



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 12689.000612/97-50
SESSÃO DE : 18 de maio de 1999
ACÓRDÃO Nº : 302-33.955
RECURSO Nº : 119.519
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
RECORRIDA : DRJ/SALVADOR/BA

I.I. – ALÍQUOTA INCIDENTE. Com a entrada em vigor da Tarifa Externa Comum – TEC, instituída pelo Decreto nº 1.343/94, a partir de 1º de janeiro de 1995, perderam a validade as Portarias existentes anteriormente a tal data e que fixavam alíquotas para o Imposto de Importação, por prazo indeterminado. Aplicável a alíquota fixada na TEC.

RECURSO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Henrique Prado Megda. O Conselheiro Hélio Fernando Rodrigues Silva, declarou-se impedido.

Brasília-DF, em 18 de maio de 1999

HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente

PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES
Relator

12 AGO 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, UBALDO CAMPELLO NETO, ELIZABETH MARIA VIOLATTO e MARIA HELENA COTTA CARDOZO. Ausente o Conselheiro LUIS ANTONIO FLORA.

RECURSO Nº : 119.519
ACÓRDÃO Nº : 302-33.955
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
RECORRIDA : DRJ/SALVADOR/BA
RELATOR(A) : PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES

RELATÓRIO

A Recorrente – Petrobrás – foi autuada pela Alfândega do Porto de Salvador – BA, com base nos seguintes fatos descritos às fls 02/03:

“1 – ALÍQUOTA DO IMPOSTO INCORRETA

O importador registrou a DI nº 000528 em 08/03/95 para desembaraçar ÓLEO COMBUSTÍVEL (fuel oil) classificando a citada mercadoria no código NBM 2710.00.0199 e recolhendo os tributos com base em uma alíquota de imposto de importação de 17%.

No entanto, a classificação correta para a citada mercadoria é a NBM 2710.00.0102 (a classificação anterior refere-se a OUTROS ÓLEOS COMBUSTÍVEIS), cuja alíquota em vigor era de 20% conforme análise dos atos legais a seguir:

1. Em 15/09/94 foi publicada a Portaria MF 492 que alterou a alíquota do imposto de importação do referido código para 20% por prazo indeterminado.
2. Em 26/12/94 foi publicado o Decreto 1343 que estabeleceu a TEC com vigência a partir de 01/01/95. No seu art. 4º, ele ressalva que “as alterações das alíquotas do Imposto de Importação, efetivadas por Portaria do Ministro da Fazenda com prazo de vigência após 31 de dezembro de 1994, permanecerão válidas até seu termo final, que não poderá ultrapassar o dia 31 de março de 1995, podendo ser revogadas, a qualquer momento, se assim o recomendar o interesse nacional”.
3. A fim de esclarecer o mesmo art. 4º citado acima, foi publicado o Ato Declaratório (Normativo) COSIT 02/95 explicando que “a data-limite (31 de março de 1995) estabelecida pelo art. 4º Decreto 1343, de 23 de dezembro de 1994, para o término da validade das alterações de alíquotas do Imposto de Importação, efetivadas por Portaria do Ministro de Estado da Fazenda,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.519
ACÓRDÃO Nº : 302-33.955

aplica-se, por igual, às alterações para as quais haja sido fixado prazo de vigência, e aquelas com vigência por prazo indeterminado.”

4. O Decreto 1433/95 altera para 30 de abril de 1995 o prazo limite de validade que trata o art. 4º do Decreto 1343.
5. Ainda para dirimir dúvidas, foi publicado em 11/05/95 o Ato Declaratório (Normativo) COSIT 21/95 que “considerando o entendimento expedido pelos Atos Declaratórios (Normativos) COSIT 2 e 3, respectivamente, de 18 e 23 de janeiro de 1995, Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e aos demais interessados que se aplicam as alíquotas do Imposto de Importação objeto de alteração por Portaria do Ministro da Fazenda, enquanto em vigor, independentemente de estas alterações serem para mais ou para menos, em relação às alíquotas constantes da Tarifa Externa Comum – TEC, do Mercosul, ou da respectiva Lista de Exceção.”

Vê-se portanto que a alíquota do imposto de importação vigente no referido período era de 20% e, desta forma, deve o importador recolher a diferença dos tributos devidos, as multas e os juros cabíveis.

Vale salientar que a citada DI foi objeto do Auto de Infração Processo nº 12689-000444/95-95, já encerrado por pagamento, que cobrou a diferença dos tributos devidos com relação a uma alteração do Valor da Base de Cálculo do Imposto de Importação de R\$ 3.925.691,62 (três milhões, novecentos e vinte e cinco mil, seiscentos e noventa e um reais e sessenta e dois centavos) para R\$ 3.991.646,22 (três milhões, novecentos e noventa e um mil, seiscentos e quarenta e seis reais e vinte e dois centavos), com multa e juros de mora cabíveis. O presente Auto, portanto, vem cobrar do contribuinte a diferença de tributo referente exclusivamente a alteração de alíquota do Imposto de Importação de 18% para 20%, levando em conta o valor tributável correto de R\$ 3.991.646,22 (três milhões, novecentos e noventa e um mil, seiscentos e quarenta e seis reais e vinte e dois centavos), com multa e juros de mora cabíveis.”

O crédito tributário exigido no presente processo é da ordem de R\$ 291.517,90, abrangendo a diferença do II juros de mora e multa capitulada no art.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.519
ACÓRDÃO Nº : 302-33.955

521, inciso I, alínea b, do R.A., c/c o art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91; art. 44 inciso I, da Lei nº 9.430/96 e art. 106, inciso II, alínea c, da Lei nº 5.172/66.

