



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 10830.720510/2008-43  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-009.539 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de novembro de 2021  
**Recorrente** TRANSPORTADORA BRASILEIRA GASODUTO BOLÍVIA-BRASIL S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)**

Data do fato gerador: 19/02/2003, 07/03/2003, 10/03/2003, 14/07/2003

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, INCISO I DO CTN. APLICAÇÃO DO § 2º DO ARTIGO 62 DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

O prazo decadencial para constituição do crédito tributário rege-se pelo art. 173, inc. I do CTN, quando inexistem pagamentos antecipados, conforme julgamento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, no RESP n° 973.733/SC, submetido à sistemática prevista no artigo 543-C do anterior Código de Processo Civil, cuja decisão definitiva deve ser reproduzida no âmbito do CARF.

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS VINCULADO À IMPORTAÇÃO. ISENÇÃO. ACORDO INTERNACIONAL BRASIL-BOLÍVIA. APLICAÇÃO. GASODUTO. FASE DE CONSTRUÇÃO.

O Decreto n° 2.142/1997 ao promulgar o Acordo entre Brasil e a Bolívia, levou em consideração a “fase de construção” do gasoduto, conforme arts. 3º e 4º, a qual compreende a “manutenção” e a “reposição” de bens inoperantes ou defeituosos.

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 (arts. 96; 100, inc. I; 103, inc. 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 m<sup>3</sup>/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.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Data do fato gerador: 19/02/2003, 07/03/2003, 10/03/2003, 14/07/2003

**DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, INCISO I DO CTN. APLICAÇÃO DO § 2º DO ARTIGO 62 DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.**

O prazo decadencial para constituição do crédito tributário rege-se pelo art. 173, inc. I do CTN, quando inexistem pagamentos antecipados, conforme julgamento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, no RESP n.º 973.733/SC, submetido à sistemática prevista no artigo 543-C do anterior Código de Processo Civil, cuja decisão definitiva deve ser reproduzida no âmbito do CARF.

**IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS VINCULADO À IMPORTAÇÃO. ISENÇÃO. ACORDO INTERNACIONAL BRASIL-BOLÍVIA. APLICAÇÃO. GASODUTO. FASE DE CONSTRUÇÃO.**

O Decreto n.º 2.142/1997 ao promulgar o Acordo entre Brasil e a Bolívia, levou em consideração a “fase de construção” do gasoduto, conforme arts. 3º e 4º, a qual compreende a “manutenção” e a “reposição” de bens inoperantes ou defeituosos.

**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 (arts. 96; 100, inc. I; 103, inc. 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 m<sup>3</sup>/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 unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência suscitada e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro Carlos Delson Santiago, que negava provimento em relação à Declaração de Importação (DI) registrada após 30/06/2003. Os conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Arnaldo Diefenthaler Dornelles acompanharam o relator pelas conclusões. A conselheira Mara Cristina Sifuentes manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa, Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

## **Relatório**

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata-se de Autos de Infração lavrados em 08/09/2008, referentes à exigência de Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados, multas de ofício e juros de mora, tendo em vista que o benefício fiscal requerido não era aplicável a situação fática, não sendo reconhecida desta forma, a isenção pleiteada.

Transcrevo excertos do Termo de Verificação e de Constatação Fiscal, fls. 24 a 45, parte integrante do Auto de Infração:

“.../...”

**3.2. ISENÇÃO PARA CONSTRUÇÃO DO GASODUTO: CONDIÇÕES ESTABELECIDAS** O contribuinte requereu isenção nas importações realizadas tendo por base o disposto no Decreto n.º 2.142, de 05/02/1997, que promulgou o Acordo para Isenção de Impostos Relativos 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.

