

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO N° : 10209.000958/95-06  
SESSÃO DE : 19 de junho de 1997  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547  
RECURSO N° : 118.008  
RECORRENTE : COMPANHIA VALE DO RIO DOCE  
RECORRIDA : DRJ/BELÉM-PA

ISENÇÃO - Concessão revogada pela Lei nº 8.032/90.

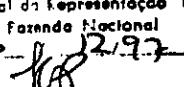
1. O prazo para revisão de DI é de cinco anos a partir do registro do despacho-art. 456 do RA.
2. A revisão aduaneira tem base legal para sua realização-art. 455 e 456 do RA., art. 54 do DL 37/66- art. do CTN. I.
3. Multa de mora - incabível sua aplicação concomitantemente com a multa de ofício - ADN-COSIT 10/97.
4. Isenção sob condição e a prazo certo concomitância necessária entre condição e prazo certo - art. 178 CTN - Lei complementar nº 24/75.
5. Prazo certo concedido no campo do IRPJ não se estende ao II - Explicitação indispensável na legislação concessória - art. 178 CTN.
6. Revogação da concessão, por lei supervincente, se não satisfeitas as duas condições concomitantemente Lei nº 80.32/90 art. 1º.
- 7.Juros de Mora - indevida a sua cobrança no presente caso.

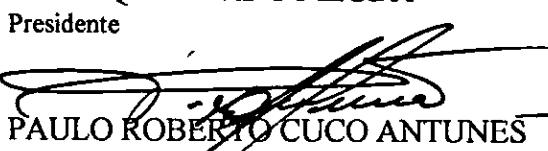
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência do lançamento relativo as 5 (cinco) primeiras DI's, e em rejeitar a preliminar de irrevisibilidade do lançamento (revisão aduaneira). No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir as penalidades e os juros de mora, vencidos os conselheiros Elizabeth Maria Violatto, Ricardo Luz de Barros Barreto e Paulo Roberto Cuco Antunes, que davam provimento integral, e os conselheiros Antenor de Barros Leite Filho, relator, Henrique Prado Megda, que excluiam apenas as penalidades e a conselheira Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto, que excluía apenas a penalidade capitulada no art. 364, inciso II, do RIPI. Designado para redigir o voto referente aos juros de mora o conselheiro Paulo Roberto Cuco Antunes, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 19 de junho de 1997

  
HENRIQUE PRADO MEGDA  
Presidente

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Coordenação-Geral da Representação Extrajudicial  
Fazenda Nacional  
Em 3 de 12/97  


  
PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES  
Relator Designado

LUCIANA CORIEZ RORIZ PONTES  
Procuradora da Fazenda Nacional

03 DEZ 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: UBALDO CAMPELLO NETO e LUIS ANTONIO FLORA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.008  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.547  
RECORRENTE : COMPANHIA VALE DO RIO DOCE  
RECORRIDA : DRJ/BELEM-PA  
RELATOR(A) : ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO  
RELATOR DESIG. : PAULO ROBERTO CUZO ANTUNES

RELATÓRIO

Teve início o presente processo com o Auto de Infração de fls 02, perfazendo uma exigência de crédito tributário no valor total de 5.955.714,24 UFIR, lavrado em 31.07.95, ciência dada ao contribuinte em 16.08.95, decorrente de ato de revisão de 52 despachos realizados durante o ano de 1990, com diferentes datas de registro e de desembaraço e tendo por objeto a importação de mercadorias variadas.

Desse total, 966.493,58 UFIR são relativas ao Imposto de Importação; 191.113,00 são relativas ao Imposto Sobre Produtos Industrializados; 3.685.213,26 UFIR relativas a Juros de Mora do I.I., calculado até 31.07.95; 728.482,68 UFIR, relativas a Juros de Mora sobre o IPI, calculado até 31.07.95; 191.113,00 UFIR, relativas à Multa do IPI; 193.298,72 UFIR, relativas à Multa do I.I., não passível de Redução.

A base factual do A.I., nos termos da Autoridade Fiscal foi a de que :

**"A empresa autuada deixou de recolher o Imposto de Importação - II e do Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI, vinculado a importação, (...) invocando a ISENÇÃO prevista no Decreto-Lei n. 1.813/80 e Atos Declaratórios n. 01/88 e 29/86, da Secretaria Executiva do Programa Grande Carajás.**

Acontece, porém, que a referida isenção deixou de existir desde 13.04.90, data em que entrou em vigor a Lei n. 8.032/90, cujo artigo 1º revogou todas as isenções e reduções do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, de caráter GERAL ou ESPECIAL, ressalvadas as hipóteses previstas nos artigos 2 a 6 da citada Lei, que não contempla a isenção pleiteada pela empresa autuada.

**Por outro lado, o art. 10 da mencionada Lei, em seus incisos I e II, excepcionou da revogação as seguintes situações:**

**"I - as isenções e reduções comprovadamente concedidas nos termos da legislação respectiva até a data da entrada em vigor desta Lei;**

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 118.008  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547

**II - aos bens importados, a título definitivo, amparados por isenção ou redução na forma da legislação anterior, cujas Guias de Importação tenham sido emitidas até a data da entrada em vigor desta Lei".**

Desta forma, conclui-se que as importações realizadas a partir de 13.04.90 pela empresa autuada somente poderiam ser favorecidos pelo benefício fiscal previsto no Dec. Lei n. 1.813/80, combinado com o disposto no Decreto n. 86.157/81 e Atos Declaratórios n. 01/81 e 29/86, da Secretaria Executiva do Programa Grande Carajás, na hipótese de as Guias de Importação terem sido emitidas antes de 13.04.90, data em que entrou em vigor a Lei n. 8.032/90. As importações realizadas sem estas condições não têm direito a ISENÇÃO do II e do IPI, motivo pelo qual estamos realizando o lançamento e a cobrança através do presente Auto de Infração."

A base legal, explicitada no A.I., para o lançamento do II, foi a legislação citada referente ao Programa Grande Carajás mais o Regulamento Aduaneiro - RA, Decreto 91.030/85, através de seus arts. 86, 89, 99, 100, 220, 455, 456, 499 e 542. Para o lançamento do IPI foram indicados os arts. 55, I, "a"; 63, I, "a" e 112, I, do Regulamento do IPI, Dec. n. 87.981/82.

Em relação aos juros de mora, por economia processual passo a ler a legislação de apoio indicada, constante de fls.54 do presente.

Quanto às multas aplicadas, a base legal indicada a fls. 79 do processo é: para o II, 30%, art. 530 do R.A. combinado com o art. 59 da Lei n. 8.383/91 e para o IPI o art. 364, II do RIPI, Dec. n. 87.981/82.