Cientificada do Auto de Infração em 19/08/97 (A.R. às fls. 20), a Autuada apresentou impugnação tempestiva em 16/09/97 (fls. 22/25) argumentando, em resumo, o seguinte:

- Não é correta, juridicamente, a fundamentação contida no Auto de Infração, como passa a demonstrar;
- A Autuada, na mencionada operação de importação, recolheu o imposto à alíquota de 17%, conforme fixado no Decreto nº 1.343, de 26/12/95, entendendo não se aplicar à operação a alteração da alíquota para 20% estabelecida na Portaria nº 492, de 15/09/94, em razão do prescrito no art. 4º, do Decreto nº 1.343/94, que mantinha as alíquotas fixadas, com prazo determinado, em Portarias anteriores.;
- A questão, portanto, centra-se na interpretação do art. 4º, do Decreto nº 1343/94, isto é: Trata-se de saber se a ressalva contida no dispositivo alcança só as Portarias com prazo determinado, ou também aquelas com prazo indeterminado.
- A PETROBRÁS interpretou a norma corretamente, sendo que o Ato Declaratório nº 2/95 e, depois, o Ato Declaratório nº 21 (que confirmou aquele), atropelaram a hierarquia das leis e deram ao art. 4º, do Decreto nº 1.343/94 um alcance que ele não tem.
- Bem examinando-se a ressalva contida no art. 4º, está dito: *"permanecerão válidas até o seu termo final, que não poderá ultrapassar o dia 31 de março de 1995"*. Ora, só tem termo final as portarias com prazo determinado. As portarias sem prazo determinado, é evidente, são portarias sem termo final e, não há dúvida, que o art. 4º. se dirige às portarias com prazo determinado, não sendo assim correto dizer-se que a Portaria nº 492/94, que fixou a alíquota em 20%, **POR PRAZO INDETERMINADO**, encontra-se entre as abrangidas pela ressalva do art. 4º.
- As alíquotas de imposto de importação, à época, eram fixadas por Portarias do Ministério da Fazenda e elas, ou tinham prazo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.519
ACÓRDÃO Nº : 302-33.955

- determinado ou indeterminado. Assim, se todas continuassem em vigor até 31 de março de 1995, bastaria que aquele artigo do Decreto nº 1.343/94 dissesse que a partir daquela data a alíquota do imposto seria de 17%, aplicando-se ela aos casos em que Portarias anteriores tenham fixado alíquota diversa e com termo final antes de 31 de março de 1995.
- É de se destacar, também, que ao final do supra citado artigo, está dito que as alíquotas podem ser revogadas a qualquer momento, se assim recomendar o interesse nacional. Ora, esta ressalva não seria necessária em relação às Portarias por prazo indeterminado, porque estas já são revogáveis a qualquer momento, em face da inexistência do termo final, não sendo, portanto, adequado, em qualquer dispositivo que a elas referissem, ressaltar-se a revogação a qualquer tempo. É mais um ponto que indica que a norma em discussão refere-se apenas à Portarias por prazo determinado.
- Não se pode também esquecer que o art. 4º, do Decreto nº 1.343/94 contém mandamento de exceção, pelo que, necessariamente, sua interpretação deve ser restritiva. Nesse caminho, não indicando, direta e expressamente, o texto do artigo, a sua aplicação às Portarias por prazo indeterminado, e não havendo qualquer razão juridicamente razoável para que a exceção fosse a elas dilatadas, somente pode se concluir que as Portarias por prazo indeterminado restaram revogadas pelo Decreto nº 1.343/94, por força até da regra contida no art. 2º, da Lei de Introdução do Código Civil: "Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue".
- Não se pode, dessa maneira, interpretar o multireferido art. 4º de modo a ampliar o seu alcance, afastando-se da literalidade do texto, pois, repita-se, a finalidade da norma é prescrever as expectativas criadas no cidadão pelas alíquotas fixadas a prazo determinado. É assim inegável que o Ato Declaratório nº 2 e o Ato Declaratório nº 21, que buscaram ampliar o alcance daquele artigo do Decreto nº 1.343/94, feriram a hierarquia das normas, pois assentaram entendimento que a norma interpretada não permitia, não sendo, portanto, cabível invocar-se esses Atos Declaratórios para se exigir, no caso, a aplicação da alíquota de 20%.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.519
ACÓRDÃO Nº : 302-33.955

- Pede, por fim, que o Auto de Infração seja considerado totalmente improcedente.

A Autoridade Julgadora de primeiro grau julgou o Lançamento procedente, ao amparo da seguinte fundamentação:

- A Portaria MF 492/94 quando alterou a alíquota do código tarifário 2710.00.0102 da TAB de 17% para 20% o fez por prazo indeterminado por pretender, o legislador, estabelecê-la por extenso período, sabendo que, quando não mais atendesse aos interesses nacionais, poderia ser revogada, a qualquer tempo.
- Ocorre que nesse interstício foi promulgado o Decreto 1343/94 instituindo a TEC. No seu art. 4º, visando estabelecer delimitação temporal para as alterações de alíquotas, considerou 31/03/95 como data máxima de vigência para aquelas cuja validade expirava após 31/12/94, salvaguardando o direito do Ministro da Fazenda de revogá-las.
- A ressalva contida no polêmico art. 4º - “permanecerão válidas até o seu termo final, que não poderá ultrapassar 31/03/95”- não excluiu, em absoluto, as alterações com prazo indeterminado e sim estabeleceu, para aquelas cujo prazo de validade ultrapassasse 31/03/95, esta data como termo final.
- É preciso atentar para o fato de que com o advento do Mercosul e da TEC nova política econômica governamental urgia ser traçada, sendo imprescindível firmar prazo certo para que pudesse ser implementada. Este foi o escopo do Decreto 1343/94.
- Se acaso quaisquer dúvidas pudessem existir quanto ao alcance do referido artigo, foram dirimidas quando da publicação do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 02/95, que dispôs, explicitamente, a aplicação do supracitado artigo 4º como válida tanto para as alterações com prazo determinado como indeterminado.
- É cediço que Ato Declaratório, norma complementar (art. 100, do CTN) serve para explicitar a legislação que lhe é superior, justamente para clarificar terrenos obscuros e afastar ambigüidades, não podendo inovar ou estender seus efeitos.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.519
ACÓRDÃO Nº : 302-33.955

