



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                 |
|--------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10730.725698/2020-31</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3001-004.250 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 30 de julho de 2026                             |
| <b>RECURSO</b>     | EMBARGOS                                        |
| <b>EMBARGANTE</b>  | PETRÓLEO BRASILEIRO S.A.                        |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Data do fato gerador: 26/04/2011

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ARTS. 100 E 146 DO CTN. ACOLHIMENTO SEM EFEITOS INFRINGENTES.

Constatada a ausência de exame específico de alegações fundadas nos arts. 100 e 146 do CTN, acolhem-se os embargos de declaração para integrar o julgado, sem alteração do resultado anteriormente alcançado.

SOLUÇÃO DE CONSULTA REGIONAL. EFEITOS. ART. 100 DO CTN. PRÁTICA REITERADA.

Solução de Consulta proferida por Divisão de Tributação, sob a disciplina vigente à época, não produz automaticamente efeitos protetivos em favor de sujeito passivo diverso do consulente. Uma única solução de consulta regional não caracteriza, por si só, prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas.

ADMISSÃO TEMPORÁRIA. PRORROGAÇÃO. EXTINÇÃO MEDIANTE DESPACHO PARA CONSUMO. DISTINÇÃO.

Orientação administrativa relativa à prorrogação do regime de admissão temporária não se estende automaticamente à sua extinção mediante despacho para consumo, por se tratarem de situações submetidas a suportes fáticos e normativos distintos.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. INOCORRÊNCIA.

A concessão do regime de admissão temporária, com suspensão dos tributos incidentes na importação, não representa adoção de critério jurídico quanto à inexigibilidade de juros em futura nacionalização dos bens. Não há alteração de critério jurídico quando a própria disciplina vigente à época da admissão previa a aplicação da legislação em vigor por ocasião da extinção do regime mediante despacho para consumo.

ADMISSÃO TEMPORÁRIA. EXTINÇÃO MEDIANTE DESPACHO PARA CONSUMO. JUROS DE MORA. INEXISTÊNCIA DE APLICAÇÃO RETROATIVA.

Não há aplicação retroativa da IN RFB nº 1.600/2015 quando, antes da admissão dos bens, o Regulamento Aduaneiro já vinculava o fato gerador ao registro da declaração de admissão temporária e a legislação tributária já disciplinava a incidência dos juros de mora. A instrução normativa não constitui fundamento inaugural ou exclusivo da exigência.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos Embargos de Declaração, nos limites em que admitidos, e, no mérito, por maioria de votos, em acolhê-los, sem efeitos infringentes, para suprir a omissão relativa à aplicação dos arts. 100 e 146 do Código Tributário Nacional, integrando o Acórdão nº 3001-003.098 com os fundamentos consignados no voto vencedor mantido o resultado que negou provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o conselheiro Sérgio Roberto Pereira Araújo (Relator), que rejeitou os embargos. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira.

*Assinado Digitalmente*

**SERGIO ROBERTO PEREIRA ARAUJO – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**LUIZ CARLOS DE BARROS PEREIRA – Presidente e Redator designado.**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alessandra Lessa dos Santos (substituta integral), Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago (substituto integral), Leandro Wilhelm Wolff, Marco Unaian Neves de Miranda, Marina Righi Rodrigues Lara (substituta convocada para eventuais participações), Sergio Roberto Pereira Araujo, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente. Ausente a conselheira Carolina Oliveira Serra da Silveira, substituída pela conselheira Alessandra Lessa dos Santos .

**RELATÓRIO**

Admitiu-se prosseguimento de embargos de declaração com o intuito de verificar possíveis vícios, nos termos do despacho abaixo :

Destaque-se que o presente despacho não determina se efetivamente ocorreram os vícios. Nesse sentido, o exame de admissibilidade não se confunde com a apreciação do mérito dos Embargos, que é tarefa a ser empreendida subsequentemente pelo Colegiado. Apenas não se rejeitam os Embargos de plano, posto que não restaram como manifestamente improcedentes (art. 116, §3º do RICARF).

Diante do exposto, com base nas razões acima e com fundamento no art. 116 do RICARF, DOU SEGUIMENTO PARCIAL aos Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo, para que o colegiado aprecie as matérias relativas a:

- Omissão Quanto aos Artigos 100 e 146 do CTN.

Encaminhe-se à DIPRO para sorteio entre os conselheiros da 1ª Turma Extraordinária da 3ª Seção, tendo em vista que o relator, Conselheiro Bernardo Costa Prates Santos, não mais compõe o colegiado. (assinatura digital)

Luiz Carlos de Barros Pereira Presidente da 1ª Turma Extraordinária da 3ª Seção do CARF

**O cerne da demanda** suscitada pela parte, isto é, o busílis processual pode ser resumido pelos trechos que seguem :

Acórdão Carf,

**3.Mérito** O processo de admissão temporária teria sido decidido conforme as normas estabelecidas pela Receita Federal do Brasil na Instrução Normativa RFB de nº 285/2003. Instrução essa que não estatuiu (como nas IN de nº 1415/2013 e nº 1600/2015) o pagamento de juros de mora na liquidação, devida no momento da extinção do regime.

Com razão a recorrente quanto ao sustentáculo do pedido de admissão temporária, contudo não houve inovação. A previsão de aplicação de juros de mora é muito anterior àquele em que a recorrente alega ter sido introduzido como inovação nas instruções normativas posteriores (1415/2013 e 1600/2016).