Nos termos dos arts. 1.º e 2.º do Acordo, estavam isentos dos impostos vigentes à época as importações de bens e serviços destinados ao uso direto ou à incorporação na construção do gasoduto Bolívia-Brasil, sendo aplicáveis quando as operações fossem realizadas ou contratadas pelos executores do gasoduto, diretamente ou por intermédio de empresas especialmente por eles selecionadas para esse fim, devendo as Partes Contratantes designarem os referidos executores. Além disso, pelo art. 3.º as isenções eram aplicadas exclusivamente na fase de construção do gasoduto até que se alcançasse a capacidade de transporte de 30 milhões de m<sup>3</sup>/dia. Portanto, três eram as condições, cumulativas, previstas no Acordo para fins de fazer jus à isenção prevista:

a) importações de bens destinados ao uso direto ou à incorporação na construção do gasoduto;

b) importações realizadas diretamente ou por intermédio de empresas especialmente selecionadas; e c) importações exclusivamente na fase de construção do gasoduto até que se alcançasse a capacidade de transporte de 30 milhões de m<sup>3</sup>/dia.

Considerando que pelo art. 6.º caberia às partes contratantes estabelecerem normas legais internas necessárias à aplicação do Acordo, publicou-se em 07/03/1997 a Portaria Conjunta MF/MICT/MME n.º 41/1997, definindo as condições para fruição das isenções. Igualmente, mediante o Ato Declaratório COSIT n.º 37, de 19/12/1997, a Transportadora Brasileira Gasoduto Bolívia-Brasil S.A — TBG, contribuinte ora fiscalizado, foi indicado como um dos executores do projeto.

Por sua vez, o art. 1.º da Portaria Conjunta MF/MICT/MME n.º 41/1997, estabeleceu que eram isentos do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) os materiais, equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, bem como os respectivos acessórios, sobressalentes e ferramentas, que os acompanhassem, destinados à construção do Gasoduto Brasil-Bolívia, adquiridos pelo executor do projeto, diretamente ou por intermédio de empresa por ele contratada especialmente para a execução.

Além dos atos legais e administrativos supracitados, a isenção em questão encontra-se regulamentada pelo Decreto n.º 4.543/2002, nos arts. 135, inciso II, alínea "q", e 179:

.../...:

Considerando as condições previstas no Acordo, seja no que tange ao Decreto n.º 2.142/1997 ou à Portaria Conjunta MF/MICT/MME n.º 41/1997, ou à própria regulamentação estabelecida pelo Decreto n.º 4.543/2002, observa-se que as isenções previstas estavam condicionadas, cumulativamente, à qualidade do importador (empresa selecionada como executora do projeto) e à destinação dos bens (exclusivamente para uso direto ou à incorporação na construção do gasoduto, até que este alcançasse a capacidade de transporte de 30 milhões de m<sup>3</sup>/dia), sendo que, no caso de acessórios, sobressalentes e ferramentas, para reconhecimento da isenção, eles deveriam, necessariamente, acompanhar os materiais, equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos destinados à construção do gasoduto.

.../...

A capacidade de transporte de 30 milhões de m<sup>3</sup>/dia foi atingida em 30/06/2003. Esse fato encontra-se reconhecido mediante Portaria MME n.º 448/2003, conforme art. 1.º."

Pois bem, questionado mediante os TERMOS N.º 01 e 03 e 07, fls. e , sobre a natureza dos bens importados no tocante às DI **03/0588899-9, 03/0589309-7, 0310589296-1 (fls. 47/49) 03/0141687-1, 03/0186422-0, 03/0186428-9 e 03/0192654-3 (fls. 60/61)** o contribuinte declarou que "a natureza dos bens importados refere-se a substituição de peças em garantia, ou seja, substituição de peças na montagem inicial dos equipamentos, conforme cópia das faturas dos fornecedores, sem cobrança (*free of charge*) em anexo" (fls. 57/59 e 62/63). Esclareceu ainda a interessada que "*as mercadorias incluídas nas DIs relacionadas foram recebidas sem custo para a TBG, em garantia, portanto não foram registradas em despesa ou no imobilizado*". Com relação às 3 primeiras DIS (DI 03/0588899-9, 03/0589309-7, 0310589296-1 elas foram registradas após 01/07/2003, ou seja, depois de se ter atingida a capacidade de transporte de 30 milhões de m3/dia, condição resolutive da isenção.