- Com o advento do ADN multicitado, nada de novo realmente veio à baila, tão-somente a exegese pretendida pela Administração quando editou o Decreto interpretado.
- De modo algum pode-se falar que esse Ato Declaratório ampliou o alcance do Decreto 1343/95, como gostaria de nos fazer supor a Postulante quando alegou subversão hierárquica legislativa; mas sim, contribuiu, de forma categórica, para elucidar qualquer divergência havida quanto à sua interpretação.

Expedida Intimação em 20/03/98, não retornou o AR à repartição fiscal, de modo que não se tem confirmação da data da ciência da referida Decisão pela Interessada, para efeito de contagem do respectivo prazo recursal.

Em 30/04/98 a empresa apresentou seu Recurso Voluntário a este Colegiado (fls. 38/44), perseguindo acolhida para a mesma tese sustentada em sua Impugnação.

No que ataca a Decisão recorrida, destaco os seguintes trechos do referido Recurso:

“Máxima venia, não é correta a tese exposta na decisão. É incontestável que o ADN 02/95 excedeu os limites da previsão contida no art. 4º do Decreto nº 1.343/94.”

“Conforme, aliás, está acentuado na própria decisão, o ato declaratório *“serve para explicitar legislação que lhe é superior, justamente para clarificar terrenos obscuros e afastar ambigüidades, não podendo inovar ou estender seus efeitos”*. Ora: o artigo 4º multicitado não dava margem a interpretações divergentes, até porque, por se tratar de uma norma de exceção, a sua interpretação teria e tem que ser literal. A ADN 02/95 é que, com a interpretação que deu ao dispositivo, fora de seus limites, deu origem à toda divergência, à toda dúvida na aplicação da norma”.

“Com efeito, a interpretação literal do mencionado art. 4º do Decreto nº 1.343/94 somente pode levar à conclusão que ele se refere apenas às portarias que fixam alterações de alíquotas por prazo determinado. Somente essas continuariam vigendo – no máximo até 31/03/95 – após a edição do Decreto nº 1.343.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.519
ACÓRDÃO Nº : 302-33.955

“Esta inevitável conclusão decorre da expressão contida no artigo, de que permanecem válidas as portarias “até seu termo final”. Somente tem termo final a portaria por prazo determinado. Termo final é o momento em que cessa a eficácia de uma norma, em regra, já previamente previsto, operando-se, em consequência, a extinção dos seus efeitos. Ora: referindo o art. 4º do Decreto n. 1343/94 às portarias com termo final, somente pode está ela mencionando as portarias que tenham o seu prazo de validade já estipulado. Portanto, as portarias por prazo determinado.”

“Esse raciocínio é óbvio, não apenas pela existência da expressão “termo final”, mas, também pelo fato de, se fosse para abranger quaisquer portarias, tanto as por prazo determinado quanto as por prazo indeterminado, mantendo todas em vigor até o prazo máximo de 31 de março de 1995, bastaria que o Decreto nº 1.343/94 dissesse simplesmente que a alíquota de 17% seria aplicável a partir daquela data.”

“Foi, aliás, no caminho desse entendimento a decisão do Juiz da 2ª Vara de Justiça Federal, seção judiciária do Paraná, de 25/03/96, na Ação Declaratória nº 95.0009146-0, em que são parte a PETROBRÁS e a UNIÃO FEDERAL”

“Sendo assim, o Ato Declaratório Normativo nº 02/95 estendeu indevidamente o alcance daquela norma às portarias por prazo indeterminado. Foi, portanto, além do que a sua natureza lhe permite, pois como bem esclarece a decisão recorrida o ato declaratório serve apenas para “explicitar a legislação”.... “não podendo inovar ou estender os seus efeitos”. É inquestionável que o ADN 02/95 estendeu os efeitos do art. 4º do Decreto nº 1.343/94 às portarias por prazo indeterminado, o que não poderia acontecer, pois não há dúvidas que o texto da norma refere tão somente às portarias por prazo determinado. E qualquer interpretação com razoável sustentação jurídica não poderá concluir de maneira diferente.”

“O art. 100, I, do Código Tributário Nacional, ao prever, como norma complementar das leis tributária, “os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas”, não está a estas outorgando o poder de extrapolar os limites da norma legal, de dizer o que a lei não disse, ainda que sob o disfarce de estar apenas buscando lhe dar a correta interpretação, especialmente se se está diante de uma norma de exceção, em que a interpretação literal se impõe.”

RECURSO Nº : 119.519
ACÓRDÃO Nº : 302-33.955

Por essa razão que o Supremo Tribunal Federal, no Agravo Regimental, na ADIn nº 365-8/600-DF, por unanimidade, ementou da seguinte maneira:

“As Instruções Normativas, editadas por órgão competente da Administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos, cuja normatividade está diretamente subordinada as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. Se a instrução normativa, editada com fundamento no art. 100, do CTN, vem a positivar em seu texto, em decorrência de má interpretação da lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com esses atos primários, viciar-se-á de ilegalidade e não de inconstitucionalidade...”