Ocorre que a determinação de aplicação de juros de mora sobre o imposto, já estava previsto desde a introdução do Código Tributário Nacional (CTN), com vigência a partir de 01 de janeiro de 1967. O caput do art. 161, determina:

“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. (...)§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.” Tais normativos foram incorporados ao Regulamento Aduaneiro, pelo caput e parágrafo único no art. 750. Da mesma forma que no CTN, a única exceção ali estabelecida, também era que não se aplicaria os juros de mora, consignado no caput do artigo apenas nos casos de pendência de Consulta observando sua forma e condições de apresentação.

**Mesmo ao tratar das determinações da IN RFB 285/2003, temos que as modalidades de extinção previstas nas alíneas I a V, do art. 15, são:**

**“DA EXTINÇÃO DO REGIME Art. 15. O regime de admissão temporária se extingue com a adoção de uma das seguintes providências, pelo beneficiário, dentro do prazo fixado para a permanência do bem no País:**

**I- reexportação; II- entrega à Fazenda Nacional, livre de quaisquer despesas, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-lo; 8 III- destruição, às expensas do beneficiário; IV- transferência para outro regime aduaneiro, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 121, de 11 de janeiro de 2002; ou V- despacho para consumo.” Quanto às providências no momento do despacho para consumo e, conseqüentemente, extinção do “regime especial de admissão temporária sem pagamento de tributos” temos a seguinte determinação contida no § 3º, do art. 13 da IN 285/2003:**

**“§ 3º No caso de extinção do regime mediante despacho dos bens para consumo, os impostos incidentes na importação serão calculados com base na legislação vigente à data em que o regime for extinto e cobrados proporcionalmente ao prazo restante de vida útil do bem, na forma do § 4º do art. 6º.” (grifei)**

**Portanto, mantendo as determinações legais contidas na IN 285/2013, a aplicação dos juros de mora torna-se devida, seja pela aplicação da Legislação vigente da IN 1600/2015 (como prevê a IN 285/2003), do SCI nº 26/2016 ou do Regulamento Aduaneiro, desde o momento do desembarço inicial do produto admitido no regime de admissão temporária até seu despacho para consumo, que extingue o regime.**

**Assim não há que se falar em inovação ao se aplicar a IN vigente no momento da extinção do regime, que é a IN RFB de nº 1600/2015 ou a Solução de Consulta Interna COSIT nº 26/2016, que determinam o pagamento de juros de mora dos tributos suspensos, até o desembarço da declaração de importação para consumo que extinguiu o regime especial de admissão temporária.**

**Pelas mesmas razões, podemos afirmar que não há retroação em prejuízo do contribuinte ou alteração de critério jurídico, estando os juros de mora previstos na Lei 5172/66, desde 1 de janeiro de 1967.**

2) Da vinculação da DRJ e possibilidade de aplicação de jurisprudência pelo CARF Argumenta, em favor de sua análise, que as DRJ são órgãos que pertencem à RFB e, assim, devem decidir conforme as conclusões do entendimento expresso na Solução de Consulta Interna (SCI) COSIT nº 26/2016. Fato que não se aplicaria ao CARF, pois, o órgão seria integrante da estrutura do Ministério da Fazenda e teria como decidir de acordo a jurisprudência das decisões proferidas pelo Poder Judiciário e, evitando assim, a judicialização do caso; A própria DRJ, em seu ACÓRDÃO de nº 107-023.142, trata da obrigatoriedade de se aplicar as Soluções de Consulta Interna em suas decisões, vejamos:

“Ressalte-se que as Soluções de Consulta Interna têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil, conforme artigo 7º, I, da Portaria RFB nº 2.217/2014 e atualmente, pelo art. 12, I, da Portaria RFB nº 1.936/2018, não cabendo à 9 autoridade julgadora administrativa decidir de forma contrária ao referido entendimento, enquanto ele não for modificado.

A primeira instância do contencioso administrativo, a qual se insere na estrutura da RFB, tampouco detém a competência para declarar a ilegalidade ou deixar de aplicar Instrução Normativa em vigor editada pelo Secretário da Receita Federal do Brasil.

Ademais, a IN RFB nº 1.600/2015 tratou de forma exaustiva e clara sobre a questão de mérito deste Auto de Infração, inexistindo qualquer margem de interpretação diversa que pudesse aproveitar à Impugnante.” Por outro lado, a recorrente apresentou jurisprudência, afirmando que poderia o CARF decidir conforme tais decisões judiciais, já que seriam reconhecidas por vários Tribunais Regionais Federais. Tal forma de atuar, iria evitar a judicialização da cobrança de juros de mora sobre os pagamentos de tributos decorrentes de pedido de renovação.

Devemos destacar, conforme disposto no artigo 506 do Código de Processo Civil – CPC/2015, que os efeitos da sentença fazem coisa julgada apenas entre as partes:

“Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.” Assim, mesmo que a lide ali tratasse, especificamente, do que aqui se discute, o que fora determinado pelo Poder Judiciário naquelas decisões apresentadas não se aplica, obrigatoriamente, ao que deveremos decidir agora no CARF.