Em sua Impugnação tempestiva a Autuada alinha, basicamente, os seguintes argumentos a seu favor:

**"Preliminarmente - Da Prescrição - É mister ressaltar que trata-se de dívida prescrita, vejamos: Nos precisos termos do artigo 174 do Código Tributário Nacional, a Fazenda Pública possui o prazo de cinco anos, para promover a ação de cobrança do crédito tributário constituído, (...)"**

**"Então, pela simples leitura do inciso I do parágrafo único transscrito, observa-se que a prescrição não foi interrompida no caso dos presentes autos. Levando-se em consideração que o termo inicial de constituição definitiva dos créditos tributários relativos aos fatos gerados é o do registro da respectiva DI, consoante inúmeros julgados do Egrégio 3º Conselho de Contribuintes e que o termo final para a contagem do prazo de 05 (cinco) anos é a data**

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 118.008  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547

**do recebimento da intimação objetivando a cobrança, o que ocorreu somente em 15.08.95, temos que, com relação às DI abaixo arroladas ocorreu o fenômeno da prescrição.”**

É apresentado, então, a fls. 60, quadro que exclui do lançamento, por prescrição, cinco despachos, registrados em 14.08.90, três deles e em 15.08.90, dois deles, acrescentando a Autuada:

**“Assim sendo, com relação a esses créditos operou-se a prescrição, razão pela qual devem ser excluídos por ocasião do julgamento monocrático, tendo em vista que a citação pessoal do contribuinte, não ocorreu dentro do quinquênio previsto no artigo 174, parágrafo único, I, do CTN.”**

Quanto ao mérito a empresa argumenta que:

**“Na remota hipótese de ser descartada a preliminar de prescrição, e adentrando o mérito, deve ser considerada improcedente a autuação, uma vez que revisa lançamento analisando exclusivamente aspectos de direito e não aspectos de fato. É sabido que a revisão tributária só pode abranger aspectos de fato, já que os aspectos de direito foram analisados durante o lançamento.”**

Quanto à multa do I.I., argumenta a Impugnante:

**“(...) é inegável seu descabimento, ante remansosa jurisprudência do 3º Conselho de Contribuintes nesse sentido. Realmente, em ato de revisão aduaneira, não pode haver mora do imposto de importação, porque o contribuinte não foi intimado, antes da revisão, a efetuar qualquer pagamento. Não houve lançamento e, assim, não houve decurso de prazo. Mora só após decurso de prazo legalmente concedido, fato que não aconteceu no caso vertente.**

É então transcrita a ementa do Acórdão 301-26304, da seguinte maneira: **“Multa de Mora - Indevida enquanto não ultrapassado o prazo para pagamento do crédito tributário fixado em decisão irrecorrível. Recurso a que se dá provimento”.**

Encerra-se a Impugnação com a empresa aguardando pela “decretação da improcedência do lançamento ora impugnado”.

Ao decidir o processo, em sua esfera de competência, a Autoridade a quo tomou conhecimento da Impugnação, para “rejeitar as preliminares argüidas, por falta de amparo legal e, no mérito, julgar procedente a imposição de que trata o presente processo, consubstanciado no Auto de Infração de fls. 01/79 e declarar devido o seu valor”.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 118.008  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547

As linhas gerais da Decisão de Primeira Instância são as seguintes:

**“É equivocada a arguição PRELIMINAR de prescrição com base no artigo 174 do CTN, visto que, conforme o *caput* do referido artigo, a prescrição relaciona-se com a cobrança de crédito tributário já definitivamente constituído. Antes da revisão e consequente lançamento de ofício não havia crédito tributário constituído para que dele fosse intimada a autuada, visto que o Auto de Infração atacado na Impugnação é o próprio instrumento de constituição do crédito tributário, na forma do art. 142 do CTN (...);**

**“A prescrição de que trata o art. 174 do CTN, invocada pela Impugnante, teve sua contagem iniciada, em relação à autuação sob exame, no dia 16 de agosto de 1995. (...) Não há que falar pois em prescrição quanto ao presente crédito tributário, carecendo assim de amparo legal a preliminar arguida (...);**

**Quanto à assertiva da Defesa de que a revisão tributária só pode abranger aspectos de fato a Decisão Singular transcreve, em sentido contrário, doutrina lastreada em *Antônio da Silva Cabral, Aliomar Baleeiro e Hugo de Brito Machado*, sendo deste último a afirmativa de que : “O lançamento, como norma concreta, há de ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei. Ocorrendo erro em sua feitura no conhecimento dos fatos, quer no conhecimento das normas aplicáveis, o lançamento pode, e mais do que isto, o lançamento deve ser revisto”;**

**A autuada fundamentou no campo 24 da DI, seu pedido de isenção sobre dispositivo já revogado na ocasião pela Lei 8.032/90;**

**Quanto à multa de mora “Em que pese estar em vigor o art. 40., inciso I, da Lei n. 8.218/91, que comina multa de ofício de 100% sobre os tributos devidos quando, sem que tenha sido constatado evidente intuito de fraude, se verifique falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata, o Ato Declaratório (Normativo) n. 36, de 06.10.95, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da SRF formalizou entendimento segundo o qual, para a situação sob exame, na medida que os autos não revelam evidente intuito de fraude, cabe a exigência dos tributos devidos, acrescidos de juros e multa de mora e atualização monetária. A multa de mora prevista no Regulamento Aduaneiro é aquela constante do artigo 530, no qual foi enquadrada a infração objeto da autuação ora examinada. Desta forma a aplicação da multa de mora está perfeitamente de acordo com o entendimento da**

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 118.008  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547

administração da SRF expressado no mencionado Ato Declaratório (...).

A empresa apresentou, tempestivamente, Recurso dirigido a este Terceiro Conselho (fls.694), apresentando, basicamente os seguintes pontos:

**“No despacho aduaneiro comum a mercadoria só é liberada após concluído o lançamento, cumprindo-se integralmente o disposto no art. 142 do CTN”.**

**“Não resta dúvida, pois, que uma vez liberada a mercadoria o lançamento do crédito do Fisco foi completado. Não há como confundir LANÇAMENTO COM REVISÃO DE LANÇAMENTO. O AFTN, na Zona Primária só libera a mercadoria depois do crédito tributário constituído e cobrado.**

**“Logo, o lançamento de ofício representado pelo A.I. é atividade muito posterior ao lançamento por homologação, realizado na zona primária.” A revisão feita, portanto é revisão de lançamento, nos termos do art. 149 do CTN, do que decorre o lançamento de ofício.**

**“O lançamento tem que ser feito - em seguida ao nascimento da obrigação tributária - no prazo de cinco anos, sob pena de decadência e não de prescrição. Na importação nunca ocorre a decadência, porque o AFTN tem que lançar logo em seguida ao registro da D.I.. Se não o fizer no prazo de 60 dias ocorrerá um novo instituto jurídico: o perdimento do bem por abandono de despacho (art. 23, II, “b” do DL 1.455/76)”.**

**“A partir daí, qualquer acréscimo sobre a cobrança já homologada só pode ser feita por revisão de lançamento, isto é, por auto de infração (lançamento de ofício). E esta tem o prazo prescricional de 5 anos contados do término do lançamento (definitivamente concluído, por homologação).”**