(Fonte: RJ/IOB, 1, 4082, in “Direito Tributário” de Vittorio Cassone, Ed. Atlas, 10ª edição, pag. 52) (grifos nossos)”

“Está esclarecido, portanto, que o ADN nº 02/95 atropelou a hierarquia normativa, ao dar ao art. 4º do Decreto n. 1.343/94 uma interpretação afastada dos seus limites, incluindo na abrangência desse dispositivo as portarias por prazo indeterminado, quando ele, sem dúvida, refere e abrange apenas as portarias por prazo determinado. No caminho da decisão do STF, supra transcrita, é então indiscutível que o ADN nº 02/95 padece do vício da ilegalidade.”

“Nesse passo, foi correto o procedimento da Recorrente, ao aplicar, nas importações em foco, a alíquota de 17%, estabelecida no multi referido Decreto nº 1.343/94.”

A Recorrente interpôs o presente Recurso sem a realização do depósito exigido na MP nº 1621-30, de 12/12/97, amparada em Liminar concedida em Mandado de Segurança para tal finalidade, como noticia o despacho de fls. 57.

Ainda do mesmo despacho, que data do dia 12/05/98, destaco o seguinte: “**verbis**”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.519
ACÓRDÃO Nº : 302-33.955

(...)Aguardamos o AR, até a presente data sem retorno. Estamos encaminhando o processo à DRJ/BA, para os devidos fins, considerando como data da ciência o dia 31/03/98, informado pelo interessado em sua petição de fls. 38....”

30/04/98.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive script that appears to be a name followed by a long horizontal stroke.

RECURSO Nº : 119.519
ACÓRDÃO Nº : 302-33.955

VOTO

Superadas, a meu ver, as questões processuais que envolvem o depósito exigido pela MP 1621-30 e a tempestividade do Recurso aqui em exame, passo a decidir sobre o seu mérito.

Não resta dúvida que o assunto é polêmico, ou pelo menos assim tornou-se com o advento dos Atos Declaratórios (Normativos) COSIT nºs 02/95 e 21/95.

O Decreto nº 1.343, de 23/12/1994 (DOU de 26/12/94), alterou “a Tarifa Aduaneira do Brasil – TAB, para o fim da aplicação da Tarifa Externa Comum – TEC, aprovada no âmbito do Conselho do Mercado Comum do MERCOSUL”, tornando-se aplicável a todas as importações realizadas pelo Brasil, com vigência a partir de 1º de janeiro de 1995.

Em seu art. 1º, estabelece o referido Decreto:

“Art. 1º Ficam alteradas a partir de 1º de janeiro de 1995 as alíquotas do Imposto de Importação, bem assim a nomenclatura da Tarifa Aduaneira do Brasil – TAB / Sistema Harmonizado, a qual passará a ser designada Tarifa Externa Comum – TEC, e respectiva Lista de Exceção, conforme os Anexos a este Decreto.”

(meus os destaques).

O “multicitado” art. 4º, desse mesmo Decreto, originador dos polêmicos Atos Declaratórios (Normativos) COSIT nºs 02/95 e 21/95, estabelece, expressamente:

“Art. 4º As alterações das alíquotas do Imposto de Importação, efetivadas por Portaria do Ministro de Estado da Fazenda com prazo de vigência após 31 de dezembro de 1994, permanecerão válidas até seu termo final, que não poderá ultrapassar o dia 31 de março de 1995, podendo ser revogadas, a qualquer momento, se assim o recomendar o interesse nacional”.

(grifos e destaques não constam do texto original).

RECURSO Nº : 119.519
ACÓRDÃO Nº : 302-33.955

Verifica-se, cristalinamente, que a ressalva estabelecida no art. 4º ora transcrito está restrita às Portarias “com prazo de vigência após 31 de dezembro de 1994”, portanto, com prazo determinado.

Resta definir se aquelas Portarias, vigentes em 31 de dezembro de 1994, mas com prazo final indeterminado, se encaixariam ou não nas disposições do, mais uma vez citado, art. 4º do Decreto nº 1.343/94, fixando-se sua validade até o prazo limite de 31 de março de 1995 ou se, **contrário-sensu**, teriam sua vigência cancelada a partir da entrada em vigor da nova alíquota estabelecida na TEC, com início a partir de 1º de janeiro de 1995.

Indeterminado, na definição do Mestre Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, in Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa – Editora Nova Fronteira – 2ª edição, revista e aumentada – 1986, quer dizer: “Que não é determinado ou fixo, Indefinido, vago, incerto, indeciso, irresoluto, morfo”.

Chama a atenção, no caso, os sinônimos **incerto e indeciso**. Se uma Portaria cria uma alíquota de imposto sem prazo de vigência determinado ou fixo, significa que existe, por parte da autoridade que a instituiu uma incerteza ou indecisão momentânea a respeito do instante em que deverá cessar os seus efeitos, ainda que a intenção do legislador fosse a de prolongar a sua vigência por extenso período, como acentua o I. Julgador singular.

Poder-se-ia afirmar, então, que a Portaria criada em 1994, com prazo de vigência **indeterminado** estaria vigendo a partir de 31 de dezembro daquele ano ? Certamente que sim, desde que não houvesse um outro ato hierarquicamente igual ou superior estabelecendo uma nova alíquota a partir da referida data, ou seja, de 1º de janeiro de 1995.

Acontece que, no caso em espécie, veio exatamente um ato de hierarquia soberana e superior à supracitada portaria, que foi o Decreto nº 1.343/94, estabelecendo uma alíquota diferente – 17% - a partir de 1º de janeiro de 1994, ou seja, a alíquota constante da Tarifa Externa Comum – TEC.

