



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

Processo n° 10314.009111/2007-86
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-005.306 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2018
Matéria IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO
Recorrente MENDES JUNIOR TRADING E ENGENHARIA S A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 07/07/2003 a 17/10/2003

ISENÇÃO. PRAZO DE DURAÇÃO. VIGÊNCIA DA LEI TRIBUTÁRIA NO TEMPO. TERMO FINAL. PUBLICAÇÃO DO ATO NORMATIVO. IRRETROATIVIDADE.

A Portaria n. 448/2003 do Ministério de Minas e Energia, em sendo ato normativo expedido por autoridade administrativa que versa sobre relação jurídica tributária (isenção específica no âmbito das importações, prevista em acordo internacional e incorporada pelo direito pátrio), submete-se à disciplina do Código Tributário Nacional sobre sua vigência, a qual só se inicia na data da sua publicação (artigos 96; 100, inciso I; 103, inciso I). Não poderia ser diferente, pois é só com a publicação que se formaliza o conhecimento pelos administrados a respeito do conteúdo normativo que deverá ser seguido, sendo impossível antes disso cobrar-lhes qualquer conduta prevista na norma, haja vista que esta ainda não possui todos os seus atributos para surtir efeitos jurídicos (validade, vigência e eficácia).

Entendimento em sentido contrário significaria, por um raciocínio opaco a respeito tanto das regras acima colocadas, assim como de todas as acepções que se possa pensar sobre a segurança jurídica, impor uma espécie de retroatividade transversa da norma tributária.

Portanto a interpretação literal, nos moldes que impõe o artigo 111 do CTN, a ser dada à isenção é justamente essa: a data em que houver sido alcançada a capacidade de transporte do gasoduto Brasil - Bolívia acordada (trinta milhões de m³/dia) é aquela editada pelo Ministério das Minas e Energia por ato normativo, cuja vigência ocorrerá na data de sua publicação. Ou seja, é com a publicação da Portaria n. 448/2003 que se dá o termo final da isenção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da relatora. Vencidos os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Rodrigo Mineiro Fernandes e Waldir Navarro Bezerra.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz, Rodrigo Mineiro Fernandes, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ("DRJ") de Florianópolis/SC, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Trata-se de lançamento no valor total de R\$ 413.051,64, decorrente de processo de revisão aduaneira, visando cobrar imposto de importação e imposto sobre produtos industrializados (IPI) incidente na importação, acrescidos de juros e multa de mora, referente as operações de importação amparadas pelas Declarações de Importação(DI) listadas nos autos, em razão do não reconhecimento de isenção aplicada, por ter se verificado posteriormente que os fatos geradores dos tributos ocorreram em período no qual já não mais vigia o benefício fiscal utilizado.

A autoridade fiscal autuadora informa que a Isenção decorrente do Acordo para Isenção de Impostos Relativos à Implementação do Projeto do Gasoduto Brasil-Bolívia, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Bolívia, em Brasília, em 5 de agosto de 1996, somente seria válida, nos termos deste, até a data em que havia sido alcançada a capacidade de transporte de 30 milhões de m³/dia.

Informa que as DI, conforme lista anexa, foram registradas depois de 30/06/2003, data declarada pelo Ministério das Minas e Energia por meio da Portaria MME n° 448/2003, de 20/11/2003, como a em que foi alcançada a capacidade de transporte de 30 milhões de m³/dia, logo seriam devidos os tributos incidindo juros e multa de mora desde a datas de seu registro.

Os fatos geradores das importações remontam ao período de 07/07/2003 a 17/10/2003 e a revisão aduaneira se concretizou por meio da ciência ao interessado da exigência do crédito tributário apurado em 01/10/2007.

A MENDES JUNIOR pugna nos seguintes termos:

Alega que todos os despachos foram registrados antes da publicação da Portaria MME nº 448/2003, em 20/11/2003, a qual reconheceu a ocorrência da capacidade de transporte de 30 milhões de m3/dia como tendo ocorrido em 30/06/2003. Alega, segundo sua interpretação, que o ato editado não poderia atingir os fatos geradores dos tributos de forma retroativa, antes de 20/11/2003, data de publicação da Portaria MME nº 448/2003, e fundamenta seu entendimento no que dispõe o inciso I do art. 103, Parágrafo Único e inciso I do art. 100 e inciso III do art. 104, todos da Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário nacional – CTN.

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:

I - os atos administrativos a que se refere o inciso I do artigo 100, na data da sua publicação; (...)

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.