Foi solicitada ainda a apresentação de copia do Livro Modelo 3 ou documento equivalente, para demonstrar a movimentação de estoque dos bens importados, indicando a utilização no fim declarado nas respectivas DI, bem como informar qual a conta contábil em que se efetuou o registro das importações (fls. 058/059). Em resposta, o contribuinte declarou que "*durante o teste de instalação das máquinas para construção do Gasoduto algumas peças foram substituídas na fase da montagem inicial. As mercadorias incluídas nas DI's relacionadas, foram recebidas sem custo para a TBG, em garantia, portanto não foram registradas em despesa ou no imobilizado*" (fls. 062/63).

Através do TERMO n.º 04 (fls. 64/65), foram solicitados documentos complementares. A interessada juntou cópia das notas fiscais de entrada dos respectivos produtos, vinculando-se às DIs.

Por fim, segundo a fiscalização, houve a importação de bens com isenção, destinados à construção do gasoduto; importados, na fase de teste da instalação, os referidos bens precisaram ser substituídos e, em face da necessidade de substituição, o contribuinte realizou importações de peças substitutas, sem pagamento de tributos, mediante utilização da isenção prevista para construção do gasoduto; as importações das peças substitutas foram sem custo para a TBG, em garantia, razão pela qual não foram registradas em despesas ou no imobilizado.

A fiscalização procedeu a constituição do crédito tributário no valor total de R\$ 81.852,49 (II, IPI, juros de mora e multa de ofício) conforme demonstrativo à fl 02.

Ciente do Auto de Infração em 09/09/2008, (fl. 5 e 15), a interessada apresentou impugnação e documentos em 08/10/2008, juntados às fls. 146 e seguintes, alegando em síntese:

- a isenção foi concedida para os tributos incidentes na importação de produtos utilizados desde o início da construção do gasoduto até a data em que a Portaria n.º 448 foi exarada, ou seja, de 18 de novembro de 2003 (DOU de 20.11.2003), incluídas, em tal período, as importações necessárias à substituição de peças defeituosas;
- ao contrário do que afirma a autoridade autuante, a totalidade do crédito fiscal já foi objeto de decadência, uma vez que já se passaram mais de cinco anos do registro das respectivas DIs. (Cita Acórdãos);
- todo o extenso relato chega a uma conclusão que não tem base legal, qual seja, a de que é permitida à fiscalização, ao adotar a interpretação literal da isenção, revogar despacho de autoridade administrativa que anteriormente a concedeu;
- o CTN não autoriza tal conclusão, pois segundo o artigo 155 a revisão do despacho aduaneiro só poderia ocorrer nos casos em que o contribuinte, posteriormente à concessão, deixasse de satisfazer as condições existentes quando a isenção foi concedida. Definitivamente não foi o caso e conforme veremos abaixo mera alteração de interpretação das autoridades fiscais não é motivo para revogar isenção;

