho decisório, se de sua assinatura ou de sua publicidade. Isso porque, não parece que a Fazenda Nacional tenha concordado que a exclusão tenha ocorrido apenas com a emissão do despacho decisório. Tanto é assim que o lançamento se refere a período anterior ao despacho decisório - o lançamento constitui crédito tributário relativo a Maio de 2009 em diante, enquanto que a decisão foi proferida em Setembro de 2009.

Logo, a divergência aqui é se a exclusão do regime especial deve se operar a partir da edição do ADE nº 58/2009, como entende a Receita Federal, ou somente a partir da ciência do despacho decisório, como defende a Recorrente.

Pela leitura da inicial e decisões proferidas no Mandado de Segurança impetrado pela Recorrente, verifica-se que a ordem judicial concedida foi de atribuição de efeito suspensivo ao recurso administrativo até o seu julgamento. Como bem exposto pela Fazenda Nacional em suas contrarrazões, o mandado de segurança não versa sobre o direito da Recorrente em fruir do regime especial de concessão de crédito presumido, estando limitado à questão processual, sobre os efeitos em que deveria ser recebido o recurso administrativo que, em princípio, estaria sem o efeito suspensivo, em razão de uma limitação veiculada em ato infra legal, limitação esta que foi superada pelo entendimento firmado pelo Juízo da 2ª Vara Federal de Campinas.

É nesse contexto que devem ser examinados os efeitos da medida judicial em referência na situação jurídica da Recorrente. Em outras palavras, há que se examinar os efeitos sobre a esfera jurídica da Recorrente relativamente ao regime especial decorrentes de ter a Recorrente interposto recurso administrativo, por força de decisão judicial, dotado de efeito suspensivo.

Diz-se que um recurso é dotado de efeito suspensivo quando obsta a produção imediata de efeitos da decisão, no caso, do ato administrativo, por razões de segurança jurídica e por um juízo de probabilidade quanto a reversão da decisão recorrida.

Assim, no presente caso, foi atribuído efeito suspensivo para impedir que o ADE nº 58/2009 produzisse efeitos, quais sejam, que a exclusão da Recorrente do regime especial produzisse efeitos desde logo. Sem o efeito suspensivo, a Recorrente seria excluída do regime especial a partir da publicação do ADE, arcando com todos os prejuízos daí decorrentes mesmo na hipótese de provimento do recurso administrativo e reconhecimento por parte da Administração de que a Recorrente faria jus ao regime especial. Já com o efeito suspensivo, essa exclusão ficaria obstada até o julgamento do recurso administrativo, justamente para evitar os

prejuízos que poderiam ser sofridos pelo contribuinte com a exclusão, diante da possibilidade de reversão da decisão recorrida.

Todavia, a concessão de efeito suspensivo a determinado recurso e o impedimento da decisão recorrida / ato recorrido em produzir seus efeitos na pendência de julgamento do recurso não garante à parte que o interpõe a manutenção do regime jurídico que fora preservado pelo efeito suspensivo. Logo, no presente caso, com o não provimento do recurso administrativo, foi retirado o obstáculo, de caráter precário e temporário, que impedia a produção de efeitos do ADE nº 58/2009, que passou a produzir efeitos ab initio.

Além disso, não há que se falar em produção de efeitos ex nunc do despacho decisório relativamente à exclusão da Recorrente, ante uma suposta natureza constitutiva do ADE nº 59/2009, pois, como visto acima, os atos administrativos que concedem e excluem os contribuinte do regime especial previsto na Lei nº 10.147/2000 possuem natureza declaratória. Em decorrência, com a extinção do ADE nº 59/2009 e manutenção da validade do ADE nº 58/2009 por força do conteúdo decisório do Despacho Decisório nº 280 DISIT, deve-se considerar que a Recorrente foi excluída do regime especial desde o momento fixado pelo artigo 8º, parágrafo 4º, da Instrução Normativa SRF nº 40/2001, com a publicação do ADE nº 58/2009.