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Alega que a isenção foi aplicada à época da ocorrência do fatos geradores e que não pode ser atingida pela Portaria MME nº 448/2003, para cobrança do imposto de importação, inclusive dos juros e multa de mora, e justifica sua tese, alegando que o atraso na publicação do ato decorre de culpa da administração pública, logo não pode ser penalizado por este fato.

O julgamento da impugnação resultou no Acórdão da DRJ de Florianópolis/SC (fls 87 a 92), cuja ementa segue colacionada abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 07/07/2003 a 17/10/2003

ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL. DIREITO ADQUIRIDO

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que dispõe sobre outorga e extinção de isenção, sendo de caráter precário, sem o condão de gerar direito adquirido, o despacho da autoridade administrativa que concedeu o benefício fiscal em cada operação de importação.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho por meio de petição de fls 102 a 110, repisando os argumentos de sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

Conforme o despacho de fls 127, o recurso é tempestivo, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, bem como atende as demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A questão a ser decidida por este Colegiado resume-se a saber se a isenção concedida à Recorrente era vigente ou não à época da ocorrência dos fatos geradores dos tributos ora cobrados. A dúvida surge em razão do confronto entre determinados dispositivos legais, conforme passo a explicitar.

A isenção sob apreço tem como base o Acordo para Isenção de Impostos relativos à implementação do projeto do Gasoduto Brasil-Bolívia, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Bolívia, em Brasília, em 5 de agosto de 1996, que foi aprovado pelo Senado Federal, por meio do Decreto Legislativo nº 128, de 13 de dezembro de 1996.

A internalização desta isenção ocorreu por meio do Decreto nº 2.142, de 1997, o qual dispõe sobre as condições do gozo do benefício decorrente de acordo internacional.

Pois bem. Alcançando o ponto de maior relevo para o presente caso, o período previsto legalmente para gozo da isenção foi estipulado pelo artigo 3º do referido Acordo entre Brasil e Bolívia, a seguir transcrito:

Artigo 3º

As isenções referidas no Artigo 1º serão aplicadas exclusivamente em fase de construção do gasoduto até que se alcance a capacidade de 30 milhões de m³/dia. (grifei)

Ademais, o Acordo Internacional estabelece que as partes contratantes estabelecerão as normas legais internas necessárias à aplicação do presente Acordo (artigo 6º).

Nesse sentido, o Regulamento Aduaneiro de 2002, vigente à época dos fatos geradores ora sob análise - e seguindo os dizeres da Portaria Interministerial n. 41/Ministério da Fazenda/ Ministério das Minas e Energia, de 28/02/97 -, ¹ determinou que:

Art. 179. A isenção do imposto na importação dos bens destinados à construção do Gasoduto Brasil - Bolívia aplica-se exclusivamente a materiais, equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, importados, e aos respectivos acessórios, sobressalentes e ferramentas, que os acompanhem, adquiridos pelo executor do projeto, diretamente ou por intermédio de empresa por ele contratada especialmente para a sua execução (Acordo para Isenção de Impostos Relativos à Implementação do Projeto de Gasoduto Brasil-Bolívia, Art. 1, promulgado pelo Decreto no 2.142, de 1997).

§ 1o A isenção de que trata o caput aplica-se, exclusivamente, durante o período compreendido entre a data de início da construção do gasoduto, e a data em que houver sido alcançada a capacidade de transporte acordada (Acordo para Isenção de Impostos Relativos à Implementação do Projeto de Gasoduto Brasil-Bolívia, Art. 3, promulgado pelo Decreto no 2.142, de 1997).

§ 2o Compete ao Ministério das Minas e Energia informar à Secretaria da Receita Federal a data em que for alcançada a capacidade a que se refere o § 1o. (grifei)

Finalmente, tal capacidade foi alcançada em **30/06/2003**, conforme foi reconhecido pelo Ministro das Minas e Energia, por meio da Portaria n. 448/2003, publicada no Diário Oficial da União de **20/11/2003**. Eis seu conteúdo:

Art. 1º Reconhecer, tendo em vista as disposições do Decreto n. 0 2.142, de 5 de fevereiro de 1997, que promulga o Acordo para Isenção de Impostos Relativos A Implementação do Projeto Gasoduto Brasil-Bolívia, que o gasoduto alcançou a capacidade de transporte de trinta milhões de m3/dia, em 30 de junho de 2003. (grifei)

São as duas datas supra citadas que devem ser avaliadas. Isto porque os tributos foram lançados haja vista que as DI foram registradas² depois de 30/06/2003, dia em que o gasoduto alcançou a capacidade de trinta milhões de m3/dia. Ocorre que a publicidade desse evento só ocorreu em 20/11/2003, com a publicação no DOU, data essa posterior às importações auditadas.