Em segundo lugar devemos também observar que ambos os Acórdãos referenciados, não carregam em suas Ementas o mesmo objeto do que aqui se discute. Se não, vejamos:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. APELAÇÕES. REGIME ESPECIAL DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA PARA UTILIZAÇÃO ECONÔMICA DOS BENS. PRORROGAÇÃO. JUROS MORATÓRIOS PARA PEDIDO DE PRORROGAÇÃO DO REGIME. IN RFB Nº 1.600. NÃO PREVISÃO NO REGULAMENTO ADUANEIRO.

INOVAÇÃO. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO. Terceira Turma. AC nº 0010381-39.2016.4.02.5101. Des.

Rel. Theophilo Antonio Miguel Filho, julgamento, por unanimidade, em 19/07/2018, D.O 24/07/2018.” (grifei)

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ADUANEIRO. REGIME DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA. PRORROGAÇÃO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS IMPOSSIBILIDADE. IN 1.600/15. AUSÊNCIA DE PREVISÃO NO REGULAMENTO ADUANEIRO. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. Quarta Turma. AC nº 0001845-10.2026.4.03.6101/SP. Des. Rel. Marcelo Saraiva, julgamento, por unanimidade, em 27/06/2019, D.O 19/07/2019. (...)3. Infere-se que a Instrução Normativa SRF nº 1.600/2015 transbordou seus limites e ofendeu o princípio da legalidade ao determinar incidência dos juros de 10 mora sobre os tributos incidentes na prorrogação do regime de admissão temporária a vista da inexistência de previsão no regulamento aduaneiro.” (grifei)

Ocorreu, portanto, fato diverso daqueles discutidos nas decisões judiciais trazidas ao presente processo. Enquanto no presente, estamos tratando dos efeitos legais que decorrem da apresentação de um pedido de despacho para consumo (forma de extinção do regime), discutiu-se, até agora e em grande monta, se é devida ou não a cobrança de juros de mora sobre o tributo a ser pago na prorrogação do regime – vide grifos nas ementas das decisões apresentadas.

Fossem os objetos dos processos, idênticos ao presente caso, estaríamos tratando dos títulos DA CONCESSÃO DO REGIME e DO PAGAMENTO DOS IMPOSTOS, que estabelece em seu art. 10, a competência para prorrogação, os efeitos sobre o prazo de permanência e as condições da prorrogação (§'s 1º ao 6º). Já no art. 11 do mesmo título, trata-se de prazos e a necessidade de apresentação de Requerimento de Prorrogação do Regime – RPR. Examinando o que consta desses títulos, por exemplo, de fato, não há neles a previsão de pagamento de juros de mora na renovação do regime.

Nessa seara, grande parte da discussão, centra-se na aplicação ou não das conclusões do entendimento expresso na Solução de Consulta Interna (SCI) COSIT nº 26/2016. ou se deveria ser a Solução de Consulta Interna DISIT/SRRF07, de nº 123/2010.

Entende a recorrente que deveria ser aplicada a SCI COSIT de nº 123/2010, por não trazer em seus ditames a cobrança de juros de mora, e por determinar que, na prorrogação do regime de admissão temporária, dever-se-ia aplicar a norma vigente no momento de concessão do regime.

Considerando a ementa da SCI 123/2010, cuja aplicação se requer, assim foi ementada a consulta:

“ADMISSÃO TEMPORÁRIA PARA UTILIZAÇÃO ECONÔMICA. PAGAMENTO PROPORCIONAL DE TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO. Para efeito de

cálculo dos tributos, considera-se ocorrido o fato gerador na data de registro da declaração de admissão temporária para utilização econômica. A legislação a ser aplicada quando do pedido de prorrogação do regime é a vigente à época dos fatos geradores, qual seja, a de concessão do regime, ainda que posteriormente modificada ou revogada.” Consultando, novamente as IN RFB de nº 150/1999 e nº 285/2003, a primeira ao tratar do despacho para consumo, estabeleceu em seu §3º do art. 14:

“§ 3º No caso de extinção do regime mediante despacho dos bens para consumo, os impostos incidentes na importação serão calculados com base na legislação vigente à data em que o regime for extinto e cobrados proporcionalmente ao prazo restante de vida útil do bem, na forma do § 4º do art. 7º.” 11 Já a IN RFB 285/2003, estabelecia as modalidades de extinção previstas nas alíneas I a V, do art. 15, verbis:

“DA EXTINÇÃO DO REGIME Art. 15. O regime de admissão temporária se extingue com a adoção de uma das seguintes providências, pelo beneficiário, dentro do prazo fixado para a permanência do bem no País:

I- reexportação; II- entrega à Fazenda Nacional, livre de quaisquer despesas, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-lo; III- destruição, às expensas do beneficiário; IV- transferência para outro regime aduaneiro, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 121, de 11 de janeiro de 2002; ou V- despacho para consumo.” Quanto às providências no momento do despacho para consumo e, consequente, extinção do regime de admissão temporária sem pagamento de tributos temos, a determinação contida no § 3º do art. 13 da IN 285/2003:

§ 3º No caso de extinção do regime mediante despacho dos bens para consumo, os impostos incidentes na importação serão calculados com base na legislação vigente à data em que o regime for extinto e cobrados proporcionalmente ao prazo restante de vida útil do bem, na forma do § 4º do art. 6º.

Resolvem-se aqui duas das questões postas pela recorrente. A primeira é que a norma aplicável é aquela estabelecida na IN RFB 1.600/2015, portanto em sintonia com o que estaria determinando a Solução de Consulta Interna (SCI) COSIT nº 26/2016. Por último, que as jurisprudências acostadas servem apenas às partes nelas judicantes.