Por essas razões, não merece prosperar a alegação da Recorrente no sentido de que somente teria sido excluída do regime especial a partir da data de ciência do despacho decisório, em 01/09/2011, o que implicaria o cancelamento do crédito tributário constituído até esse período.” (destaques no original)

Nada obstante, discordo da possibilidade de rediscussão incidental, no processo que alberga o lançamento, do preenchimento dos requisitos para fruição do regime especial em apelo, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, porquanto o decreto que o regulamenta – Decreto nº 3.803/01 –, no que tange à suspensão/exclusão, estabelece um rito próprio, estribado na lei geral de regência do processo administrativo, Lei nº 9.784/99, através de seu 7º, § 2º, com a faculdade de interposição de recurso à autoridade imediatamente superior àquela que proferiu a decisão, no prazo de 30 (trinta) dias de sua publicação, tratando-se, sem sombra de dúvida, de um recurso hierárquico.

Não há previsão de emprego supletivo do processo administrativo fiscal, nos moldes do Decreto nº 70.235/72, com indicação do CARF como instância revisora da decisão que examina o preenchimento das condições para gozo do regime fiscal tratado na Lei nº 10.147/00, cabendo-lhe tão-somente, a meu ver, a análise dos **efeitos** do ato administrativo de suspensão/exclusão em relação aos tributos que deixaram de ser pagos, **não**, porém, **o seu conteúdo**.

Nessa vereda, o ato administrativo que decide a suspensão/exclusão do interessado do regime especial, na sistemática do Decreto nº 3.803/01, após julgamento do recurso hierárquico, reveste-se do atributo da irreformabilidade, não se encartando dentre as atribuições regimentais desse sodalício, como dito, a revisão dos critérios adotados pela RFB na expedição dos atos declaratórios executivos de suspensão/exclusão, ainda que *incidenter tantum* no processo que trata da exigência do crédito tributário decorrente, cujo limite, repito, circunscreve-se **aos efeitos** desses atos.

Por via oblíqua, restam prejudicados os debates a respeito do acerto da decisão de exclusão, do restabelecimento da regularidade fiscal durante o procedimento de

suspensão/exclusão e da desproporcionalidade da aplicação da penalidade de exclusão do regime, porquanto são questões atreladas ao próprio **conteúdo** do ato declaratório executivo de exclusão, que, na linha deste voto vencedor, não pode ser altercado nessa instância.

Outro ponto controvertido que, mesmo compondo o conteúdo da decisão de exclusão, foi objeto de discussão específica em plenário, como contraponto ao raciocínio do i. Relator, refere-se à necessidade de manutenção da regularidade fiscal durante a fruição do regime especial, que correspondeu à própria razão de fundo para a exclusão promovida.

Segundo o voto vencido, a exigência de regularidade fiscal nesses termos não estaria amparada na Lei nº 10.147/00, pois não prevista expressamente, não servindo a tal finalidade o socorro ao art. 60 da Lei nº 9.069/95, de sorte que o art. 8º da IN SRF 40/2001 teria exorbitado sua função normativa e criado exigência sem fundamento legal.

Contudo, *data maxima venia*, essa leitura parece-me equivocada, quando esquadrinhado os termos do próprio Decreto nº 3.803/01, que regulamentou o regime especial da Lei nº 10.147/00, especialmente o seu art. 7º, assim vazado:

Art. 7º O descumprimento das condições necessárias à fruição do crédito presumido, inclusive com relação à regularidade fiscal, sujeitará a empresa infratora:

I - à suspensão do regime especial pelo prazo de trinta dias, que se converterá em exclusão nas seguintes hipóteses:

a) se, findo o prazo de trinta dias, as irregularidades constatadas não tiverem sido sanadas; ou

b) se ocorrerem duas suspensões dentro do período de doze meses; e

II - ao recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que deixaram de ser pagas, com acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, nos termos do que dispõe a legislação tributária, em relação aos fatos geradores ocorridos:

a) nos meses em que tiverem sido descumpridas as condições relativas a preços praticados, que motivaram a suspensão ou a exclusão; e

b) no período da suspensão.