Não resta nenhuma dúvida, pelo menos para este Relator, que todas as alíquotas de Imposto de Importação diferentes daquelas estabelecidas na TEC instituída pelo Decreto nº 1.343/94, fixadas em Portarias com prazos de vigência indeterminados e instituídas anteriormente a 1º de janeiro de 1995, caducaram, perderam sua validade, com o advento da mesma TEC.

A partir da entrada em vigor das novas alíquotas estabelecidas na Tarifa Externa Comum – 1º/01/1995 - somente permaneceram vigentes, por força das

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.519
ACÓRDÃO Nº : 302-33.955

disposições do art. 4º, do referido Decreto nº 1.343/94, as alíquotas diferenciadas fixadas em Portarias com prazo de vigência expressamente determinado, posterior a 31 de dezembro de 1994 e com prazo limite até 31 de março de 1995, caso não tenham sido revogadas tais Portarias em data anterior a esse limite.

Assim acontecendo, entendo que a alíquota de imposto aplicável à importação supra só pode ser aquela estabelecida na TEC, no momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária de que se trata, razão pela qual dou provimento ao Recurso em epígrafe.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 1999.



PAULO ROBERTO CÚCO ANTUNES - Relator



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Ilmo. Sr. Presidente da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Processo nº: 12689.000612/97-50

A Fazenda Nacional, por sua procuradora, vem requerer, com base no art. 27 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes aprovado pela Portaria nº 55, de 16/03/98, o seguinte:

- A Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº CSRF/03-2.829, de 24 de agosto de 1998, sustenta que nas hipóteses de decisão não-unânime, somente caberia Recurso Especial da Fazenda Nacional se o voto vencido deduzisse, minuciosamente, os motivos de fato e de direito pelos quais assim se posicionou, o que não ocorreu no Acórdão nº 302-33.955 dessa Segunda Câmara. Desta forma, a Fazenda Nacional requer sejam lavrados a termo, de forma detalhada, os fundamentos dos votos vencidos da decisão proferida no processo nº 12689.000612/97-50, sob pena de cercear o direito de defesa da Fazenda Nacional.

P. deferimento

Brasília, 16 de Agosto de 1999.

LUCIANA CORTEZ RORIZ PONTES
Procuradora da Fazenda Nacional



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Embargos

Processo nº. : 10845.007745/92-86
Recurso nº. : RP/302-0.591
Recorrida : SEGUNDA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Matéria : CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Sujeito Passivo : PROPACAL PRODUTOS PARA CALÇADOS LTDA
Sessão de : 24 DE AGOSTO DE 1.998
Acórdão nº. : CSRF/03-02.829

RECURSO DA PROCURADORIA – FUNDAMENTO EM VOTO VENCIDO PROLATADO EM OUTRO PROCESSO – CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA MESMA CÂMARA – Tendo a Procuradoria da Fazenda Nacional fundamentado seu recurso em declaração de voto vencido, prolatado em outro processo, da mesma Câmara, não se toma conhecimento do Recurso, por não preencher os pressupostos da exigibilidade. Deverão as classificações fiscais, indicadas nos respectivos autos de infração, serem coincidentes.

Recurso Não Conhecido.

Vistos relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso por não preencher os pressupostos de admissibilidade, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Edison Pereira Rodrigues
EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Nilton Luiz Bartoli
NILTON LUIZ BARTOLI
RELATOR

FORMALIZADO EM:

Processo Nº. : 10845.007745/92-86
Acórdão Nº. : CSRF/03-02.829

Participaram ainda do presente julgado os Conselheiros CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MOACYR ELOY DE MEDEIROS, FAUSTO DE FREITAS E CASTRO NETO, HENRIQUE PRADO MEGDA, UBALDO CAMPELLO NETO e JOÃO HOLANDA COSTA.

RECURSO Nº : RP/302-0.591
ACÓRDÃO Nº : CSRF/03-02.829

PROCESSO Nº : 10845.007745/92-86
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA : 2a. CÂMARA / 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SUJEITO PASSIVO : PROPACAL PRODUTOS PARA CALÇADOS LTDA.
RELATOR CONS. : NILTON LUIZ BARTOLI

RELATÓRIO

Por Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no fundamento no art. 30, inciso I, do Regimento Interno do Terceiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria MEFP nº 539, de 17 de julho de 1992, com base no voto vencido, em decisão não unânime da Eg. 2ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, nos termos do Acórdão nº 302-32.941, proferido em sessão realizada em 22 de fevereiro, de 1995, o presente alçou a esta Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais, para julgamento.

A Decisão prolatada no acórdão foi condensada na ementa que expõe o seguinte:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL - PRODUTO "VULCUP-40 FW". Conforme se depreende do Parecer elaborado pelo Instituto de Pesquisas Técnicas de São Paulo (IPT), o produto denominado comercialmente "VULCUP-40 FW" possui, também, as propriedades de acelerador de vulcanização, embora não sendo esta sua principal função, como afirma o LABANA. Assim ocorrendo, sua correta classificação encontra-se no código TAB/SH 3812.10.0000. Recurso Provido por maioria de votos.

Contudo, o voto vencido, da Eminente Conselheira Elizabeth Maria Violatto, proferido nos autos do Recurso 116.525, Acórdão 302-32.842, trazido à baila pela Procuradoria, entendeu que o produto denominado comercialmente "VUL-CUP 40 FW" tem por finalidade promover a vulcanização de polímeros de alta e baixa funcionalidade, e assim confirmando a autuação e a decisão de primeira instância ao designar ao produto a classificação fiscal 3823.90.0500,

RECURSO Nº : RP/302-0.591
ACÓRDÃO Nº : CSRF/03-02.829

sendo favorável, porém, à exclusão das multas prescritas nos art. 524 e 526, II do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, mantendo a multa capitulada no art. 364, II, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85.

