



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**  
**TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**  
**PRIMEIRA CÂMARA**

1gl

**PROCESSO Nº** 10980.005161/91-59

**Sessão de** 22 de julho de 1992 **ACORDÃO Nº** 301-27.116

**Recurso nº.:** 114.711

**Recorrente:** TELEVISÃO TIBAGI LTDA.

**Recorrid** DRF - LONDRINA - PR

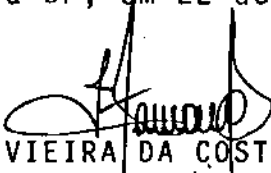
**ISENÇÃO.**

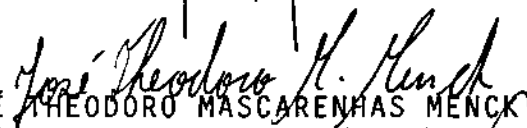
1. Mercadoria importada com base em Medida Provisória 17/88 que concedeu o benefício fiscal. A Medida Provisória não foi convertida em lei.
2. A empresa não pode ser apenada se efetuou a importação legalmente.
3. Recurso provido.

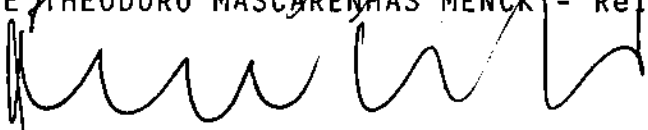
**VISTOS**, relatados e discutidos os presentes autos,

**ACORDAM** os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os Cons. Itamar Vieira da Costa, Otacílio Dantas Cartaxo e Ronaldo Lindimar José Marton, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 22 de julho de 1992.

  
ITAMAR VIEIRA DA COSTA - Presidente

  
JOSÉ THEODORO MASCARENHAS MENCK - Relator

  
RUY RODRIGUES DE SOUZA - Procurador da Faz. Nacional

VISTO EM  
SESSÃO DE:

**26 MAR 1993**

**RP/301-0.410**

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros:  
LUIZ ANTÔNIO JACQUES, FAUSTO DE FREITAS E CASTRO NETO, JOÃO BAPTISTA MOREIRA e MADALENA PEREZ RODRIGUES.

MEFF - TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES - PRIMEIRA CÂMARA  
RECURSO N. 114.711 - ACÓRDAO N. 301-27.116  
RECORRENTE: TELEVISÃO TIBAGI LTDA.  
RECORRIDA : DRF - LONDRINA - PR  
RELATOR : JOSÉ THEODORO MASCARENHAS MENCK

2

## RELATÓRIO

A empresa supra citada realizou importações solicitando os benefícios fiscais previstos na medida provisória número 17 de 03 de novembro de 1988, que por sua vez não foi convertida em lei no prazo regulamentar do artigo 62 da Constituição Federal.

Aos 28 de junho de 1991 foi lavrado o auto de infração sob o argumento de que: não tendo a medida provisória n. 17/88 sido convertida em lei, o importador não faz jus aos benefícios fiscais nele previstos, ficando, entretanto, sujeito ao pagamento dos impostos na forma da legislação imediatamente anterior à publicação daquela medida provisória.

A empresa impugnou o auto de infração às fls. 50 a 54 alegando que: apenas ao Congresso Nacional cabe disciplina as relações jurídicas decorrentes de medida provisória não convertida em lei; quando da medida provisória o Poder Executivo manifestou a vontade de conceder benefícios fiscais e agora, diante da omissão do Congresso Nacional, não é justo querer cobrar o que antes não quis receber; a prevalecer tal linha de raciocínio estaria o executivo montando armadilhas aos contribuintes, e por fim, falta ao fisco competência para aplicar a legislação suspensa pela medida provisória.

A informação fiscal foi pela manutenção do feito.

Em sua decisão o Delegado da Receita Federal negou que a Receita estivesse disciplinando relações jurídicas decorrentes da medida provisória n. 17/88, mas aplicando a legislação.