**“Por esta razão as súmulas transcritas no item 5 da r. decisão recorrida vêm em abono da tese retro expandida, e não em favor da r. decisão recorrida, pois todas sustentam que o prazo tem início com a constituição definitiva do crédito, efetuado em consonância com o disposto no art. 142 do CTN. (...) Portanto, constitui uma segunda heresia jurídica pretender dar início ao prazo prescricional com o lançamento de ofício, realizado no dia 16 de agosto de 1995, desprezando, por completo, o lançamento anterior, da modalidade *por homologação*, efetuado como decorrência do registro da declaração de importação, lançamento**

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 118.008  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547

este que possibilitou o desembaraço aduaneiro. É válido nesta oportunidade seja relembrado que, em seguida à ocorrência do fato gerador (na importação é o registro da D.I.) têm início as atividades de lançamento. No caso vertente elas se iniciaram a 14 e 14.8.90. Portanto o lançamento de ofício, em 16.08.95, é alcançado pela prescrição. Se o lançamento de ofício fosse realizado no apagar das luzes do prazo de prescrição, aí sim, teríamos mais de cinco anos para julgar o crédito. Porém o lançamento de ofício foi efetuado após o prazo de cinco anos do desembaraço aduaneiro, vale dizer, quando já fazia surtir seus efeitos o instituto jurídico da prescrição, impeditivos da constituição de qualquer crédito relativamente àquele fato gerador".

No mérito ressalte-se que o DL 1.813/80 instituiu regime especial de incentivos fiscais para o Programa Grande Carajás e "(...) o empreendimento de que se trata foi totalmente incluído dentre aqueles que poderiam receber os incentivos fiscais decorrentes da lei", que estariam garantidos mesmo após a vigência da Lei n. 8.032/90.

Quanto à multa de mora, "Entendemos, como Alberto Xavier, que mora não está diretamente relacionada ao lançamento e, sim, ao prazo de pagamento, (...) independentemente do ato de lançamento".

"(...) a legislação aduaneira possui uma peculiaridade não existente nos outros impostos. Exigida do sujeito passivo a antecipação do pagamento, é permitida - somente quanto ao imposto de importação e IPI vinculado- a complementação mediante D.C.I. Em face dessa peculiaridade, até o momento do desembaraço aduaneiro o pagamento a menor pode ser complementado, sem mora. Caso contrário, todo pagamento proveniente de D.C.I. já nasceria com multa de mora, uma vez que sempre será feito após o registro da D.I.".

"Analizando estes fatos poder-se-ia admitir que a norma que criou a oportunidade de apresentação de D.C.I. abriu também, por via de consequência, nova oportunidade de pagamento, vale dizer, novo prazo para pagamento da parte a ser complementada".

A esse respeito "é incontestável que na área aduaneira grava dúvida sobre se a mora, na fase de conferência aduaneira, deve ou não ser exigida", tanto assim que a própria Coordenação do Sistema de Tributação consubstanciou recomendação, via ato normativo, esclarecendo "não ser cabível a exigência de multa e de juros de

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.008  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.547

**mora nos casos de pagamento complementar efetuado na forma dos subitens 3.92 e 3.9.8 da IN SRF n. 40/74".**

A fls. 718, consta a manifestação da Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, em Belém, concordando com a Decisão de Primeira Instância e requerendo seja indeferido o recurso.

Foi apresentado pela parte, Memorial onde a Recorrente procura melhor explicitar seus argumentos de defesa, particularmente no que diz respeito à vigência da isenção do I.I. e do I.P.I. na importação, face à concessão de benefício fiscal sob condição e prazo certo.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.008  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.547

**CONS. PAULO ROBERTO CUZO ANTUNES**

**VOTO VENCEDOR, EM PARTE**

Discordo, "data venia", integralmente do Respeitável Voto proferido pelo Nobre Relator, o Conselheiro Antenor de Barros Leite Filho, pois entendo totalmente improcedente o lançamento de que se trata, tanto no que concerne aos tributos quanto as penalidades e encargos legais.

Designado para redigir o Voto Vencedor relativo aos juros moratórios exigidos, passo a fazê-lo, como segue:

Em diversos outros julgados da mesma espécie realizados por esta Câmara, tenho manifestado opinião contrária à cobrança de juros pelas repartições aduaneiras, correspondentes a períodos anteriores ao efetivo vencimento de créditos tributários, integrando a corrente daqueles que firmaram entendimento pela improcedência de tais encargos, pelos motivos seguintes:

"Indevidos tais encargos enquanto o contribuinte, ou sujeito passivo, não estiver incidindo em "mora", ou seja, deixar de efetuar o pagamento de tributo **efetivamente devido**, na data do seu vencimento.

Instaurada a discussão sobre a dívida tributária levantada pelo Fisco, evidentemente que o contribuinte deve ter resguardado o direito à plena defesa, sem correr o risco de vir a ter que pagar outros encargos, tais como os juros de mora e multa de mora, ao final da refrega.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 118.008  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547

Diz o art. 1º, do Decreto nº 70.235/72:

**"Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre aplicação da legislação tributária federal"**

Nesse sentido, forçoso se torna reconhecer que o objetivo primordial do processo administrativo é a exata busca, determinação e exigência do crédito tributário efetivamente devido. Se a Lei dispõe que o crédito tributário deve ser determinado pelo processo administrativo, sem a conclusão deste não há que se falar em crédito vencido, sujeitando à incidência de tais encargos, pois que inexiste "mora".

Os juros, quando aplicados já no lançamento inicial efetuado pelo Fisco é, sem qualquer dúvida, um elemento coercitivo e desmotivador do uso, pelo contribuinte, do seu direito de discutir a dívida levantada e, consequentemente, do exercício da defesa plena, contrariando determinação constitucional que resguarda, aos litigantes, o contraditório e a ampla defesa.

Desde a ocorrência do fato gerador do tributo, passando pelas fases de apuração; diligências, lançamento, instauração do litígio, até o trânsito em julgado da decisão final administrativa que considera devido o crédito tributário, não há que se falar em incidência de "mora" do contribuinte, ou sujeito passivo, pois que não havia, obviamente, a certeza da dívida nem tampouco o direito, líquido e certo, da Fazenda Nacional em receber o tributo exigido.

Ademais, acrescente-se que a Fazenda Pública, durante todo o período que decorre entre o nascimento do fato gerador do tributo, até o momento em que se efetiva o pagamento pelo contribuinte, está sempre protegida contra a desvalorização da moeda, em virtude da aplicação dos índices de atualização monetária sobre tais créditos, que incide em todas as fases acima citadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

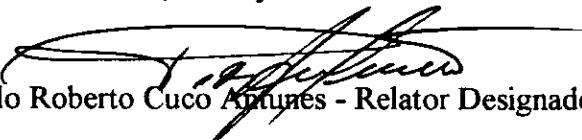
RECURSO N° : 118.008  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547

Por bem ressaltar, finalmente, que nos casos em que os contribuintes recorrem ao Poder Judiciário para pleitear a repetição do indébito, as eventuais sentenças favoráveis sempre condenam a Fazenda Nacional ao pagamento de juros de mora, porém, somente a partir do trânsito em julgado de tais Sentenças.

Assim acontecendo, inadmissível aceitar-se dois pesos e duas medidas na aplicação da lei tributária e, em especial, na exata busca do efetivo crédito tributário devido, apurado nos procedimentos administrativos.”