**CONCLUSÃO** Por todo o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário, afastando as questões de mérito levantadas.

É como voto.

Assinado Digitalmente Bernardo Costa Prates Santos

Recurso Voluntário

**3.2** Da ilegalidade da cobrança De outra parte, assevera-se que o pedido de concessão do regime relacionado à mencionada importação (Processo Administrativo nº 10726.000078/2011-63) foi efetuado e analisado com base na Instrução Normativa RFB nº 285/2003, se iniciando em 26/04/2011, ou seja, quando não havia a incidência de juros moratórios no pagamento dos tributos incidentes sobre a importação.

**Não obstante, a Fiscalização, sob a égide de duas instruções normativas posteriores, quais sejam a IN RFB nº 1.600/2015 e a IN RFB nº 1.415/2013, passou a exigir a cobrança de juros retroativos à data da concessão inicial. Contudo, tal exigência não pode prosperar, vez que a norma é posterior ao fato gerador da admissão, que ocorreu em 26/04/2011 sob a vigência da IN RFB nº 285/2003.**

Observe que a referida Instrução (285/2003) sofreu 3 alterações. Foi substituída pela IN RFB nº 1361/2013, esta foi alterada pela IN 1.404/2013, estando, as novas concessões – atualmente – regidas pela IN RFB nº 1.600/2015, publicada no dia 15/12/2015, a qual passou a prever em seu artigo 64 a cobrança de juros moratórios sobre os tributos pagos proporcionalmente no pedido de prorrogação do prazo.

Por sua vez, a admissão temporária em comento se deu com base no regime regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 285/2003, a qual não previa, em seu artigo 202, a cobrança de juros de mora no pagamento proporcional dos tributos devidos pelo pedido de prorrogação do prazo.

Esta exigência somente veio com o advento do artigo 64 da Instrução Normativa RFB nº 1.600/2015, a partir de quando autoridade fiscal passou a exigir o pagamento de juros moratórios sobre os tributos devidos quando do despacho do bem para consumo, calculados desde a data de registro das DI's.

Não obstante, deve-se observar que a referida pretensão carece de fundamento legal, pois não encontra suporte em Lei ou Decreto do Poder Executivo, violando o princípio da legalidade esculpido no artigo 97, do CTN. Em verdade, verifica-se que a Instrução Normativa em comento inovou no cenário jurídico, extrapolando sobremaneira sua competência, eivando de ilegalidade a cobrança.

Não há previsão legal autorizadora da presunção de que o pedido de despacho para consumo, de bem sujeito a regime especial de tributação, configura o pagamento intempestivo de tributo, fato pelo qual a cobrança de juros de mora, nos termos do novo artigo 64, mostra-se descabida e em clara afronta ao princípio da legalidade tributária.

Por outro giro, é um limite intransponível na interpretação do direito atribuir aos atos lícitos o mesmo tratamento previsto para os atos ilícitos. Ora, a suspensão da

exigibilidade dos tributos, prevista e usada nos termos do regime especial de tributação previsto em lei, é ato lícito.

Desta feita, a incidência dos tributos no caso de despacho para consumo do bem importado com suspensão dos mesmos, não pode ser entendida com inadimplemento da obrigação tributária, nos termos do artigo 161 do CTN, como entendido no acórdão recorrido.

2Art. 20. Na hipótese de prorrogação da vigência do regime de admissão temporária para utilização econômica, os tributos correspondentes ao período adicional de permanência do bem no País serão calculados de acordo com o estabelecido no caput do art. 7º, e pagos por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf), até o termo final do prazo da vigência anterior.

3A redação original do artigo 20 mencionava a exigência de “acréscimos legais cabíveis”, expressão que foi excluída quando da entrada em vigor da IN RFB nº 1.404/2013.

8 O aludido artigo 161 tem a sua aplicação restrita aos casos de pagamento com atraso, o que não ocorre com no presente caso em virtude da suspensão da exigibilidade por força da admissão em regime aduaneiro especial.

E é neste ponto que peca a decisão recorrida, entendendo que os juros de mora incidiriam seja qual for o motivo determinante da falta. Com efeito, o benefício fiscal de suspensão do pagamento dos tributos, concedido como estímulo a uma determinada atividade, não está inserido neste bojo porque não há falta que possa ser imputada ao contribuinte.

O exercício regular de um direito previsto em norma tributária específica que concede um benefício fiscal não pode ser equiparado a um atraso no pagamento. Neste sentido, destaca-se que a ilegalidade da pretensão fiscal em comento, lastrada na IN RFB nº 1.600/2015, já foi reconhecida por vários Tribunais Regionais Federais, a saber:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. APELAÇÕES. REGIME ESPECIAL DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA PARA UTILIZAÇÃO ECONÔMICA DOS BENS. PRORROGAÇÃO. JUROS MORATÓRIOS PARA PEDIDO DE PRORROGAÇÃO DO REGIME. IN RFB Nº 1.600. NÃO PREVISÃO NO REGULAMENTO ADUANEIRO. INOVAÇÃO.

VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. (...)