Argumenta o fisco que a medida provisória não revoga lei alguma, apenas as suspende, voltando a vigência destas últimas a sua plenitude quando da não conversão em lei das medidas provisórias, neste ponto o fisco funda seu entendimento em textos de Saulo Ramos e de Misabel de Abreu Machado Derzi, que transcreve (págs. 64 a 66).

Destarte o fisco julga procedente a autuação.

Inconformada a empresa recorre a este Colegiado defendendo além das teses anteriores, que a importação se consubstanciou em um ato jurídico perfeito.

E o relatório.

## V O T O

Inicialmente devo esclarecer que o presente processo -- procedimento administrativo teve início com o auto de infração, de fl. 01 e verso, que fundamentou a exigência fiscal em duas razões fácticas: a perda de vigência da medida provisória 17 e no fato que as mercadorias referentes a declaração de importação nº 3.009/88, adições 2 e 5, não estarem contempladas com redução de 80% prevista no Decreto n. 2.434, artigo 20., inciso III. A empresa contestou o auto de infração excusivamente em relação à medida provisória, fazendo o mesmo com relação ao recurso impetrado a este colegiado. Desta forma, não foi constituída a controvérsia acerca das mercadorias constantes nas adições 2 e 5 da declaração de importação nº 3.009/88. Não existindo neste caso "res controversa" não há como me manifestar neste item do auto de infração, posto que a empresa já reconheceu o débito, neste ponto, volto a frisar.

No que diz respeito a medida provisória, e apenas a ela, que me seja permitido, ao pronunciar o presente voto, fazer alguma digressões no universo da filosofia do Direito, ainda que rápidas, já que reconheço não ser este o melhor local para abordar tal matéria. No entanto, acredito que tais análises serão úteis na medida em que possibilitarão tornar claro o meu pensamento acerca de tão melindrosa questão.

Todo e qualquer ordenamento jurídico, qualquer que seja a época e espaço em que teve, tem ou terá vigência, possui uma série de valores intrínsecos com os quais se justifica ante a sociedade que obriga, ainda que por vezes tal justificativa fique a nível do inconsciente. A esta certeza a Filosofia do Direito nos leva por duas vias distintas, porém convergente: a análise da fundamentação do Direito e a concepção tridimensional do fenômeno jurídico.

Um dos mais fundamentais e intrigantes assuntos com que se tem defrontado a filosofia do Direito, desde seus albores, tem sido o problema da fundamentação do Direito. Por qual razão devemos obedecer à lei? Em que se funda a obrigatoriedade do Direito?

A resposta a este problema tem variado ao longo do espaço dos tempos. Cada época tem colhido do acervo das experiências humanas uma série de elementos para justificar esta ou aquela conclusão mais adaptada a sua especial maneira de ver o mundo. Como a cada ciclo de "n" gerações as concepções, a forma de ver e viver o mundo tem se alterado, o problema volta a se colocar periodicamente, dado que a solução proposta pelas gerações passadas não mais satisfazem.

Os gregos já tinham noção da relatividade de qualquer solução que se queira dar a este problema. Já nos lembrava Platão, em seus diálogos memoráveis, que para uns o fundamento do Direito é a vontade dos mais fortes ou dos mais astutos; para outros é o resultado da aliança dos mais fracos prevenindo-se contra os abusos da força; para outros é a utilidade, a combinação ou ajuste dos interesses; mas há quem aponte a exigência da ordem da felicidade geral, da segurança ou da paz.

Diante de tantas respostas não tem faltado os cépticos que, sorrindo de tantos contrastes, vêem neles a impossibilidade de se chegar a qualquer resposta plausível.

A nossa sociedade, como todas as demais, escolheu a sua própria fundamentação, a que mais se assemelha a essência do seu pensamento.