Estes, portanto, os meus fundamentos para excluir do crédito tributário de que se trata os juros de mora aplicados pela repartição aduaneira de origem.

Sala das Sessões, 19 de junho de 1997

  
Paulo Roberto Cuco Atunes - Relator Designado.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 118.008  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547

VOTO

Como se viu anteriormente, a linha de defesa da Recorrente, no presente processo, centrou-se basicamente:

- 1. na arguição de prescrição da ação do fisco quanto a cinco Declarações de Importação;**
- 2. na impossibilidade da revisão “tributária” em matéria de direito;**
- 3. no descabimento, sob qualquer hipótese da eventual aplicação das Multas e**
- 4. na tese da concessão de isenção sob condição e prazo certo.**

A seguir procuraremos analisar todos os argumentos de defesa, através dos quatro blocos acima apresentados.

**1. Da Prescrição**

A Recorrente na Impugnação e no Recurso trata como prescrição o decurso de prazo válido que o fisco teria para exigir o crédito tributário oriundo da Revisão de Declaração de Importação efetuada.

Evitaremos aqui a discussão a respeito da natureza do lançamento referente ao imposto de importação, isto é se ele é feito por declaração ou por homologação e consequentemente se enseja a prescrição ou a decadência.

Parece-nos que, quanto a este ponto da defesa, este aspecto não vem a ter consequências para o deslinde do feito, principalmente tendo em vista que também concordamos em que o fisco, no caso, já não tinha o direito de revisar as Declarações de Importação, cujo registro se deu com anterioridade superior a cinco anos, em relação à ciência do auto de infração à parte.

Assim, entendemos que, qualquer que seja a modalidade de lançamento, por declaração, por homologação ou misto, nos termos tanto dos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional quanto do art. 456 do Decreto nº 91.030/85, o Regulamento Aduaneiro:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 118.008  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547

**“Art. 456 - A revisão poderá ser realizada enquanto não decair o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário”.**

Da doutrina a respeito selecionamos o trecho que se segue, de autoria de *Ruy Barbosa Nogueira, in Curso de Direito Tributário, 1995, pg 232 e seguintes*, no intuito de melhorclarear a questão.

**“Recebendo o tributo e tomado assim conhecimento dessa atividade do contribuinte (*a declaração*) sem que nos prazos legais instaure revisão ou lançamento de ofício, a repartição homologa o lançamento e opera-se a extinção do crédito tributário”.**

No caso, tendo as referidas cinco D.I. sido registradas em 14 e 15 de agosto de 1.990 e a ciência da autuação ter ocorrido em 16.08.95, já se havia esgotado o prazo de cinco anos para que o Fisco viesse a revisar as citadas declarações e a constituir, de ofício, eventual crédito tributário a respeito.

## **2. Da impossibilidade da revisão “tributária”**

Ainda que lastreado em argumentos trata-se de argumento um tanto inusitado na área aduaneira. Isto porque é tão comum e aceita, a revisão de declaração de importação e a do próprio eventual lançamento na conferência de despachos, que muito raramente se vêem levantados argumentos legais contra a possibilidade deste procedimento fiscal .

No caso , ao se defender da ação fiscal a Autuada trilhou esse caminho, buscando marcar como ilegal a possibilidade do Fisco, de efetuar revisão de declarações. Foram apresentados então, argumentos , não referentes à revisão de declaração em si , mas sim quanto à revisão de lançamento completo e acabado.

É pacífico que o lançamento é um instituto tributário complexo que não pode ser confundido com a mera declaração, embora possa englobá-la. No lançamento definitivamente constituído há muito mais que a declaração do contribuinte.

Mas a Recorrente buscou ingentemente igualar revisão de declaração à revisão de lançamento, particularmente no Recurso, levantando a tese da homologação, pela qual o lançamento estaria concretizado, ainda que não houvesse crédito tributário exigido de ofício no momento do desembarque.

Esta linha foi utilizada, justamente para ser introduzida, em seguida, a tese de que uma vez findo o lançamento neste não se poderiam proceder alterações de direito mas apenas de fato.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 118.008  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547

Preliminarmente, a clássica distinção, rígida, entre lançamento por declaração e lançamento por homologação, particularmente quanto ao Imposto de Importação não mais é esposada, no geral, pelos autores tributários mais atuais.

A evolução dos institutos tributários forçosamente segue a evolução do mundo econômico, financeiro e tecnológico. Assim, hoje, é aceito plenamente que as formas puras e teóricas de lançamento não se juntam mais a cada tipo de tributo. Para o mesmo tributo duas ou mais formas de lançamento podem ser constatadas.

Por consequência, esse tipo de discussão tem atualmente seu valor bastante reduzido pelas poucas e não freqüentes consequências práticas.

Assim, falar, em declaração ou homologação irretocáveis parece-nos não fazer muito sentido tanto no campo da teoria como no da prática, particularmente quando o Código Tributário Nacional autoriza a revisão do próprio lançamento, sob diversas hipóteses, sendo a primeira em função de lei determinante do procedimento.

A respeito do tipo de lançamento na área aduaneira, são do autor especializado em questões aduaneiras, *Roosevelt Baldomir Sosa in Comentários à Lei Aduaneira, Aduaneiras, 1995, pg. 142* as seguintes observações:

**“Afirma-se ser o imposto de importação da modalidade “por homologação”, do artigo 150 do CTN, de vez que pela sistemática adotada cabe ao sujeito passivo antecipar o imposto, ou seja, ao entregar a Declaração de Importação esta se faz acompanhar da prova do recolhimento. Essa visão, contudo pode enclausurar o raciocínio do intérprete, pois não é verdade que cada imposto tenha uma, e apenas uma forma de apuração.**

.....  
**O que se tem, pois, não é uma modalidade única para um único imposto e sim uma previsão de diversas modalidades para o lançamento de tributos”.**

Sobre a revisibilidade do lançamento citamos Hugo de Brito Machado, in Curso de Direito Tributário, Malheiros Editores, 11a. edição, 1996, pág. 121:

**“Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado.**

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.008  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.547

Divergindo de opiniões de tributaristas ilustres, admitimos a revisão do lançamento em face de erro, quer de fato quer de direito. É esta conclusão a que conduz o princípio da legalidade, pelo qual a obrigação tributária nasce da situação descrita na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. A vontade da administração não tem qualquer relevância em seu delineamento. Também irrelevante é a vontade do sujeito passivo. O lançamento, como norma concreta, há de ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei. Ocorrendo erro em sua feitura, quer no conhecimento dos fatos, quer no conhecimento das normas aplicáveis, o lançamento pode e, mais que isto, o lançamento deve ser revisto.

O Tribunal Federal de Recursos, em acórdão unânime de sua 5a. Turma, da lavra do eminentíssimo Ministro Geraldo Sobral, decidiu: “Em decorrência do princípio constitucional da legalidade (CF, arts. 19,J, e 153, # 29) e do caráter declaratório do lançamento, que considera a obrigação tributária nascida da situação que a lei descreve como necessária e suficiente à sua ocorrência (CTN, arts. 113 e 114), admite-se a revisão de ofício da atividade administrativa do lançamento, vinculada e obrigatória, sempre que ocorrer erro de fato ou de direito”(REO n. 94.076-SC, em 31.05.84, Ementário de Jurisprudência do TFR, n. 59. p. 60”.