2.Todas as importações realizadas pela Contribuinte/Apelante foram realizadas na vigência da IN RFB nº 285/2003. Essa IN foi revogada pela IN RFB nº 1361/2013, e ambas não previam o acréscimo de juros aos tributos correspondentes ao período adicional de permanência do bem no País, nem a incidência de multa sobre a insuficiência do recolhimento dos tributos. Posteriormente, a IN RFB nº 1361/2013 foi revogada pela IN RFB nº 1.600/2015, a qual determinou, em seu

art. 64, o acréscimo de juros de mora e a cobrança da multa de 75% sobre o recolhimento insuficiente.

3. Entretanto, tanto o art. 79 da Lei nº 9.430/1996, o qual instituiu o Regime Especial de Admissão Temporária, quanto o Regulamento Aduaneiro, Decreto 6.759/2009, não preveem o acréscimo de juros de mora no caso de pedido de prorrogação do regime de admissão temporária para utilização econômica, 9 sendo devidos somente os tributos, no percentual correspondente.

4. A IN RFB nº 1.600/2015 (art. 64), ao exigir o pagamento de juros de mora para prorrogação do regime, transbordou seus limites e inovou no mundo jurídico, no que incorreu em ofensa ao princípio da legalidade, em face da inexistência de previsão no regulamento aduaneiro.

5. Acrescente-se o fato de que, no caso sob análise, o Regime de Admissão Temporária foi iniciado anteriormente ao advento da IN RFB nº 1.600/2015, sendo certo que a prorrogação desse regime não representa nova celebração contratual (REsp 1307089/AP), não sendo cabível admitir a aplicação de uma Instrução Normativa mais gravosa posteriormente advinda.

6.- Recurso de Apelação da União Federal não provido e recurso de Apelação da SWIRE OILFIELD SERVICES LTDA provido. (grifos nossos)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ADUANEIRO.

REGIME DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA. PRORROGAÇÃO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS IMPOSSIBILIDADE. IN 1.600/15. AUSÊNCIA DE PREVISÃO NO REGULAMENTO ADUANEIRO. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

1. Exigir o pagamento de encargos decorrentes de impontualidade no cumprimento das obrigações é incompatível com a sistemática do regime especial de admissão temporária, no qual está prevista a suspensão parcial da exigibilidade do pagamento de tributos.

2. Tratando-se de uma obrigação inexigível, suspensa por determinação legal, somente se poderia ensejar os efeitos do inadimplemento da obrigação quando da extinção do regime de admissão temporária.

3. Infere-se que a Instrução Normativa SRF nº 1.600/2015 transbordou seus limites e ofendeu o princípio da legalidade ao determinar incidência dos juros de mora sobre os tributos incidentes na prorrogação do regime de admissão temporária a vista da inexistência de previsão no regulamento aduaneiro. (...)

6. Apelo e remessa oficial desprovidos. (grifos nossos)

**3.3 Da ilegalidade da aplicação retroativa da norma** De outra parte, ainda que se entenda, ao arrepio do entendimento dos nossos Tribunais, como possível a incidência de juros e de multa na hipótese dos autos, o que se admite apenas com base no princípio da eventualidade, ressalta a Recorrente que a Instrução Normativa RFB nº 1.600/2015 não pode reger fatos geradores ocorridos antes da sua publicação, especialmente para estabelecer tratamento prejudicial ao

contribuinte, sob pena de ofensa ao princípio da irretroatividade disposto nos artigos 100, parágrafo único e 146 do Código Tributário Nacional (CTN).

Trai os primados da confiança legítima, da irretroatividade da lei, e da segurança jurídica, a retroação de norma jurídica prejudicial ao contribuinte, pegando-o de surpresa e veiculando cobrança que não estava prevista quando da importação do bem. Há, também ofensa ao cânone da boa-fé já que à época do registro das DI's não havia orientação da RFB no sentido de ser obrigatório o pagamento dos juros quando do despacho do bem para consumo.

Vale observar, ainda, que a aplicação da Instrução Normativa RFB n.º 1.600/2015 para fatos pretéritos, tem-se como resultado a alteração da base de cálculo do tributo, onerando em demasia as operações da Recorrente.

Há que se destacar que, no caso em tela, não se tem uma nova admissão, mas sim a prorrogação das condições do regime de admissão temporária, pactuado nas bases de uma norma de ordem pública legítima, previamente estabelecida, cujos critérios foram elaborados e aplicados pela própria Administração Pública.

Logo, ainda que se admita a legalidade da IN RFB n.º 1.600/2015, é preciso atentar para os limites da sua aplicação, tendo em vista que as exigências nela trazidas, no que tange à imposição dos juros de mora e de multa, não podem alcançar fatos geradores já aperfeiçoados.

Dessa feita, mesmo na hipótese, que afastamos, de se considerar a previsão de cobrança de juros, veiculada pela IN RFB nº 1.600/2015, legal e válida, ela jamais poderia ser aplicada de forma retroativa, atingindo pedidos de prorrogação de regime concedidos na vigência da IN RFB n.º 285/2003 e formulados antes de sua vigência, podendo somente ser aplicada para os novos casos, isto é, cuja DI seja registrada já na vigência da nova instrução Normativa (após 15 de dezembro de 2015).

**3.4 Da inobservância dos artigos 100 e 146 do CTN** Ainda que, por absurdo, não se admita a ilegalidade da IN RFB 1.600/2015, visto que atribui as mesmas consequências jurídicas a ato lícito (despacho para consumo de bem sujeito ao regime de admissão temporária) e a ato ilícito (descumprimento de obrigação tributária) é imperioso observar que são aplicáveis ao caso os ditames dos arts.100 e 146 do CTN, a saber:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I- os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II- as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

12 (...)