Originariamente, a questão, os fatos e peças assim se postam no processo:

Em ato de revisão aduaneira, de 20.08.92, a DRE/Santos/SP, lançou auto de infração contra a Interessada, no valor de 1.909,33 UFIR's, descrevendo assim os fatos da infração:

"1 - Infrações Cometidas : A empresa autuada despachou mercadoria como se fosse a descrita na G.I. 53-89/000013-2, classificando-a no código 3812.10.0000. Entretanto, conforme consta do Laudo de Análise abaixo citado, a mesma se classifica no código 3823.90.9999, do que resultou insuficiência no recolhimento do IPI, com infringência ao que dispõem os arts. 54, parágrafo 1º e 62 do RIPI (Dec. 87.981/82), ficando sujeita ao recolhimento da diferença apurada (demonstrativo anexo), acréscimos legais e multa prevista no art. 364, II, do RIPI.

...
3 - Mercadoria Declarada : PREPARAÇÃO ACELERADORA DE VULCANIZAÇÃO PEROXIDO AROMÁTICO (BISTERCIARIO BUTIL PEROXIDO ISOPROPIL BENZENO) - VULCUP 40 FW.

Código TAB : 3812.10.0000 Alíquota II : 60,00 Alíquota IPI : 0,00

4 - Mercadoria Identificada: PREPARAÇÃO PARA VULCANIZAÇÃO A BASE DE 1,3/1,4 - BIS (2-T-BUTIL-PEROXI-ISOPROPIL) BENZENO (AGENTE PROMOTOR DE LIGAÇÕES CRUZADAS) E SILICATO INORGÂNICO.

Código TAB : 3823.90.9999 Alíquota II : 60,00 Alíquota IPI : 10,00

5.- Laudo do Laboratório nº 03760/89"

O Laudo de Análise nº 3760/89, do Laboratório Nacional de Análises - LABANA, após as identificações do produto por Infravermelho e Química, conclui:

RECURSO Nº : RP/302-0.591
ACÓRDÃO Nº : CSRF/03-02.829

CONCLUSÃO: Trata-se de Preparação para Vulcanização à base de 1,3/1,4-BIS-(2-t-Butil-peroxi-Isopropil) Benzeno (Agente Promotor de Ligações Cruzadas) e Silicato Inorgânico.

Com base no laudo, a autoridade aduaneira lançou o crédito tributário, considerando a alíquota normal da posição TAB/NBM 8462.99.9900, que prevê alíquota para o Imposto de Importação de 20% (vinte por cento) e aplicando a multa de ofício prevista no art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91.

Ao referido auto foram juntadas (fls. 02/19) a Declaração de Importação e Guia de Importação, Laudo Técnico e demais documentos mencionados no Auto.

Intimado, o autuado apresentou, tempestivamente, impugnação (fls. 21/25), argumentando, em síntese, que:

- (i) a Impugnante importou várias quantidade do produto em questão, que se trata de uma preparação Aceleradora de Vulcanização, utilizado, exclusivamente, na vulcanização de borrachas naturais ou sintéticas, sendo indicada a posição 3812.10.0000 da TAB, nas importações que realizou;
- (ii) a Receita Federal em 3 processo distintos coletou amostras desse produto, tendo elaborado três Laudos Técnicos com conclusões distintas:
 - Laudo nº 4.788/91 - Processo 10845.006848/92-83 - Preparação desta natureza são utilizadas para promover ligações cruzadas, unindo moléculas poliméricas. Tendo em vista que o endurecimento de uma Cola ou Resina Sintética resulta da formação destas ligações, a mercadoria pode ser útil como preparação endurecedora.
Classificação adotada: 3823.90.0500;
 - Laudo nº 0513/91 - Processo 10845.007846/92-93 - Produto utilizado na cura de produtos poliméricos.
Classificação adotada: 3823.90.9999;
 - Laudo nº 3760/89 - Processo 10845.007745/92-86 - Trata-se de preparação para vulcanização.
Classificação adotada: 3823.90.9999;
- (iii) os Laudos apresentados afirmam, taxativamente que o produto é utilizado para vulcanização. Sendo que apesar de a imprecisão técnico do Laudo 4788/91, na realidade o produto "faz uma introdução de átomos na cadeia dos polímeros naturais ou sintéticos", sendo essa a função do VUL-CUP 40 FW.

RECURSO Nº : RP/302-0.591

ACÓRDÃO Nº : CSRF/03-02.829

- (iv) os diversos tipos de borrachas não têm propriedades físicas, e a vulcanização consiste no processo que torna elástica, resistente e insolúvel a borracha em estado natural, e se baseia na introdução de átomos na cadeia de polímero;
- (v) o Parecer Técnico do IPT - Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo (fls. 27/38) afirma que o produto cumpre plenamente sua função específica como agente auto-catalítico de vulcanização, ou seja acelerador do processo em polímeros de alta ou baixa funcionalidade;
- (vi) pela interpretação da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, que são ditadas pelas suas Regras Gerais de Interpretação, a Regra Geral 2ª, combinada com a Regra Geral 3ª, alínea "a", conduzem a classificação do produto VUL-CUP 40 FW, na posição 3312.10.0000, por ser uma composição chamada Acelerador de Vulcanização;

Juntando cópia do referido Parecer Técnico do IPT, requer inteiro acatamento da Impugnação e improcedência da exigência fiscal.