Abordando ainda o tema revisão, buscamos doutrina mais específica da área aduaneira no já citado Roosevelt Baldomir Sosa, in Comentários à Lei Aduaneira, Edições Aduaneiras Ltda., 1.995, p. 371 e seguintes :

“Revisão Aduaneira, no alcance do artigo 455, é procedimento (e não ato), que objetiva reexaminar a regularidade das importações ou exportações, sob os aspectos de forma e substância, inclusive aspectos isencionais porventura pleiteados e aplicados.

Relativamente a este último ponto - reexame de benefícios isencionais - é de se ver a posição predominante na doutrina, a qual preceitua que a revisão do lançamento só é aceitável face a erro de fato (erro material, acidental ou substancial), não se impondo, destarte, quando sua motivação decorrer de erro de direito.

Muito embora a sólida doutrina acreditamos que mesmo face a erro de direito impõe-se o instituto da revisão, a raiz dos incisos I e IX do artigo 149 do CTN. (“I - quando a lei assim o determine”; “IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 118.008  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547

*fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial") . Aliás, a remissão ao artigo 149 constante do inciso III do artigo 145 do CTN ("III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149"), autoriza, sem margem a dúvidas, a alteração do lançamento mesmo quando notificado o sujeito passivo.*

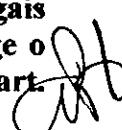
No primeiro caso (artigo 149, I), isto é, quando a revisão decorre de mandamento de lei, pensamos estar o legislador acautelando-se dos erros e equívocos não intencionais que podem ocorrer na determinação do tributo devido. É que na área aduaneira, por exemplo, busca-se a maior celeridade possível no processo de desembaraço visando otimizar a entrada da mercadoria em circulação econômica. Está o Fisco premido, nesse caso, pela ativa demanda dos exportadores e importadores; tanto assim que se permite seja a isenção pleiteada no corpo da própria Declaração objetivando economia de tempo no processamento dos requerimentos de praxe. Cumula-se o problema quando se constata que parte apreciável dos despachos aduaneiros se dá com benefícios fiscais, em razão da extrafiscalidade do Imposto de Importação".

Acrescentamos às observações do Ilustre Autor acima citado o fato de que a Autoridade Fiscal, na área aduaneira, diferentemente do que ocorre nas esferas dos outros tributos, é premida também pelos prazos legais que lhe são impostos para eventual formalização de eventual crédito tributário, cinco dias após a conferência (art. 447 do R.A.).

É evidente que para um exame adequado do despacho aduaneiro, face à complexa e copiosa legislação pertinente e à variedade crescente das transações internacionais, cinco dias é um prazo muito exíguo. Acresça-se a isso que, na maioria esmagadora dos casos a um Fiscal são distribuídos, concomitantemente, inúmeros despachos.

Como ficaria o Fisco, o Tesouro Nacional e a Justiça Fiscal se, em função de interpretações, a nosso ver errôneas, e excessivamente restritivas, não se puder efetivar revisões de despachos aduaneiros de maneira adequada?

A fora esses aspectos doutrinários e administrativos, do ponto de vista de legislação aplicável à revisão das declarações em geral e mesmo ao lançamento, há em todos os campos dos tributos administrados pela Receita Federal, dispositivos legais autorizativos e determinantes a respeito, que satisfazem totalmente o que exige o CTN, através do itens I do art. 149 (quando lei o determine) e o item III do art. 145 (iniciativa de ofício da autoridade administrativa), ambos do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 118.008  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547

Assim, inicialmente, é relevante destacar o parágrafo 3º, introduzido no texto do Decreto n. 70.235/72 pela Lei n. 8.748 de 09.12.93, que assim dispõe:

“Art. 18 - .....

# 3º. - Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, *inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência*, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada”.

No campo do Imposto de Renda, o Decreto-Lei n. 5.844/43, que ainda serve de base para diversos dispositivos do atual Regulamento do Imposto de Renda de 1.994, já dispunha em seu art. 74 que “**as declarações de rendimentos estarão sujeitas à revisão das repartições lançadoras(...)**”, esclarecendo no parágrafo 4º, que “**o contribuinte que deixar de atender ao pedido de esclarecimentos ficará sujeito ao lançamento de ofício**”.

Nos posteriores Regulamentos do Imposto de Renda essa linha continuou claramente.

Na área aduaneira desde o art. 54 do Decreto-lei n. 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei n. 2.472/88, explicitada também nos arts. 455 e 456 do atual Regulamento Aduaneiro a revisão aduaneira é prevista da seguinte forma:

**“Art. 455 - Revisão aduaneira é o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, reexamina o despacho aduaneiro, com a finalidade de verificar a regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais, e outros, inclusive o cabimento de benefício fiscal aplicado.”**

**Art. 456 - A Revisão poderá ser realizada enquanto não decair o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário”.**

**De todas as maneiras, malgrado o brilhante esforço da Recorrente, a conferência em despacho aduaneiro não é sinônimo de lançamento e mesmo que o fosse, adotando-se a tese, já aludida, da homologação, sua revisão, como vimos, é garantida em lei e aprovada pela doutrina especializada.**

### **3. Da Multa**

Tratando-se de lançamento de ofício entendemos não caber a multa de mora do art. 530, a qual só foi lançada, nos termos da decisão *a quo*, fls. 690, dentro do

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 118.008  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547

entendimento do ADN COSIT 36/95 de não se aplicar ao caso a multa do art. 4º, da Lei n. 8218/91, mas sim juros e multa de mora.

Observe-se que o ADN COSIT 36 invocado foi revogado explicitamente pelo ADN COSIT n. 10/97, passando a Receita Federal através desse entendimento a não se referir mais à exigência de aplicação da multa de mora.

No caso ficamos com a doutrina que separa, para efeitos de aplicação de multas, o pagamento espontâneo e o lançamento de ofício, conforme dispõe *Roosevelt Baldomir Sosa*, na obra já citada, *Comentários à Lei Aduaneira, fls 495*:

**“Esta multa é devida quando o contribuinte regulariza espontaneamente a situação, antes de ser iniciado o procedimento fiscal atinente ao mesmo fato, (...).”**

Por outro lado julgamos não caber, no caso a imposição da penalidade prevista no RIPI, art. 364, tendo em vista não se tratar de infração que envolva utilização de Notas Fiscais e ainda por ser o caso, de pleito de isenção apresentado devidamente à repartição aduaneira, enquadrando-se inclusive na lógica de inaplicabilidade expressa pela própria Receita Federal, através do ADN COSIT nº 36/96, já citado.

#### 4. Isenção sob condição e a prazo certo

Em relação a uma eventual inaplicabilidade ao caso da revogação de isenções previstas na Lei n. 8.032/90, em função de interpretação de concessão de isenção sob condição e por prazo certo, fazemos a seguir as observações que julgamos pertinentes.