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. (sublinhamos)

Como já dito, ambos dispositivos implementam os valores da confiança, da irretroatividade e da segurança jurídica, pois visam garantir que seja do conhecimento do contribuinte as normas que serão aplicadas aos fatos jurídicos tributários que praticarem.

Por esta razão, é indevida a retroação de novo entendimento do Fisco para atingir fato pretérito, porque a retroação, em prejuízo do contribuinte, é vedada pelos dispositivos do CTN anteriormente transcritos.

Da mesma forma, não pode ser penalizado o contribuinte que, seguindo orientação da Receita Federal, atuou no sentido de cumprir essa orientação, que posteriormente foi revogada ou modificada pelo referido órgão fazendário.

No caso concreto, há a Solução de Consulta n.º 123, de 17/11/2010, que, em suporte à tese aqui defendida pela Recorrente, entendeu no seguinte sentido:

SOLUÇÃO DE CONSULTA No 123, DE 17 DE NOVEMBRO DE 2010 – 7ª REGIÃO FISCAL ASSUNTO: Regimes Aduaneiros EMENTA: ADMISSÃO TEMPORÁRIA PARA UTILIZAÇÃO ECONÔMICA. PAGAMENTO PROPORCIONAL DE TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO.

Para efeito de cálculo dos tributos, considera-se ocorrido o fato gerador na data de registro da declaração de admissão temporária para utilização econômica.

13 A LEGISLAÇÃO A SER APLICADA QUANDO DO PEDIDO DE PRORROGAÇÃO DO REGIME É A VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES, QUAL SEJA, A DE CONCESSÃO DO REGIME, AINDA QUE POSTERIORMENTE MODIFICADA OU REVOGADA.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei No- 5.172, de 1966, arts.113, 114, 115 e 144; Lei No- 9.430, de 1996, art. 79; Decreto No- 4.543, de 2002, arts. 72, 306, 324 a 330, posteriormente revogado pelo Decreto No- 6.759, de 2009; Decreto No- 7.213, de 2010; IN SRF No- 285, de 2003, art. 13, § 1º, II. (grifos nossos)

Se a própria Receita orienta o contribuinte no sentido correto, qual seja, de aplicar a norma vigente na concessão do regime para todos os atos praticados durante este e respectivas prorrogações (que nada mais são do que meras extensões do regime concedido), fica evidentemente proibida a retroação de novos comandos legais.

Dessa feita, se não se entender que há uma alteração de critério jurídico, para fazer incidir no caso o art. 146 do CTN, é inevitável a aplicação ao caso do art. 100, parágrafo único do CTN, tendo em vista que a solução de consulta é uma norma complementar, prevista no inciso I do referido artigo que norteou a atuação do contribuinte no caso concreto, e, segundo disposição do já mencionado parágrafo único, impede que seja o contribuinte cobrado de juros, multas e correção.

Este entendimento decorre da aplicação do princípio da irretroatividade tributária, preconizado no artigo 106, CTN, no sentido de que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros. Sendo assim, considerando que o fato gerador na admissão temporária se verifica no momento do registro das DIs, deverá ser a legislação vigente neste momento a aplicável às prorrogações e nacionalizações a ele correlatas.

Nesta esteira, vale trazer o seguinte precedente do Superior Tribunal de Justiça, a saber:

14 TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA DE BEM PARA UTILIZAÇÃO ECONÔMICA. INAPLICABILIDADE DO ART. 79 DA LEI Nº 9.430/96 EM RELAÇÃO AO CONTRATO DE ARRENDAMENTO OPERACIONAL DE AERONAVE FIRMADO ANTES DE 1º DE JANEIRO DE 1999, BEM COMO EM RELAÇÃO À PRORROGAÇÃO DO PRAZO PARA PERMANÊNCIA DA AERONAVE NO PAÍS SOB O REGIME ADUANEIRO DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA. (...)

2.No presente caso, por ter sido firmado antes de 1º de janeiro de 1999, o contrato de arrendamento operacional de aeronave em questão não está sujeito às novas regras do regime aduaneiro especial de admissão temporária de bem no País. Considerando-se que a prorrogação dos efeitos do contrato não se confunde com um novo contrato, o pedido de prorrogação do regime aduaneiro devia mesmo ser processado nos termos da legislação vigente à época em que se deu a admissão, como decidiu acertadamente o Tribunal de origem. Nesse sentido, aliás, são os seguintes precedentes jurisprudenciais da Primeira Turma desta Corte: REsp 728.099/AP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 17.12.2008; REsp 740.642/AP, Rel. Min. Denise Arruda, DJe de 7.2.2008; AgRg no REsp 590.596/AP, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 1º.3.2007, p. 229.

3.Recurso especial não provido.6 (grifos nossos)

Diante do exposto, mostra-se a ilegalidade da cobrança de juros de mora contida no artigo 64 da Instrução Normativa RFB nº 1.600/2015, seja em virtude da falta de previsão legal para embasá-la, seja pela impossibilidade de sua aplicação retroativa a fato gerador de tributo suspenso antes da sua vigência.