O primeiro ponto a ser colocado é que o Acordo Internacional travado entre Brasil e Bolívia não estabelece que o fim da isenção é "a data em que houver sido alcançada a capacidade de transporte acordada", como fez o Regulamento Aduaneiro de 2002, mas sim

¹ Art.5º "As isenções de que trata esta Portaria aplicam-se, exclusivamente, durante o período cujo termo inicial é a data de início da construção do gasoduto e cujo termo final será a data em que houver sido alcançada a capacidade de transporte de 30 milhões de m3/dia, reconhecida pelo Ministério das Minas e Energia."

² Declarações de importação n. 03/0569997-5 de 07/07/2003; n. 03/0570005-1 de 07/07/2003; n. 03/0698335-9 de 18/08/2003; n. 03/0848633-6 de 02/10/2003 e 03/0900459-9 de 17/10/2003

como termo final para a vigência da isenção "até que se alcance a capacidade de 30 milhões de m³/dia."

Em segundo lugar, quando foi posto pela legislação interna a "data" como o marco para o término da isenção, sua leitura deve ser feita levando em conta o restante da legislação nacional, à quem foi delegada a competência para estipular as normas para a aplicação do Acordo (artigo 6º), em especial o próprio CTN, que cuida tanto da disciplina das isenções,³ como também da vigência das leis em matéria tributária.

Nesse sentido, devem ser destacados os seguintes dispositivos:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:

I - os atos administrativos a que se refere o inciso I do artigo 100, na data da sua publicação; (grifei)

Da leitura dos citados comandos normativos, conclui-se que a Portaria n. 448/2003 do Ministério de Minas e Energia, em sendo ato normativo expedido por autoridade administrativa que versa sobre relação jurídica tributária (isenção específica no âmbito das importações), submete-se à disciplina do CTN sobre sua vigência, a qual só se inicia na data da sua publicação. Ora, não poderia ser diferente, pois é só com a publicação que se formaliza o conhecimento pelos administrados a respeito do conteúdo normativo que deverá passar a ser seguido, sendo impossível antes disso cobrar-lhes qualquer conduta prevista na norma, haja vista que esta ainda não possui todos os seus atributos para surtir efeitos jurídicos (validade, vigência e eficácia).

A publicidade é, nesse sentido, requisito *sine qua non* para a completude dos atos jurídicos de maneira geral, sejam eles atos administrativos (e.g. notificação do lançamento tributário) ou atos normativos (e.g. portarias, leis, etc); sendo que, para esses estes últimos, por sua vocação de disciplinar condutas gerais e abstratas, invariavelmente serão direcionados para atos futuros, nunca passados (como ocorrem com as decisões judiciais ou administrativas).

Entendimento em sentido contrário significaria, por um raciocínio bastante opaco a respeito tanto das regras acima colocadas, assim como de todas as acepções que se possa pensar sobre a segurança jurídica, impor uma espécie de retroatividade transversa da norma tributária.

Com efeito, julgar que a isenção nas importações prevista pelo Acordo Internacional teria fim antes da publicação do ato normativo que declara como juridicamente

³ Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

vigente a ocorrência do evento discriminado como *dies aq quem* do seu prazo de duração, significa impor tanto obrigação (de pagar tributo) quanto penalidade (sanção por ato ilícito, consubstanciada na multa de ofício ora cobrada) ao Contribuinte por descumprir ato que ainda não pode ser conhecido, tampouco produz efeitos na ordem jurídica.

Parece certo então que a interpretação literal, nos moldes que impõe o artigo 111 do CTN, a ser dada à isenção *sub judice* é justamente essa: a data em que houver sido alcançada a capacidade de transporte acordada é aquela editada pelo Ministério das Minas e Energia por ato normativo, cuja vigência ocorrerá na data de sua publicação. Essa é, na realidade, a única leitura cabível, sob pena de afronta ao artigo 103, inciso I do CTN, bem como o princípio da irretroatividade (artigo 150, inciso III da Constituição).

No caso concreto, haja vista que todas as DIs foram registradas em datas anteriores (fls 9) à publicação da Portaria n. 448/2003 do Ministério das Minas e Energia (20/11/2003), todas ainda estavam amparadas pela isenção prevista no Acordo para Isenção de Impostos relativos à implementação do projeto do Gasoduto Brasil-Bolívia, sendo incabível a cobrança dos tributos, multa de mora e juros perpetrados pelo auto de infração fundador do presente processo administrativo.

Dispositivo

Ex positis, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Thais De Laurentiis Galkowicz