(...)” (destacado)

Note-se que o dispositivo estabelece que o descumprimento das condições, inclusive regularidade fiscal, acarreta a suspensão do regime especial com a consequente cobrança das contribuições, enquanto perdurar essa situação jurídica.

A suspensão do regime especial logicamente pressupõe a sua anterior concessão, o seu deferimento, de maneira que, nesse estágio, o interessado já detém a habilitação a que alude o art. 2º do decreto, estando em pleno gozo do benefício.

Destarte, o descumprimento *ab initio* das condições, nos termos dos arts. 2º e 3º do Decreto nº 3.803/01 redundaria no **indeferimento** do requerimento de concessão do regime especial e não a sua suspensão, porque até então, e desde o protocolo do pedido junto à Câmara de Medicamentos, o interessado já goza das vantagens do regime especial de forma precária, sob condição resolutória de sua ulterior admissão no programa.

Nesse diapasão, diversamente do que consignado no voto vencido nessa parte e no recurso voluntário, a manutenção da regularidade fiscal durante o regime especial, e não apenas na sua concessão, é da própria essência do instituto, não havendo que se falar em ilegalidade da IN SRF 40/2001, ao aclarar tal exigência.

Demais disso, a leitura conjugada dos arts. 60 da Lei nº 9.069/95 e 179 do Código Tributário Nacional proposta pelo i. Relator, com ênfase no substantivo “concessão” e no verbo “concedido” lá inseridos, para concluir que, referindo-se apenas à concessão do benefício fiscal, na qualidade de ato inaugural, a extensão da exigência da regularidade fiscal à manutenção da vantagem fiscal exigiria norma expressa, como ocorrido na Lei nº 11.196/05, e.g., parece investir contra as demais disposições do CTN acerca da “isenção”, como o parágrafo segundo do próprio art. 179, ao dispor que o despacho da autoridade, que reconhece a isenção individual condicionada, não gera direito adquirido e se sujeita ao disposto no art. 155 do mesmo diploma.

O art. 155, *caput*, por seu turno, prevê que “a concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, ***sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito (...)***” - destacado.

A meu sentir, as expressões “deixar de fazer” ou “deixar de cumprir” indicam a necessidade da observância das condições/requisitos **durante** a fruição da vantagem fiscal e não apenas no momento de sua concessão, como sustenta o voto vencido.

A título meramente ilustrativo, admitir que o sujeito passivo deva comprovar a regularidade fiscal apenas por ocasião da concessão do benefício fiscal conduziria a situações inusitadas, onde o devedor contumaz, objetivando vantagem tributária, obtém causa momentânea de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, como p.e. o parcelamento, com emissão da competente certidão positiva com efeitos de negativa e, após o deferimento do pleito, simplesmente deixe de adimplir a obrigação assumida e retome à condição de devedor, sem risco de perda do benefício fiscal, o que configura contrassenso.

Outrossim, entendo que a referência ao REsp 1.041.237/SP, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, de obrigatória observância neste Conselho Administrativo, não é aplicável ao processo, ao passo que examinou situação jurídica distinta, *in casu* “drawback”, não se encontrando ao longo da manifestação qualquer **tese** no sentido que a aplicação do art. 60 da Lei nº 9.069/95 se restringe ao momento da concessão do benefício fiscal, qualquer que seja ele, oportunidade que transcrevo a íntegra do voto lá exarado:

“O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Preliminarmente, revela-se cognoscível a insurgência especial, uma vez prequestionada a matéria federal ventilada.

Cinge-se a controvérsia sobre a legalidade da exigência de Certidão Negativa de Débito - CND, para o reconhecimento do benefício fiscal de drawback no ‘momento do desembaraço aduaneiro’.

Drawback é a operação pela qual a matéria-prima ingressa em território nacional com isenção ou suspensão de impostos, para ser reexportada após sofrer beneficiamento.

O artigo 60, da Lei nº 9.069/95, dispõe que:

‘A concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais.’