Mesmo que nos seja sumamente difícil pairar, ainda que de relance, por sobre o século em que estamos entranhados, posto que é nele que nos formamos, aprendemos a pensar e adquirimos os nossos <sup>valores</sup> individuais, podemos arriscar encontrar os valores máximos escolhidos pela sociedade brasileira, nesta segunda metade do vigésimo século da era cristã, para fundamentar seu ordenamento.

A Constituição Federal ao consagrar, logo em seu primeiro artigo, o Estado brasileiro como um Estado Democrático de Direito está, em verdade, consagrando aqueles valores que permeiam todo o ordenamento, que lhe dão sustentação e fundamentação, e contra os quais ao jurista não será lícito interpretar as normas em sua individualidade.

O professor José Afonso da Silva analisando a Carta constitucional de 1988 em seu já clássico "Curso de Direito Constitucional Positivo", quinta edição, às páginas 99 e seguintes, estuda estes conceitos chegando aos seguintes "princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito":

- a) Princípio da constitucionalidade;
- b) Princípio democrático;
- c) Sistema de direitos fundamentais;
- d) Princípio de justiça social;
- e) Princípio da igualdade;
- f) Princípio da divisão dos poderes;
- g) Princípio da legalidade; e, por fim
- h) Princípio da segurança jurídica.

Como são estes os valores fundamentais que norteiam e justificam a obrigatoriedade do ordenamento jurídico brasileiro, ao menos nestes nossos tempos, não podemos nos afastar deles quando da exegese das normas específicas, componentes daquele mesmo ordenamento, sob pena traírmos o próprio ordenamento em si, como o todo orgânico que deve ser.

A existência destes valores-princípios fundamentais e transcendentes a todo o ordenamento também podemos chegar por outra via, conforme já dissemos antes.

Hoje já possui generalizada acolhida a idéia de que cada regra jurídica específica possui três dimensões básicas: fato, valor e norma. E a chamada teoria tridimensional do Direito, cujo maior postulador entre nós tem sido o professor Miguel Reale.

Segunda esta teoria onde quer que haja um fenômeno jurídico há, sempre e necessariamente, um fato subjacente (fato econômico, geográfico, demográfico, etc.); um valor, que confere determinada significação a este fato, inclinando ou determinando a ação dos homens no sentido de atingir ou preservar certa finalidade ou objetivo; e, finalmente, uma regra ou norma, que representa a relação ou medida que integra um daqueles elementos ao outro, o fato ao valor.

Neste ponto peço permissão para transcrever um parágrafo de Miguel Reale:

"Partindo-se da observação básica de que toda regra de Direito visa a um valor, reconhece-se que a pluralidade dos

valores é consubstancial à experiência jurídica. Utilidade, tranquilidade, saúde, conforto, intimidade e infinitos outros valores fundam as normas jurídicas. Estas normas, por sua vez, pressupõem outros valores como o da liberdade (sem o qual não haveria possibilidade de se escolher entre valores, nem a de se atualizar uma valoração "in concreto") ou os da igualdade, da ordem e da segurança, sem os quais a liberdade redundaria em arbítrio." (grifo nosso) - "Lições Preliminares de Direito", 10a. edição, S.F., 1983, ed. Saraiva, pág. 371.

É interessante notar que a segunda classe de valores aos quais o professor se refere, aqueles aos quais os valores imediatamente protegidos pelas normas teriam de se adaptar, são aqueles que identifiquei como os valores fundamentais de todo o ordenamento. Ou seja, dentro da teoria tridimensional do direito seriam o valor da experiência jurídica, visto em sua totalidade, valores aos quais as normas necessariamente tem de se conformar.

É dentro desse panorama que temos de realizar a exegese das regras jurídicas, quando somos chamados a deslindar determinada questão.

Como um dos valores fundamentais do nosso ordenamento jurídico está o da segurança jurídica, lembrado textualmente tanto por José Afonso da Silva quanto por Miguel Reale. Não nos é, volto a repetir, de forma alguma lícito interpretar qualquer norma jurídica que seja de forma a afastar este valor-princípio.