- o Decreto n.º 2.142/1997, ao promulgar o Acordo celebrado entre o Brasil e a Bolívia, nitidamente levou em consideração a "fase de construção" do gasoduto e não o ato de "construir" pura e simplesmente;
- ao contrário do que foi defendido pelo fiscal autuante, trata-se, sem sombra de dúvidas, de **isenção temporária** que, nos termos do artigo 178 do Código Tributário Nacional sequer pode ser revogada por lei, muito menos unilateralmente pela fiscalização;
- sob a alegação de se interpretar literalmente o conteúdo da isenção veiculado pelo artigo 10 do Acordo sem observar as demais disposições do mesmo Acordo, pretende a fiscalização reduzir a isenção ali estabelecida, o que é repudiado pela doutrina;
- tal interpretação encontra-se também em desacordo com jurisprudência do Conselho de Contribuintes, pois ao se considerar que determinadas peças não fazem parte da "fase de construção" está se excluindo de uma isenção genérica situações individuais que certamente por ela são abrangidas (Cita Acórdãos);
- por fim, cabe enfatizar que o equívoco da autuação se mostra ainda mais flagrante em face ao reconhecimento da própria fiscalização de que as peças importadas seriam destinadas à reposição e, portanto, isentas também à luz do artigo 71, inciso II do Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543/02);
- no que tange à assertiva de que as importações relativas às DI's nos **03/0588899-9**, **03/0589309-7** e **03/0589296-1** teriam sido realizadas com as isenções previstas no Acordo após 30.06.2006, cumpre destacar que, a despeito de as referidas DI's terem sido apresentadas em 14.07.2006, ainda assim poderiam as mesmas ter se utilizado da isenção prevista no Acordo.
- isto porque, a Portaria n.º 448/2003 do Ministério de Minas e Energia, que certificou que o gasoduto alcançou a capacidade de 30m<sup>3</sup>/dia, foi exarada tão-somente em 18 de novembro de 2006.
- ou seja, ate aquele momento — 18 de novembro de 2006 -, todas as importações realizadas encontram-se abrangidas na fase de construção do gasoduto e, portanto, isentas dos tributos.
- tendo em vista que o Acordo previu a isenção ate que o gasoduto atingisse a capacidade de 30m<sup>3</sup>/dia atestada pelo Ministério de Minas e Energia, bem como que, o ato formal que certificou o alcance de tal capacidade foi exarado em 18 de novembro de 2006, conclui-se que a isenção deve ser estendida até a referida data;
- cabe chamar a atenção para a ilegalidade da cobrança da multa de ofício no valor de 75% do suposto imposto que deixou de ser recolhido, em completa violação ao CTN. De fato, admitindo que a isenção concedida pudesse ser revogada, tal revogação ocorreria com base no artigo 179, parágrafo segundo do CTN, segundo o qual o despacho da autoridade administrativa que concede a isenção pode ser revogado, aplicando-se o disposto no artigo 155;
- qual pede e espera a Impugnante seja julgada procedente a presente impugnação para o fim de tornar insubsistentes os autos de infração impugnados.”

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação e apresenta a seguinte ementa:

**“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 19/02/2003, 07/03/2003, 10/03/2003, 14/07/2003

**IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IPI. DECADÊNCIA.**

Tendo sido aplicado, no despacho aduaneiro, o benefício de isenção, relativamente ao Imposto de Importação e ao IPI, a extinção do direito de constituir crédito tributário referente a esses impostos ocorre em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS. INAPLICABILIDADE.**

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 Implementação do Projeto de Gasoduto Brasil-Bolívia, Art. 1, promulgado pelo Decreto no 2.142, de 1997).

**NORMA ISENCIONAL. INTERPRETAÇÃO. LITERALIDADE.**

Interpreta-se literalmente norma infraconstitucional que tenha caráter isencional.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

O Recurso Voluntário foi interposto de forma hábil e tempestiva contendo, em breve síntese, que:

(i) o imposto de importação e o imposto sobre os produtos industrializados são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, razão pela qual o prazo decadencial de 5 (cinco) anos deve ser aplicado de acordo com o art. 150, § 4º do CTN;

(ii) como a data de registro mais recente é 14/07/2003 e a lavratura do Auto de Infração ocorreu em 08/09/2008, os supostos créditos decorrentes das declarações de importação foram atingidos pelo decurso do prazo decadencial;

(iii) o acórdão recorrido se baseou no fato de que os bens, por terem sido importados em substituição a outros bens que se encontravam danificados ou inoperantes, ou que não haviam sido importados no embarque original, não se enquadrariam na isenção prevista no Decreto 2.142/1997;