A Lei nº 8.032, de 12.04.90 foi seqüência de uma série de diplomas legais que, a partir principalmente de 1.988, vieram trazer organização e restrições, cada vez maiores, à concessão de benefícios fiscais.

Dentre os diplomas legais editados nessa linha e que espelhavam uma busca de sistematização na área de benefícios tributários, citamos o Decreto-lei nº 2.433, de 19.05.88 que baixou uma política industrial dispondo “sobre os instrumentos financeiros relativos à política industrial, seus objetivos” revogando incentivos fiscais e dando outras providências, dentre as quais incrementando a canalização de pleitos através do BEFIEX.

Nessa mesma linha vieram os decretos de números 96.056 e 96.760 de 1988, sendo que o primeiro centralizou a competência sobre concessões de benefícios do Conselho de Desenvolvimento Industrial e o segundo, regulamentando o Decreto-lei nº 2.433 acima citado, inclusive reduziu expressivamente a competência do Conselho Interministerial do Projeto Grande Carajás.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 118.008  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547

Assim, quando editada, a Lei nº 8.032/90 não surgiu *ex abrupto* cancelando benefícios fiscais. Já havia um caminho percorrido no sentido de organizar e reduzir a renúncia fiscal.

Em seu artigo primeiro a citada lei revogou “**as isenções e reduções do Imposto sobre a Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, de caráter geral ou especial, que beneficiem bens de procedência estrangeira, ressalvadas as hipóteses previstas nos artigos 2 a 6 desta Lei**”.

Por economia processual leio para os Ilustres Membros desta Câmara, na íntegra, os artigos 2 a 6, ressalvados.

Nota-se que o Programa Grande Carajás não foi excepcionado expressamente, no minucioso texto da lei, como o foram, por exemplo, os programas da SUFRAMA e os da Lei da Informática. De se notar ainda que diversas outras exceções foram, em seguida, nos meses seguintes, lembradas e contempladas, mas não o Projeto Grande Carajás.

O art. 10 da lei em foco, citado pela Recorrente como um último abrigo isencional para o Programa é dispositivo de caráter claramente provisório, destinado a proteger do tributo os bens que “até a data da entrada em vigor desta Lei” tivessem suas autorizações de isenção devidamente processadas ou aqueles “cujas guias de importação tenham sido emitidas até a data da entrada em vigor desta Lei”.

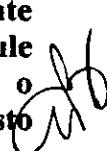
**Se outro fosse o entendimento do citado artigo, se ele representasse a perenização do direito à isenções gerais ou mesmo especiais, a lei revogadora perderia a maior parte de sua eficácia.**

Assim, não excluído expressamente da vedação imposta pela lei, resta examinar se implicitamente estaria o Programa ao resguardo das restrições avindas, por estar então gozando, em relação aos tributos sobre a importação, de isenção sob condição e prazo certo, consubstanciando um direito adquirido.

O parágrafo 6 do art. 150 da Constituição Federal vigente, dispõe :

“Art. 150 - .....  
.....

# 6 - Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no Art. 155, #2, XII, g.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 118.008  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547

O art. 176 do Código Tributário Nacional preconiza que:

**“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 o caso, o prazo de sua duração”.**

O artigo 178 do referido Código, por outro lado dispõe que :

**“Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104”.**

A excepcionalização acima referida tem seu suporte maior na legislação civil, particularmente no art. 6 da Lei de Introdução ao Código Civil, com a redação que lhe foi conferida pela Lei n. 3.238/57 que resguarda do efeito imediato da entrada em vigor das leis, “o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada”.

**Por outro lado, o artigo 111 do Código Tributário Nacional, preconiza que deve ser dada interpretação *literal* à legislação que disponha sobre a outorga de isenção.**

A respeito, do assunto direito adquirido e isenção transcrevemos abaixo trechos de Parecer publicado *in Direito Tributário Aplicado, de Gilberto de Ulhôa Canto, Forense Universitária, 1992, p. 23 e seguintes*, observando-se, preliminarmente, que tal Parecer referia-se a dúvida sobre a validade do art. 13 da Lei n. 4.239/63, que aprovou o Plano Diretor do Desenvolvimento do Nordeste, para os anos de 1963, 1964 e 1965, o qual, contestado em parte por Parecer da COSIT da Receita Federal, dispunha claramente sobre a isenção “do imposto de renda e adicionais não restituíveis, pelo prazo de 10 (dez) anos”.

**“No campo dos processos formativos da aquisição dos direitos, há que separar a noção de direito adquirido - como entra, desde logo, no patrimônio do titular, pela simples concretização do ato ou do fato que o gera - das aquisições de direito a termo e sob condição, ambas expressamente citadas no nº 2º do art. 6º da LICC.**

**Não é lícito confundir as expectativas de direito com os direitos condicionais ou com os submetidos a termo para o início ou fim do respectivo exercício.**

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 118.008  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547

Diz o primeiro dos dispositivos citados (art. 176 do CTN) que “a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração”; o segundo dispositivo (inc. VI do art. 97 do CTN) afirma que “somente a lei pode estabelecer ... as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários ...”

O ilustre autor espanhol (Sainz de Bujanda) afirma que o mesmo princípio que exige da lei a definição completa e precisa dos elementos que ensejam a ocorrência do fato gerador que dá origem a obrigação tributária - demanda também definição completa e precisa dos elementos que ensejam a excludente da obrigação.

O professor espanhol relaciona as seguintes regras de adequação das isenções ao princípio da segurança jurídico-tributária: “(...) c) que os contribuintes titulares da isenção possam dela desfrutar diretamente, por obra da lei, sem necessidade de declaração administrativa”.

Consequência lógica do exposto no item precedente é a alterabilidade da norma isentiva, inclusive sua ab-rogação, derrogação e revogação, por outra lei de hierarquia igual ou superior à daquela que instituiu o benefício.

Note-se que a versão original do CTN estabelecia a irrevogabilidade das isenções concedidas por prazo certo *ou* em função de determinadas condições; foi o art. 13 da Lei Complementar n. 24, de 07.01.75, que, dando nova redação ao art. 178 do CTN, transmudou em cumulatividade a alternatividade dos requisitos”.

Dentro do mesmo tema, transcrevemos abaixo as ponderações de *Bernardino Ribeiro de Moraes, in Compêndio de Direito Tributário, Forense, 1995, 3a. edição:*

“ a isenção tributária onerosa deve ser prevista em lei com dois componentes “por prazo certo”; e “em função de determinadas condições”. (...) o Código Tributário é bem claro neste particular (...) Na eventualidade de não existir um dos elementos citados, seja o prazo mínimo do benefício e as condições, não há que falar-se em isenção tributária condicionada ou onerosa. Sem condições ou sem a contraprestação do contribuinte não há isenção contratual. Por outro lado, sem um prazo para a relativa vantagem não há isenção contratual, visto que ninguém pode beneficiar-se por todo tempo, de privilégio que a lei não pode conceder (daí a revogabilidade)”. *Orj*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 118.008  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547

Analisemos agora se há lei, como preconizam o Código Tributário Nacional e a incisiva doutrina a respeito, realmente concedendo ao Programa Grande Carajás isenção sob condição e prazo certo, que pudesse resistir ao cancelamento de benefícios procedido pela Lei nº 8.032/90.