A indagação que se faz é se o drawback é uma operação única, com três momentos distintos, ou uma operação bipartida, em que o Fisco pode exigir do contribuinte nova documentação quando da reexportação.

Adotando o posicionamento desta Corte, caracteriza-se o drawback – ‘arrastar para traz’ ou ‘arrastar de volta’ - como negócio jurídico único, de efeito diferido, que se aperfeiçoa em um ato complexo.

Desta sorte, o artigo 60 da Lei nº 9.069/95, ao contrário do sustentado pela Fazenda Nacional, exige a certidão na concessão ou no reconhecimento do incentivo, vale dizer: em um momento ou em outro e não sob a forma cumulativa.

Com efeito, consoante jurisprudência reiterada deste Superior de Justiça, concedido o drawback não se admite que a CND seja exigida no momento do desembarço aduaneiro, quando há comprovação da regularidade fiscal antes do deferimento do benefício.

À guisa de exemplos, confirmam-se as ementas dos seguintes julgados:

(...)

Assim, ressoa ilícita a exigência de nova certidão negativa de débito no momento do desembarço aduaneiro da respectiva importação, se a comprovação de quitação de tributos federais já fora apresentada quando da concessão do benefício inerente às operações pelo regime de drawback.” (destaques no original)

Do texto precedente infere-se que o julgado é específico para as hipóteses de “drawback”, não sendo possível alargar seu alcance para além dessas situações, sendo, com isso, inaplicável ao caso dos autos o disposto no art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF (Portaria MF 343/15).

Por derradeiro, quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, também não merece censura a decisão recorrida.

A teor do art. 61 da Lei nº 9.430/96, os débitos decorrentes de tributos administrados pela RFB serão atualizados pela taxa SELIC, sendo que o emprego da expressão “débitos decorrentes”, a meu sentir, açambarca os consectários vinculados aos tributos, no caso específico, a multa de ofício aplicada, cuja constituição ocorre juntamente com a formalização do crédito tributário correspondente ao tributo, mediante lavratura do competente auto de infração ou mesmo notificação de lançamento.

Este raciocínio está alinhado à teleologia do Código Tributário Nacional, quando dispõe, em seu art. 113, § 1º, que a obrigação principal tem como objeto, além da quitação do tributo, o pagamento de penalidade pecuniária, da qual, s.m.j., é espécie a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, estabelecendo ainda que o crédito tributário decorre da obrigação principal e possui a mesma natureza desta (art. 139), finalizando, no art. 161, que não liquidado – o crédito – na data aprazada, deve ser acrescido dos juros moratórios.

Então, cabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, a partir do lançamento.

Nesse ponto, cumpre anotar que, enquanto não estiver formalizada através de lançamento, por ser a penalidade em questão - multa de ofício - oriunda de um procedimento de fiscalização, não cabe sua atualização monetária, tanto assim que no instrumento de constituição (auto de infração ou notificação de lançamento) a multa incide exclusivamente sobre o valor histórico do tributo conjuntamente lançado, limitando-se os juros moratórios à atualização desta parcela. Todavia, após a formalização do lançamento, tributo e penalidade passam a compor o denominado "crédito tributário integral", devendo este montante submeter-se à fluência da taxa SELIC.

Com estas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Robson José Bayerl

Declaração de Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan,

Externo na presente declaração as razões de recentemente ter alterado meu posicionamento em relação à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Sobre esse tema, sustentei, reiteradamente, neste colegiado, que não havia incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, em diversos acórdãos, como o de nº 3403-002.367, do qual se extraio a argumentação a seguir.

O assunto seria aparentemente resolvido pela Súmula nº 4 do CARF:

“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais” (grifo nosso)

Contudo, resta a dúvida se a expressão “débitos tributários” abarca as penalidades, ou apenas os tributos. Verificando os acórdãos que serviram de fundamento à edição da Súmula, não se responde a questão, pois tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(grifo nosso)

As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: “os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis”.

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora,

calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

*§ 3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do caput.