O caso em tela se resume a simples subsunção dos fatos à norma contida no parágrafo único do artigo número 62 da Constituição Federal. Ocorre que para realizarmos esse aparentemente simples processo de subsunção deveremos extrair da norma o seu real significado, dentro do conjunto orgânico em que se insere e respeitando os valores que balizam este mesmo conjunto.

A norma em questão está assim redigida:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias.

Parágrafo único. As medidas provisórias perderão eficácia desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes.

Neste nosso caso o Senhor Presidente da República, através da medida provisória número 17, criou uma série de benefícios fiscais à importação. Como as medidas provisórias possuem vigência imediata, estes benefícios se incorporaram automaticamente ao ordenamento jurídico, ainda que de forma precária, posto que sujeitos à condição resolutiva.

No prazo de vigência desta medida provisória a empresa autuada realizou importações, se beneficiando, por conseguinte, dos benefícios que lhe eram oferecidos pela legislação vigente quando do desbaraque da mercadoria.

Como não foi examinada, pelo Congresso Nacional, no tempo hábil, a medida provisória, e, conseqüentemente, como não foram disciplinadas as relações jurídicas delas decorrentes, o fisco, diante da literalidade do parágrafo único do artigo 62 da Constituição, entendeu que a empresa perdeu direito aos benefícios de que gozara. Por conseguinte passou a cobrar a diferença dos impostos bem como todos os "encargos legais cabíveis".

A primeira vista não há como discordar do entendimento do fisco. Se a medida provisória perdeu sua eficácia "ex tunc", a legislação anterior, que poderia vir a ser revogada pela medida provisória, caso esta se convertesse em lei, volta a ter vigência em sua plenitude. Como as relações jurídicas nascidas durante a vigência da medida provisória não foram disciplinadas pelo Congresso Nacional, a elas se aplicará a legislação anterior. Ou seja, aplicar-se-á a legislação anterior inclusive aos fatos ocorridos quando de sua "suspensão", em outras palavras, aplicar-se-á essa legislação inclusive aos fatos ocorridos quando da vigência da medida provisória não convertida em lei. A corroborar com tal entendimento o fisco transcreve dois textos doutrinários. O primeiro da lavra de Saulo Ramos e o segundo de Misabel de Abreu Machado Derzi.

É indubitável que tal hermenêutica tem a seu favor o não pouco relevante fato de ser a mais simples e imediata das interpretações jurídicas possíveis da norma em questão. Porém uma análise mais cuidadosa do problema nos leva a rejeitar tal solução.

Realmente, se consagrarmos a interpretação do fisco estaremos negando eficácia ao princípio da segurança jurídica, princípio este por diversas razões fundamental e contra o qual não acredito, volto a repetir, seja lícito interpretar qualquer norma que seja.

O contribuinte, muito embora não aborde explicitamente tal assunto, intruiu a gravidade do problema quando se refere à "armadilha" de que estaria sendo vítima.

Efetivamente, no caso em tela, a empresa realizou importações dentro de um contexto legislativo. Importações estas plenamente válidas e dentro dos mais estritos limites impostos pela legislação então vigente. Posteriormente, em razões que fugiram totalmente às forças da empresa, veio a legislação a ser alterada, razão pela qual a importação anteriormente realizada deixou de ser considerada válida para se tornar delituosa. Ou seja, um ato jurídico, dentro dos mais perfeitos conformes jurídicos, passou a ser inquinado de vícios, razão pela qual a empresa passou a ser apenada com multas, juros, correção monetária, etc.

A realidade social, e principalmente a realidade econômica, não pode sobreviver sem um mínimo de estabilidade. É dentro deste raciocínio que se insere o princípio legal da segurança-jurídica.

Destarte, voto no sentido de dar provimento ao recurso, por não ser conforme ao princípio da segurança jurídica e conseqüentemente ao Direito a interpretação da norma constitucional que o fisco pretende implementar nos presentes autos.

Sala das Sessões, em 22 de julho de 1992.