Com vistas ao Auditor Fiscal do Tesouro, solicitou diligência ao LABANA, para elaboração de novo Laudo de Análise, formulando quesitos complementares, tendo sido, assim, procedido, emitindo o LABANA Informação Técnica nº 37 (fls. 47/51), em que critica o Parecer Técnico do IPT, e na análise e resposta aos quesitos, destaca-se o seguinte:

- (i) Segundo as referências bibliográficas, o processo de Vulcanização ou Cura é um processo irreversível durante o qual um Polímero muda sua estrutura química por meio de ligações cruzadas entre cadeias, transformando-se no que era antes um emaranhado de cadeias separadas, numa rede unificada tridimensional, sendo necessário é necessário um agente promotor de ligações cruzadas que possa reagir com algum sítio ativo da cadeia;
- (ii) Existem vários agentes promotores de ligações cruzadas (agentes de vulcanização e cura) sendo o Enxofre o mais tradicional. Com os avanços tecnológicos, foram obtidos vários produtos com propriedade físico-químicas semelhantes aos dos produtos vulcanizados com Enxofre mas que têm o sistema de vulcanização diferente deste. Assim, o termo Vulcanização foi se popularizando no meio técnico, tornando-se sinônimo de Cura também para outros Elastômeros diferentes da pioneira Borracha Natural.
- (iii) Como as Normas Explicativas do Sistema Harmonizado conceitua o termo "Borracha Sintética" como sendo o produto vulcanizado por Enxofre como descrito à página 879, solicitam os laudistas a alteração de suas respostas

RECURSO Nº : RP/302-0.591
ACÓRDÃO Nº : CSRF/03-02.829

nos Laudos de Análises nºs 3760/89 (fls. 18) e 0513/90, cujas conclusões passa a ser:

“A mercadoria analisada não se trata de preparação aceleradora de reticulação (cura) de resina sintética. Trata-se de uma Preparação à base de 1,3/1,4-BIS-(2-t-Butil-peroxi-Isopropil) Benzeno (Agente Promotor de Ligações Cruzadas) e Silicato Inorgânico. Preparações dessa natureza são utilizadas para promover ligações cruzadas (reações de reticulação), unindo moléculas poliméricas. Tendo em vista que o endurecimento de uma Cola ou Resina Sintética resulta da formação destas ligações, a mercadoria analisada pode ser útil como preparação endurecedora.”

- (iv) Quanto à resposta dos quesitos destaca-se: A mercadoria analisada não se trata de preparação aceleradora de reticulação (cura ou vulcanização). Trata-se de preparação que promove ligações cruzadas (reações de reticulação ou endurecimento) de Resina Sintéticas, unindo moléculas poliméricas.
- (v) Comparativamente, a vulcanização com Peróxidos Orgânicos é mais rápida que o sistema tradicional (por Enxofre + aceleradores); mas, lembramos que sua função principal é a promoção de ligações cruzadas (reações de reticulação ou endurecimento), e não a aceleração desta reação.

Após a juntada da Informação Técnica do LABANA, o AFTN pronunciou-se às fls. 55/56, sem que fosse dada à autuada a mesma oportunidade.

Em julgamento de primeiro grau, decidiu a autoridade oficiante julgar procedente a ação fiscal e improcedentes as razões de impugnação (fls. 57/58), embasada nos seguintes argumentos, em síntese que:

- (i) a mercadoria “VUL-CUP 40 FW, foi identificada pelo Laboratório de Análises desta DRF, como uma preparação para vulcanização;
- (ii) no Parecer Técnico 5827 do IPT, apresentado pela Impugnante, não contém nenhuma afirmação de que a mercadoria em questão seja uma preparação aceleradora de vulcanização
- (iii) segundo a R.G-1 para interpretação do Sistema Harmonizado, a classificação de mercadorias é determinada, legalmente, pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e pelas demais Regras, desde que estas não contrariem o disposto na R.G. -1.

RECURSO Nº : RP/302-0.591
ACÓRDÃO Nº : CSRF/03-02.829

Intimada da decisão (fls. 62), a Interessada aparelhou Recurso (fls.63/67), tempestivo, mantendo a mesma defesa no mérito e ressaltando para o fato de o Termo Catalítico, contido no Parecer Técnico do IPT, como segue:

“Muito ao contrário do que naquele Parecer Fiscal, o Laudo juntado pela Recorrente, elaborado pelo mais conceituado instituto de pesquisas tecnológicas do Brasil, é conclusivo e absolutamente claro: o VUL-CUP 40 - FW é um acelerador de vulcanização. Sua conclusão não deixa nenhuma dúvida a respeito da finalidade do produto examinado:

‘Os materiais em estudo, Vul-Cup 40 FW e DIE Cup 40 KE, cumprem plenamente sua função específica como agentes auto-catalíticos de vulcanização, em polímeros de alta e baixa funcionalidade’.

Ou seja, o VUL-CUP 40 FW tem função específica de agente para vulcanização. Recorrendo ao mestre Aurélio encontraremos:

‘Catalítico - relativo a catálise.

Catálise - Modificação (em geral aumento) de velocidade de uma reação química pela presença e atuação de uma substância que não se altera no processo’

Encaminhado ao Terceiro Conselho de Contribuintes, sem a manifestação da D. Procuradoria da Fazenda Nacional, foi o feito distribuído à Eg. Segunda Câmara, oficiando como Relator o Conselheiro Paulo Roberto Cuco Antunes, que teve seu voto adotado pela maioria dos Conselheiros.

É o Relatório.

RECURSO Nº : RP/302-0.591
ACÓRDÃO Nº : CSRF/03-02.829

VOTO

CONSELHEIRO RELATOR NILTON LUIS BARTOLI

Trata-se, como visto de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, mesmo que o voto vencido não tenha dado qualquer fundamento ao pleito recursal.