**Para bem enquadrar** a discussão reproduzo o texto do artigo 146 do CTN: “ 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. “

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **SERGIO ROBERTO PEREIRA ARAUJO**, Relator

Não cabem embargos de declaração para reabrir discussão do mérito dos fundamentos utilizados no acórdão. Apenas cabem embargos de declaração em caso de omissão, contradição, obscuridade e erro material.

No caso, fora aceito a admissibilidade de embargo de declaração por omissão.

O embargo de declaração aceito fora assim apresentado:

“sucede que o acórdão embargado não abordou explicitamente a tese aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN...”

Os comandos normativos insculpidos nos artigos 100 e 146 do CTN não foram desconsiderados no acórdão embargado.

A tese perpetrada no acórdão do colegiado de 2ª Instância fora clara ao advogar que não houvera retroação normatiza ou alteração de critério jurídico, vide novamente trecho abaixo.

Portanto, mantendo as determinações legais contidas na IN 285/2013, a aplicação dos juros de mora torna-se devida, seja pela aplicação da Legislação vigente da IN 1600/2015 (como prevê a IN 285/2003), do SCI nº 26/2016 ou do Regulamento Aduaneiro, desde o momento do desembaraço inicial do produto admitido no regime de admissão temporária até seu despacho para consumo, que extingue o regime.

Assim não há que se falar em inovação ao se aplicar a IN vigente no momento da extinção do regime, que é a IN RFB de nº 1600/2015 ou a Solução de Consulta Interna COSIT nº 26/2016, que determinam o pagamento de juros de mora dos tributos suspensos, até o desembaraço da declaração de importação para consumo que extinguiu o regime especial de admissão temporária.

Pelas mesmas razões, podemos afirmar que não há retroação em prejuízo do contribuinte ou alteração de critério jurídico, estando os juros de mora previstos na Lei 5172/66, desde 1 de janeiro de 1967.

Em face da admissibilidade dos embargos de declaração por omissão, voto por conhecer e rejeitar os embargos.

*Assinado Digitalmente*

**SERGIO ROBERTO PEREIRA ARAUJO**

## **VOTO VENCEDOR**

Luiz Carlos de Barros Pereira, redator designado

Peço vênia ao Relator para divergir quanto à solução conferida aos Embargos de Declaração.

Embora concorde com a manutenção do resultado do julgamento do Recurso Voluntário, entendo que os embargos devem ser acolhidos, sem efeitos infringentes, para suprir a omissão relativa às alegações fundadas nos arts. 100 e 146 do Código Tributário Nacional.

### **1. Conhecimento**

Os Embargos de Declaração foram admitidos parcialmente pelo Despacho nº 3001-000.001, exclusivamente para que o Colegiado examinasse a alegada omissão quanto à aplicação dos arts. 100 e 146 do CTN.

Deles conheço, portanto, nos limites em que admitidos.

### **2. Mérito**

O acórdão embargado concluiu que a cobrança dos juros de mora não representava aplicação retroativa da IN RFB nº 1.600/2015 nem alteração de critério jurídico, uma vez que a incidência dos juros decorreria de normas anteriores à referida instrução normativa.

Não houve, contudo, exame específico da alegação de que a Solução de Consulta nº 123, de 17 de novembro de 2010, atrairia a aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN.

Também não foram examinados de forma individualizada os pressupostos necessários à incidência do art. 146 do mesmo Código.

A omissão deve, assim, ser suprida.

### **2.1. Art. 100 do CTN e Solução de Consulta nº 123/2010**

A Embargante sustenta que a Solução de Consulta nº 123/2010 teria orientado os contribuintes a aplicar, nas prorrogações da admissão temporária, a legislação vigente na data de concessão do regime. Alega, por essa razão, que o parágrafo único do art. 100 do CTN impediria a cobrança dos juros de mora.

A tese não prospera.

A Solução de Consulta nº 123/2010 foi proferida pela Divisão de Tributação da 7ª Região Fiscal sob a disciplina da IN RFB nº 740/2007. Na sistemática então vigente, os efeitos próprios da consulta eficaz vinculavam-se ao respectivo consultante, não havendo previsão que atribuísse às soluções regionais efeito vinculante geral no âmbito da Receita Federal ou permitisse sua invocação automática por terceiros.

A disciplina que passou a atribuir efeito vinculante no âmbito da RFB e a respaldar sujeito passivo diverso do consultante foi introduzida posteriormente pela IN RFB nº 1.396/2013, em relação às Soluções de Consulta Cosit e às Soluções de Divergência. A solução invocada pela Embargante, além de anterior a essa disciplina, foi proferida pela Disit, e não pela Cosit. Não produz, portanto, os efeitos protetivos pretendidos pela Petrobras.

Também não foi comprovada a existência de prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas. Uma única solução de consulta regional, proferida em processo de terceiro, não demonstra, por si só, atuação uniforme e reiterada da Administração em situações equivalentes.

Há, ainda, diferença relevante entre a matéria examinada naquela solução de consulta e a situação destes autos.

A Solução de Consulta nº 123/2010 trata expressamente da legislação aplicável ao pedido de prorrogação do regime de admissão temporária. No presente processo, entretanto, não se discute a continuidade do regime, mas sua extinção mediante despacho para consumo.

Na prorrogação, o regime permanece vigente, com extensão do prazo de permanência dos bens. No despacho para consumo, ao contrário, o regime é extinto e a importação assume caráter definitivo, tornando-se exigíveis os tributos que permaneceram suspensos.