A espinha dorsal do Programa citado, em matéria de suporte legal surgiu em 1.980.

Seus principais pontos são:

a) o Decreto-lei nº 1.813, de 24. 11.80 que “Institui Regime Especial de Incentivos para os Empreendimentos Integrantes do Programa Grande Carajás”;

b) o Decreto nº 85.387, de 24.11.1.980, que, regulamentando o Decreto-Lei anteriormente citado, “Dispõe sobre a Composição, Competência e Funcionamento do Conselho Interministerial do Programa Grande Carajás”;

c) o Decreto-lei nº 1.825, de 22.12.1980, que “Isenta do Imposto sobre a Renda os Empreendimentos Integrantes do Programa Grande Carajás” e

O Decreto-lei nº 1.813/80, o primeiro acima citado, é, sem dúvida a matriz legal do Programa em questão. Ele se compõe de apenas quatro artigos e toda sua importância na área tributária está contida nos artigos primeiro e terceiro, que transcrevemos a seguir:

“Art. 1º - Fica instituído regime especial de concessão de incentivos tributários e financeiros para os empreendimentos compreendidos no Programa Grande Carajás, a ser desenvolvido na área localizada ao norte do paralelo de 8º (oito graus) e entre os rios Amazonas, Xingu e Parnaíba, abrangendo parte dos Estados do Pará, Goiás e Maranhão, bem como, em toda a sua extensão, os seguintes Municípios cortados pelo referido paralelo:

- I - no Estado do Pará : (...)  
II - no Estado de Goiás: (...)  
III - no Estado do Maranhão: (...)

Parágrafo único - Os incentivos a que se refere este artigo são os instituídos pela legislação federal e serão concedidos nos termos, limites e condições estabelecidos em regulamento.

.....  
Art. 3º - É criado, na Secretaria de Planejamento da Presidência da República, um Conselho Interministerial, com a finalidade de coordenar, promover e executar, de forma integrada, as medidas

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 118.008  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547

necessárias à viabilidade do Programa Grande Carajás e à concessão dos incentivos de que trata o presente Decreto-lei

#1º - No cumprimento de sua finalidade, poderá o Conselho Interministerial exercer as atribuições de outros órgãos e entidades da Administração Federal, diretamente ou através de órgão executivo próprio.

#2º - A composição, estruturação, competência e funcionamento do Conselho Interministerial serão estabelecidos em Decreto".

O Decreto nº 85.387, editado no mesmo dia do Decreto-Lei matriz ( 1.813), 24.11.80 e que possuía apenas seis artigos, dispõe, quanto à matéria tributária tão somente o seguinte:

"Art. 2 - Compete, privativamente, ao Conselho Interministerial:

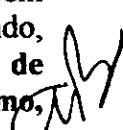
.....  
c) aprovar, com base em proposta da Secretaria Executiva, os empreendimentos que devam ser beneficiados com os incentivos previstos no Decreto-lei número 1.813, de 24 de novembro de 1980;

.....  
Art. 3 - Aos empreendimentos integrantes do Programa Grande Carajás será conferido tratamento preferencial pelos órgãos e entidades da Administração Federal, observada a legislação aplicável, para efeito de:

.....  
e) autorização, emissão de guias e concessão de financiamentos para exportação;

f) autorização e emissão de guias para importação de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, bem como conjuntos, partes, peças e acessórios, destinados à implantação, ampliação, modernização ou reaparelhamento de empresas, inclusive no caso de investimento direto estrangeiro sob a forma de bens ou serviços".

Assim, vemos que os dois principais textos legais a respeito da implantação do Programa aqui tratado, não se referem diretamente à isenção de imposto, muito menos do imposto de importação. Eles genericamente prevêem incentivos tributários e financeiros instituídos pela legislação federal, determinando, quanto à área aduaneira, no máximo "tratamento preferencial" para emissão de guias de importação e de exportação (existentes na época), assim mesmo, "observada a legislação aplicável".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 118.008  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547

Já o Decreto-lei n. 1.825, de 22.12.1980, esse sim foi o primeiro a explicitar, na área do programa, uma outorga de isenção tributária. E indiscutivelmente sob condição e por prazo certo. Porém para o Imposto de Renda.

É relevante notar a clareza da redação do dispositivo isencional do referido Decreto-lei, que abaixo transcrevemos, visando inclusive compará-lo, posteriormente, ao que foi previsto para o Imposto de Importação:

**“Art. 1º - Poderá ser concedida às pessoas jurídicas que, nos termos dos artigos 1º e 2º do Decreto-lei número 1.813, de 24 de novembro de 1.980, instalarem, ampliarem ou modernizarem, até 31 de dezembro de 1985, na área do Programa Grande Carajás, empreendimentos dele integrantes, isenção, pelo prazo de 10 (dez) anos, do Imposto sobre a Renda e dos adicionais não-restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração, relativamente aos resultados obtidos nos referidos empreendimentos.**

**Parágrafo único - A isenção será concedida por ato do Conselho Interministerial do Programa Grande Carajás, que deverá ser comunicado à Secretaria da Receita Federal.**

**Art. 2 - O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude da isenção de que trata o artigo anterior não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que deverá ser utilizado para investimento no mesmo ou em outro empreendimento integrante do Programa Grande Carajás”.**

Essa concessão teve seu prazo prorrogado, posteriormente, pelo Decreto-lei nº 2.152, de 18.07.1984 e foi absorvida expressamente pelo Regulamento do Imposto de Renda vigente, Decreto nº 1.041/94, através de seus artigos 573 e 574, onde o Projeto Grande Carajás é nominalmente citado.

Quanto ao Imposto de Importação e I.P.I. vinculado, as empresas inseridas no Projeto utilizavam para seus pleitos isencionais, os Decretos-lei 1.428, de 02.12.75 e 1.726, de 07.12.79, cujos órgãos concedentes eram o CDI, CPA, etc.

A fora qualquer pesquisa feita, esse fato é perfeitamente comprovável através deste próprio processo, com a leitura, a fls. 628, do Ato Declaratório da Secretaria Executiva do Projeto, n. 01/81, de 04.08.81, aliás citado também pela Recorrente, cujas bases legais indicadas são os decretos citados.

Essa situação persistiu até 30.08.1982, durante dois anos, portanto, após a implantação do Programa e da concessão de isenção referente ao Imposto de Renda, quando veio a abertura para o benefício na área da importação. Ela veio através do Decreto-lei nº 1.956, de cuja Exposição de Motivos ao Presidente da

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 118.008  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547

República, de n. 162, de 27.11.82, transcrevo alguns trechos que vêm confirmar o que afirmamos anteriormente:

“ (...) V.Ex.a. já aprovou diversas medidas de apoio às atividades a serem desenvolvidas na referida área (...) destacando-se, entre aquelas, as consubstanciadas nos Decretos-lei de ns. 1813, de 24 de novembro de 1980 (...) e 1.825, de 22 de dezembro de 1980, que autorizou a concessão de isenção do imposto de renda (...).