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002:

*“Art. 29. Os **débitos de qualquer natureza** para com a Fazenda Nacional **e os decorrentes de contribuições** arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.*

*§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os **créditos** apurados serão lançados em reais.*

*§ 2º Para fins de **inscrição dos débitos** referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.*

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

*Art. 30. Em relação aos **débitos referidos no art. 29**, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior*

ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.” (grifo nosso)

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob o risco de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre as multas aplicadas no lançamento de ofício.

Tenho, no entanto, analisado com atenção tanto a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais quanto do Poder Judiciário sobre o tema, não por simples subserviência ou acolhida cega a seus fundamentos, mas para verificar até que ponto é sustentável, jurídica e até logicamente cada um dos posicionamentos.

Ciente de que a Câmara Superior de Recursos Fiscais aprecia a matéria de forma diversa, fui buscar, inicialmente, os fundamentos que levaram à conclusão daquele colegiado, para examinar me demoviam do entendimento que vinha sustentando.

Verifiquei, para tanto, de início, acórdão recente da CSRF, que usou como fundamentos os artigos 113, 139 e 161 do CTN, e os artigos 43, 44 e 61 da Lei nº 9.430/1996:

“Esta matéria não é nova no âmbito deste colegiado e reitero as razões que venho utilizando a tempos nos processos de minha relatoria.

*De acordo com o **art. 161 do CTN, o crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora**, qualquer que seja o motivo da sua falta. Dispõe ainda em seu parágrafo primeiro que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão cobrados à taxa de 1% ao mês.*

*De forma que o art 61 da Lei nº 9.430/96 determinou que, a partir de janeiro/97, **os débitos vencidos com a União serão acrescidos de juros de mora** calculados pela taxa Selic quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. **Entendo que os débitos a que se refere o art. 61 da Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.***

***O art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta. Já o art. 113, parágrafo primeiro, do mesmo diploma legal, define que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Assim, se o crédito tributário decorre da obrigação*

principal e tem a mesma natureza desta, necessariamente deve abranger o tributo e a penalidade pecuniária.

A multa de ofício aplicada ao presente lançamento está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 que prevê expressamente a sua exigência juntamente com o tributo devido. Ao constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, ao tributo soma-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal, devendo incidir os juros à taxa Selic sobre a sua totalidade.

Tanto é assim, que a própria Lei 9.430/96, em seu art. 43, prevê a incidência de juros Selic quando a multa de ofício é lançada de maneira isolada. Não faria sentido a incidência dos juros somente sobre a multa de ofício exigida isoladamente, pois ambas tem a mesma natureza tributária.

Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no AgRg no Recurso Especial nº 1.335.688-PR, relator Ministro Benedito Gonçalves, em decisão de 04/12/2012, assim ementada:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

Para confirmar este entendimento é relevante apresentar algumas recentes decisões da CSRF, abaixo transcritas: (...)" (sic) (grifos nossos) (Acórdão nº 9303-005.042, maioria, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, sessão de 12 abr. 2017)

Os ingredientes anexados à discussão no referido acórdão apontam para algo importante, a nosso ver, ainda que o argumento seja usado apenas por analogia: o artigo 43 da Lei nº 9.430/1996.

Não consideramos em nossa análise inicial o referido artigo 43, por entender que não se aplicava à multa de ofício. Recorde-se como é desmembrada a Seção V ("Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições") do Capítulo IV ("Procedimentos de Fiscalização") da lei: em "Auto de Infração sem Tributos" (art. 43); "Multas de Lançamento de Ofício" (arts. 44 a 46); e "Aplicação de Acréscimos de Procedimento Espontâneo" (art. 47).

No art. 43 (geograficamente fora das "Multas de Lançamento de Ofício") dispõe-se que:

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.” (grifo nosso)

Desse artigo, concluo que a RFB não precisa mais realizar “imputações” de pagamento proporcionais para os pagamentos em atraso, desmembrando-os em principal, multa e juros de mora, pois cada uma dessas quantias pode ser objeto de exigência isolada.