O termo inicial dos juros não decorre de retroação da norma vigente na extinção, mas da disciplina que já considerava ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de admissão temporária.

A diferença entre os suportes fáticos e normativos impede a transposição automática da orientação relativa à prorrogação para a hipótese de extinção mediante despacho para consumo. Mesmo que pudesse ser invocada pela Embargante, a Solução de Consulta nº 123/2010 não alcançaria a operação discutida nestes autos.

Não se aplica, portanto, o parágrafo único do art. 100 do CTN.

## **2.2. Art. 146 do CTN**

Também não se verifica alteração de critério jurídico para os fins do art. 146 do CTN.

A aplicação desse dispositivo pressupõe a existência de critério jurídico anteriormente adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento e sua posterior modificação, em relação ao mesmo sujeito passivo, para alcançar fato gerador anterior.

Esses pressupostos não estão presentes.

A concessão do regime de admissão temporária, com suspensão dos tributos incidentes na importação, não envolveu manifestação da autoridade fiscal no sentido de que eventual nacionalização futura seria realizada sem a incidência de juros.

Na ocasião da admissão, os tributos foram calculados e permaneceram suspensos em razão do regime aduaneiro concedido. O Termo de Responsabilidade garantiu o crédito correspondente aos tributos suspensos, mas não estabeleceu a inexigibilidade de juros na hipótese de futura extinção mediante despacho para consumo.

A ausência de cobrança naquele momento decorreu da própria suspensão e não da adoção de critério jurídico acerca dos efeitos de uma futura nacionalização.

Além disso, a própria IN SRF nº 285/2003, invocada pela Embargante como disciplina vigente à época da admissão, previa, em seu art. 13, § 3º, que, na extinção do regime mediante despacho para consumo, os impostos incidentes na importação seriam calculados com base na legislação vigente na data em que o regime fosse extinto.

Essa previsão já integrava a disciplina do regime quando ocorreu a admissão dos bens. A aplicação da legislação vigente por ocasião da extinção não representa, portanto, substituição retroativa de critério anteriormente adotado, mas decorre da regra temporal que disciplinava a hipótese de futura nacionalização desde o ingresso dos bens no regime.

Embora o referido dispositivo se refira especificamente aos impostos incidentes na importação, ele afasta a premissa de que toda a disciplina jurídica aplicável ao regime permaneceria inalterada até sua extinção. Quanto às contribuições incidentes na importação, devem ser observadas a legislação própria e as normas gerais aplicáveis ao regime aduaneiro.

Não houve, assim, modificação de critério jurídico anteriormente adotado pela Administração em relação à Embargante, razão pela qual não se aplica o art. 146 do CTN.

### **2.3. Inexistência de aplicação retroativa da IN RFB nº 1.600/2015**

O lançamento não se sustenta exclusivamente na IN RFB nº 1.600/2015, que tampouco constitui o fundamento inaugural da incidência dos juros.

A DI de admissão temporária foi registrada em 15 de abril de 2011. Antes dessa data, o Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010, já havia incluído o inciso IV no art. 73 do Regulamento Aduaneiro, estabelecendo que, para efeito de cálculo do Imposto de Importação, considerava-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de admissão temporária para utilização econômica.

A regra temporal que vincula o fato gerador ao registro da declaração de admissão, portanto, já estava em vigor quando a Embargante ingressou no regime.

A exigência dos juros decorre da conjugação dessa disciplina com o art. 161 do CTN, com os arts. 43 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996 e com as demais disposições legais e regulamentares aplicáveis aos tributos suspensos.

A IN RFB nº 1.600/2015 explicitou o tratamento a ser observado na extinção do regime mediante despacho para consumo, mas não constitui o fundamento inaugural ou exclusivo da exigência.

A suspensão regularmente concedida não perde sua licitude, nem a incidência dos juros pressupõe o cometimento de infração. Os juros de mora não possuem natureza de penalidade e decorrem da disciplina aplicável ao crédito tributário, observadas as hipóteses legais de afastamento.

Extinto o regime mediante despacho para consumo, tornaram-se exigíveis os tributos que permaneceram suspensos, com os acréscimos previstos na legislação. Não se trata de conferir eficácia retroativa a norma posterior, mas de aplicar, por ocasião da extinção do regime, a disciplina legal e regulamentar pertinente a fato gerador ocorrido sob normas que já previam os elementos necessários à incidência dos juros.

### **3. Conclusão**

A ausência de exame específico das alegações fundadas nos arts. 100 e 146 do CTN configura a omissão apontada pela Embargante.

O suprimento do vício, contudo, não altera o resultado do julgamento. A Solução de Consulta nº 123/2010 não produz os efeitos pretendidos pela Petrobras, não abrange a extinção do regime mediante despacho para consumo e não comprova a existência de prática administrativa reiterada. Também não houve modificação de critério jurídico anteriormente adotado pela Administração.

Diante do exposto, voto por conhecer dos Embargos de Declaração, nos limites em que admitidos, e por acolhê-los, sem efeitos infringentes, para suprir a omissão relativa à aplicação dos arts. 100 e 146 do Código Tributário Nacional, integrando o Acórdão nº 3001-003.098 com os fundamentos acima expostos, mantido o resultado que negou provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Carlos de Barros Pereira**