2. (...) vimos propor a V.Ex.a. a expedição do anexo projeto de Decreto-Lei, que atribui competência ao Conselho Interministerial do Programa Grande Carajás para conceder isenção ou redução do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados (...).

3. A medida ora proposta se justifica pela necessidade de conferir maior abrangência e flexibilidade aos benefícios fiscais (...) subtraindo-os das restrições contidas nos Decretos-leis n. 1.428 (...) de 1975 e n. 1.726 de (...) 1979. Eliminar-se-á, com tal finalidade, a vinculação dos mencionados benefícios à legislação específica de outros órgãos governamentais.

4. Estabelecida matriz legal autônoma para a concessão dos benefícios fiscais de que se trata, desaparecerá a exigência de prévia aprovação de V. Ex.a., em cada caso (...).

Transcrevo agora o Decreto-lei n. 1956, consubstanciado em três artigos e que resultou da E.M. retro apresentada:

“Art. 1º - O Conselho Interministerial do Projeto Grande Carajás poderá conceder isenção ou redução do Imposto sobre a Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados incidentes sobre equipamentos, máquinas, veículos, aparelhos, instrumentos, partes, peças, acessórios, ferramentas e utensílios, sem similar nacional, importados por empresa titular de empreendimento aprovado pelo referido órgão e destinado à sua execução.

Parágrafo único - O benefício fiscal de que trata este artigo também poderá ser concedido aos bens importados por empresa contratada pelo titular do empreendimento aprovado pelo Conselho Interministerial do Programa Grande Carajás, desde que se destinem à execução de obras ou prestação de serviços na área do Programa e seja assegurada a transferência do valor do referido benefício para o custo final das obras ou serviços.

Art. 2º - A isenção ou redução prevista neste Decreto-Lei sujeitar-se-á à aplicação do disposto pelo artigo 12 do Decreto-Lei n. 37, de 18 de novembro de 1966.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 118.008  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547

**Art. 3º - Este Decreto-lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.**

Assim, ao contrário do ocorrido com relação ao Imposto de Renda cuja legislação federal dispôs, explicita e detalhadamente, como aliás manda a lei e a doutrina, sobre concessão de isenção para empreendimentos do Programa, **sob condição e a prazo certo**, a legislação matriz, específica e única, referente ao benefício no campo do Imposto de Importação ainda que se possa dizer que estabeleça alguma condição para a concessão, como de resto é do feitio de toda isenção na área aduaneira, **NÃO ESTABELECE QUALQUER PRAZO garantidor para que se consubstancie o direito adquirido.**

E como vimos acima, o próprio Código Tributário Nacional foi alterado em seu artigo 178, pela Lei Complementar nº 24/75, para trocar ou por e, fazendo da alternativa anterior uma concomitância absoluta entre “prazo certo” e “determinadas condições”.

**E isto não foi uma alteração meramente semântica. Entendemos como evidente a razão da lei e da doutrina, de vez que o prazo, no campo tributário e particularmente na área aduaneira, é o prazo, o grande diferencial entre uma isenção geradora de direito adquirido em relação a outras. Já o prazo não. Isto porque quanto a condições, elas sempre existem nas concessões previstas.**

Por outro lado, a norma isencional específica, contida no Decreto-lei nº 1.956/82, citado, também diferentemente do que ocorreu com o Imposto de Renda, nunca foi incorporada ao Regulamento Aduaneiro, baixado pelo Decreto 91.030 de 1.985.

Deve ser pelas razões acima expostas que nas R. peças de defesa, nem uma só vez é citado o Decreto-lei nº 1.956/82, único texto da legislação federal que amparou durante um tempo, a concessão de isenções pelo Conselho do Programa. Certamente notou a Recorrente que a simples leitura do citado Decreto-Lei evidenciaria a falta de conformidade do pleito com as condições formadoras de um eventual direito adquirido, pela ausência de *prazo certo*.

Deve ser por essas razões ainda que nos pleitos de isenção constantes do campo 24 de todas as 52 Declarações de Importação constantes deste processo, a base legal invocada é o Decreto-lei nº 1.813/80, matriz genérica e não o diploma legal específico, próprio para os tributos aduaneiros, o DL 1.956/82.

**Certamente porque já se sabia que ele não vigia mais.**

Aliás, não era apenas o DL 1956/82 que se constituía em instrumento ineficaz. Na verdade, à época dos registros das D.I. de que se trata, a partir de 14.08.90 o próprio Conselho Interministerial do Projeto já não detinha mais competência para conceder qualquer benefício tributário ou financeiro.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 118.008  
ACÓRDÃO N° : 302-33.547

Isto porque, em 12.04.1990, mesma data aliás da Lei n. 8.032/90 e em consonância precisa com ela, entrou em vigor a Lei n. 8.028, que reorganizou a Presidência da República e os Ministérios, dispondo em seu art. 13 que , a partir daquela data, a Secretaria do Desenvolvimento Regional passaria a planejar, coordenar, supervisionar e controlar a ação dos órgãos e entidades federais que atuassem em programas e projetos de desenvolvimento regional.

E com base nesse art. 13, em 27.06.90, foi editado o Decreto n. 99.353, que tratou expressamente sobre a “coordenação e supervisão do Programa Grande Carajás”, estabelecendo medidas de auditoria e controle de grande rigidez, dispondo em seu art. 1º.:

**“Art. 1º. - Compete à Secretaria de Desenvolvimento Regional da Presidência da República coordenar e supervisionar as ações do Governo Federal na área do Programa Grande Carajás e conceder os incentivos previstos na legislação aplicável”.**

Assim, concluímos que à época dos despachos aqui tratados os pleitos do Programa não possuíam base legal dentro do próprio Programa, revogado que estava o arcabouço legal anterior, DL 1.956/82 e afastada que estava a competência do próprio Conselho de baixar atos declaratórios concessórios nesse campo.

Possivelmente poderia a Recorrente solicitar a isenção via outros instrumentos vigentes então tais como o BEFIEEX e o draw-back, por exemplo. Mas ela não se processou tal pedido por esses caminhos, mas sim através da invocação de legislação errônea e já não mais vigente.

**Com isso os tributos passaram a ser devidos.**

Assim, concluo que, por não haver direito adquirido constituído, à época das importações em análise e por força da Lei n. 8.032/90 o Decreto-lei nº 1.956/82 não mais vigia e por consequência inexistia agora competência do Conselho do Projeto de, através de Atos Declaratórios conceder isenção para os tributos incidentes na importação, deixando por consequência sujeitos ao pagamento devido os despachos posteriores à data da lei citada, 12.04.90.

Pelo exposto e por tudo mais que do processo consta, meu Voto é no sentido de conhecer do Recurso interposto para, no mérito, dar-lhe provimento parcial para excluir do crédito lançado as multas, mantendo a cobrança do I.I. e do I.P.I. e dos juros de mora, excepcionalizando, por decadência, qualquer lançamento referente às cinco Declarações de Importação já citadas e constantes do quadro de fls.60.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 1997

  
ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO - CONSELHEIRO