Veja-se, por exemplo, um pagamento em atraso de R\$ 1.000.000,00 (aos quais, v.g., o fisco “imputaria”, à revelia do pagador – que poderia estar a discordar dos acréscimos moratórios –, R\$ 200.000,00 a título de multa e R\$ 100.000,00, a título de juros de mora, restando R\$ 700.000,00 a título de principal). A multa e os juros que deixaram de ser pagos em função do atraso poderiam, após o art. 43, ser exigidos com juros de mora, ainda que a integralidade dos R\$ 1.000.000,00 fosse considerada como pagamento do principal. Isso simplificaria a autuação, que não se referiria mais ao principal, mas apenas ao que deixou de ser pago em função do atraso.

Tal disposição é absolutamente incompatível com a multa de ofício de que trata o artigo seguinte da lei, e permite tão-somente a incidência de juros de mora sobre a multa de mora, e de juros de mora sobre os próprios juros de mora.

No item 23 da Mensagem nº 990/96, do Poder Executivo, que acompanha o Projeto de Lei (PL) nº 2.448/1996, do qual se origina a Lei nº 9.430/1996, encontram-se as razões para a redação do artigo:

“23 . O art. 43 possibilita a constituição de crédito tributário relativo apenas aos encargos de multa ou de juros, permitindo sua cobrança administrativa ou judicial e dando materialidade às normas contidas nos artigos subsequentes (arts. 44 a 46).”
(disponível em:
http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1132081&filename=Dossie+-PL+2448/1996)

Claro está, aí, que trata o artigo de encargos. Aliás, isso foi bem percebido pelo relator do projeto, na Câmara dos Deputados, Deputado Roberto Brant:

“8.7. O art. 43 cobre lacuna existente na legislação federal. Prevê a formalização da exigência de crédito tributário, através de auto de infração ou notificação de lançamento, exclusivamente para cobrança de multa e juros de mora, nos casos em que o tributo ou contribuição social sejam pagos após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora. No caso será exigida multa de ofício, como consta do artigo seguinte do projeto. A proposta, além de incutir nos contribuintes maior respeito para com as normas tributárias, simplifica procedimentos operacionais da administração fiscal, já que a lacuna existente vem sendo contornada, administrativamente, por um complexo mecanismo de “imputação de pagamentos”. (sic) (idem)

Assim, não se tem dúvidas de que está o artigo 43 a tratar de lançamento de ofício de multa de mora e de juros de mora. E isso nos afastava de seu teor, na análise de juros incidentes sobre multa de ofício.

Entretanto, reconhecemos que ao se lançar valores correspondentes a multa de mora não paga e a juros de mora não pagos, está-se a exigir tais valores de ofício. E que sobre ditos encargos exigidos de ofício incidem indubitavelmente juros de mora.

Não se presta o artigo 43 da Lei nº 9.430/1996, assim, a afirmar que incidem juros de mora sobre qualquer exigência de multa de ofício, mas tão-somente daquela referida na lei, decorrente de recolhimento a destempo. Isso poupou um bom trabalho da RFB na complexa tarefa de imputação de pagamentos.

Também desse artigo se afastou o recente entendimento da COSIT sobre a matéria (Solução de Consulta nº 47, de 4/5/2016, que agregou ainda comando do Decreto-Lei nº 1.736/1979).

A análise sobre o que se abrangeria na expressão “crédito tributário”, no CTN (incluindo penalidades), encontra obstáculos lógicos de inteligência em diversos dispositivos do próprio Código (v.g., arts. 97, 161 e 164), como mencionamos em nosso recorrente entendimento:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...) VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(...)

Art. 157. A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário.

(...)

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(...)

“Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

(...) § 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Entretanto, deve-se ler sistematicamente o CTN, não se entendendo que ao usar a mesma expressão “crédito tributário”, esteja às vezes o legislador a tratar de uma coisa e às vezes de outra. Eis um pressuposto básico da hermenêutica, bem contemplado na lei

brasileira que dispõe sobre o processo de elaboração das leis (art. 11 da Lei Complementar nº 95/1998):

“Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

(...) II - para a obtenção de precisão:

(...) b) expressar a idéia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, evitando o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico;

c) evitar o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto;”

Cabe ao exegeta corrigir as imperfeições terminológicas da lei, na interpretação dos dispositivos, buscando sua inserção lógica e coerente no sistema normativo. E, com esse escopo, passo aqui a realizar trabalho diametralmente oposto, no mesmo Código Tributário Nacional, buscando artigos nos quais não faça qualquer sentido que a expressão crédito tributário exclua as penalidades, tarefa que é, lamentavelmente (para a precisão do texto), igualmente executada com sucesso. Vejam-se, v.g., os artigos 113, 139, 142, 168, 173, 174 e 175:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

*§ 1º A **obrigação principal** surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o **pagamento de tributo ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o **crédito** dela decorrente.*

(...)

*Art. 139. O **crédito tributário decorre da obrigação principal** e tem a **mesma natureza desta**.*

(...)

*Art. 142. **Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário** pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do **tributo** devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da **penalidade** cabível.*

(...)

*Art. 168. O **direito de pleitear a restituição** extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*

*I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, **da data da extinção do crédito tributário**;*

(...)

*Art. 173. **O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário** extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

(...)

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

(...)

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente. (...) (grifo nosso)

O artigo 175 é a demonstração mais clara da utilização imperfeita da expressão “crédito tributário”, que deve ser sanada pelo exegeta. Por certo que se a exclusão do crédito tributário abrange a isenção (de tributos em sentido estrito, sem penalidades) e a anistia (abrangendo obviamente as penalidades), “crédito tributário” não se refere inequivocamente só a tributos. Admitir o contrário teria um efeito devastador sobre as restituições (art. 168), que não incluiriam as penalidades indevidamente pagas.

Há que se aparar a imperfeição de redação com a adequação dos conteúdos ao sistema.

Não tenho dúvidas de que a restituição do “crédito tributário” se aplica indistintamente a tributos e a penalidades, e que qualquer de tais rubricas, se indevidamente recolhidas, enseja restituição com atualização pela Taxa SELIC.

Entender que o tributo indevidamente pago deve ser restituído a tal taxa é absolutamente coerente com exigir dita taxa dos tributos devidos a partir de seu vencimento. Da mesma forma, entender que a multa indevidamente paga deve ser restituída a tal taxa é absoluta e logicamente coerente com exigir dita taxa da multa devida a partir do lançamento.

Não se afigura plausível, então, a manutenção do posicionamento que venho externando, no sentido de serem devidos juros de mora sobre a multa de ofício (por não ser esta “crédito tributário”), ao mesmo passo em que reconheço a atualização nas restituições de multas pagas consideradas indevidas (que também são “crédito tributário”).

Forço-me, assim, a rever, em nome da lógica, e da própria leitura sistêmica dos dispositivos aqui mencionados, tal posicionamento, entendendo serem devidos juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Alinho-me, assim, à jurisprudência majoritária da corte superior deste tribunal administrativo, e ao STJ.

Na Primeira Seção do CARF, aliás, a matéria foi apreciada unanimemente, recentemente (v.g., Acórdão nº 9101-002.501, de 12 dez. 2016). São diversos os acórdãos, nas três Seções de Julgamento deste tribunal administrativo, que, no último ano, entenderam pela incidência de juros de mora sobre a multa de ofício (v.g., nº 9101-002.180, nº 9202-003.821 e nº 9303-003.385).

E no STJ, assenta-se que tal posicionamento reflete o entendimento de ambas as turmas que compõem a Primeira Seção da corte (que trata de matéria tributária):

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. **JUROS DE MORA SOBRE MULTA, INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.***

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: **“É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.”** (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

2. Agravo regimental não provido.” (AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012) (grifo nosso)

Pelo exposto, passo a entender, em interpretação sistemática dos dispositivos que regem a matéria, que incidem juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Por fim, noticia que já venho externando esse novo entendimento desde o Acórdão nº 3401-004.011, no qual atuei como redator designado em relação à matéria.

Rosaldo Trevisan