Baseia-se a D. Procuradoria em voto proferido, em outro processo (Processo Administrativo nº 10845.006848/92-83, Acórdão 302-32.842, RP/nº 302-0.546), pela Ilustre Conselheira vencida, sendo que, tenho entendimento convicto que tal voto não suprime as exigências Regimentais do Recurso Especial previsto no art. 30, inciso I, do Regimento Interno do Terceiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria MEFP nº 539, de 17 de julho de 1992.

E mais, entendo que o Recurso Especial que tenha como fundamento de propositura decisão não unânime, necessita inexoravelmente ater-se nas razões de fato e de direito manifestadas pelo voto vencido, no próprio processo. Tal princípio advém do instituto Embargos Infringentes do Código de Processo Civil.

A natureza dos Embargos Infringentes é lastreada no fato de que se houve uma divergência, ou seja, se houve um voto vencido, haveria a possibilidade de que a posição dos outros membros do Tribunal, que não participaram do julgamento, pudesse inverter a decisão quanto ao ponto divergente. É o primorismo pelo direito levado ao extremo, dando à parte no devido processo legal, a possibilidade de o colegiado vir a confirmar sua posição.

Tal princípio adotado pelos órgão de julgamento da administração, com outras denominações, também visa garantir que a matéria vencida possa ser objeto de julgamento por um número maior de Conselheiros, ou por instância superior, que possa entender na forma do voto vencido

Ora, se inexistem nas razões de voto vencido a matéria recursal, como poderia ser ele fundamento do Recurso Especial, bastante para fazer com que a

RECURSO Nº : RP/302-0.591
ACÓRDÃO Nº : CSRF/03-02.829

instância Superior invertesse a decisão sob amparo do que não é vencido e sim unânime?

A tolerância à técnica, há muito vem sendo admitida por esta Câmara Superior de Recurso, por força da interpretação do art. 30, inciso I, c/c o art. 31, § 2º, ambos do Regimento Interno do Terceiro Conselho de Contribuintes, ao se presumir que o voto vencido seja declarado, o que por vezes não ocorre. Mas certo é que tal fato deva ser objeto de reflexão por parte dos Eminentes Conselheiros, a fim de que o Recurso Especial, seja utilizado de forma a cumprir seu fim idealizado.

Ainda que se admitisse a juntada do Voto Vencido de outro Processo para fundamentar o Recurso Especial, cabe ressaltar, que, após minuciosa comparação de ambos os processos, ou seja, o presente feito e o processo de que originou o voto vencido da Ilustre Conselheira, verifiquei que o Auto de infração deste feito postula a Classificação Fiscal da mercadoria na posição 3823.90.9999 e o auto de Infração do Processo nº 10845.006848/92-83, postula a Classificação Fiscal da mercadoria na posição 3823.90.0500.

Note-se que, além do impedimento formal acima colocado, há um impedimento técnico para que seja aceito o Recurso Especial da D. Procuradoria da Fazenda Nacional, vez que se aceito o Recurso e julgado procedente, estar-se-ia alterando a Classificação Fiscal contida no Auto de Infração, o que, de plano, ou o tornaria nulo ou se estaria ofendendo o princípio do contraditório e ampla defesa do contribuinte que em última instância alteraria o conteúdo e fundamento legal do Auto de Infração.

Certamente, prevaleceria a decisão de nulidade do auto de infração, por conter fundamento legal equivocado para o fato "classificação fiscal do Vul-Cup 40 FW".

Por outro lado, no mérito, melhor sorte não caberia ao Recurso Especial, pois do que se depreende das conclusões do Laudo do Laboratório Nacional de Análises, em especial "...a mercadoria analisada pode ser útil como preparação endurecedora" e "a vulcanização com Peróxidos Orgânicos é mais rápida que o sistema tradicional (por Enxofre + aceleradores); mas, lembramos que sua função principal é a promoção de ligações cruzadas (reações de reticulação ou endurecimento), e não a aceleração desta reação", em comparação com o Parecer Técnico do IPT - Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo (fls. 27/38) que afirma "que o produto cumpre plenamente sua função específica como agente auto-catalítico de vulcanização, ou seja acelerador do processo em polímeros de alta ou baixa funcionalidade", verifica-se que o produto Vul-Cup 40 FW é uma produto que auxilia a vulcanização de forma acelerada, como pode ser conferido com o item 38 12 das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH/SH).

CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

RECURSO Nº : RP/302-0.591

ACÓRDÃO Nº : CSRF/03-02.829

Neste ponto, a interpretação e voto do Eminente Conselheiro Paulo Roberto Cuco Antunes são irreparáveis, sendo conclusiva para a questão.

Diante disso, embora tempestivo o Recurso Especial, voto pelo não conhecimento por fundamentar-se em voto vencido de outro processo, cujos critérios materiais e legais não são os mesmos do caso em apreço.

Sala das Sessões, Brasília, 24 de agosto de 1998


NILTON LUIZ BARTOLI
Relator

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.519
ACÓRDÃO Nº : 302-33.955

DECLARAÇÃO DE VOTO

Em atenção à representação da d. Procuradoria da Fazenda Nacional ofereço a fundamentação do voto vencido no julgamento supra identificado.

Não obstante o brilhante voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Relator, deixo de acompanhá-lo por esposar o entendimento exarado no ADN 2/95 do Coordenador Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, bem como as razões de julgar da d. autoridade de primeira instância e voto, por conseguinte, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário tempestivamente interposto.

PSB 12/02/2000



HENRIQUE PRADO MEGDA – Conselheiro

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
Coordenação-Geral da Representação Extrajudicial da
Fazenda Nacional

Em 10 / 03 / 2000



Luciana Cortez Roriz Pontes
Procuradora da Fazenda Nacional