(iv) o CTN não autoriza a fiscalização a revogar despacho de autoridade administrativa que anteriormente a concedeu;

(v) segundo o art. 155 do CTN, a revisão do despacho aduaneiro só poderia ocorrer nos casos em que o contribuinte, posteriormente à concessão, deixasse de satisfazer as condições existentes quando a isenção foi concedida;

(vi) sob a alegação de estar interpretando literalmente a norma isentiva do II e do IPI, o acórdão recorrido ao manter o entendimento da fiscalização, violou o Acordo e correspondente legislação que rege a matéria, pois tratou de forma isolada e incompleta a fase de construção do gasoduto;

(vii) a fiscalização desvirtuou a literalidade da norma de isenção, levando em consideração apenas o vernáculo “construção”, sem se ater ao fato de que a “substituição” de peças defeituosas ou inoperantes faz parte do processo de construção;

(viii) não é possível imaginar que um bem complexo como um gasoduto não necessite qualquer substituição de peça ou reparo até que seja efetivamente concluída a fase de construção;

(ix) o Decreto 2.142/1997 ao promulgar o Acordo entre Brasil e a Bolívia, levou em consideração a “fase de construção” do gasoduto e não o ato de “construir” pura e simplesmente, conforme arts. 3º e 4º;

(x) no caso concreto a isenção de II e IPI sobre os bens importados aplica-se na fase de construção do gasoduto;

(xi) a fase de construção é delimitada pelo período entre a data de início da construção até a data em que houver sido alcançada a capacidade de transporte de 30 milhões de m<sup>3</sup>/dia, consoante se extrai do Acordo promulgado pelo Decreto n.º 2.142/1997, explicitado pelo art. 5º da Portaria Conjunta MF/MICT/MME n.º 41/1997;

(xii) o Decreto 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro) reproduz o dispositivo citado, como se depreende do art. 179;

(xiii) quanto ao reconhecimento pelo Ministério de Minas e Energia este ocorreu através da Portaria n.º 448/2003, de novembro de 2003, que reconheceu que o gasoduto alcançou a capacidade de transporte de 30 milhões de m<sup>3</sup>/dia em 30 de junho de 2003;

(xiv) a adoção do critério do limite de capacidade de transporte acima de 30 milhões de m<sup>3</sup>/dia decorre de estudos e projeções no sentido de que a partir desse volume é que as atividades geradas pelo gasoduto se tornam viáveis economicamente;

(xv) o legislador utilizou um marco temporal para determinar o período de construção do gasoduto, não se limitando ao mero ato de construir, tal como pretende a fiscalização;

(xvi) o art. 4º do Acordo prevê a vigência da norma isentiva até a implementação total do projeto;

(xvii) até a data prevista por lei, o gasoduto encontra-se em fase de construção, sendo que todas as importações se destinavam ao uso direto, incluindo os bens destinados à manutenção do próprio gasoduto, durante a construção do mesmo;

(xviii) trata-se de isenção temporária que, nos termos do art. 178 do CTN sequer pode ser revogada por lei, muito menos unilateralmente pela fiscalização;

(xix) a isenção dos impostos incidentes nas operações relacionadas com a implementação do Gasoduto Brasil-Bolívia levou em consideração a prioridade política no processo de integração econômica na América do Sul;

(xx) pretende a fiscalização reduzir a isenção estabelecida no Acordo;

(xxi) a fiscalização adota interpretação diversa da que foi dada por ocasião do despacho aduaneiro altera o critério de interpretação da isenção, o que foi rechaçado pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do Recurso Extraordinário n.º 71.899;

(xxii) a isenção também tem aplicação pelo fato de as peças importadas destinadas à reposição seriam isentas à luz do art. 71, inc. II do Regulamento Aduaneiro, segundo o qual o imposto não incide sobre mercadoria estrangeira idêntica que se destine a reposição de outra anteriormente importada que se tenha revelado, após o desembarço aduaneiro, defeituosa ou imprestável para o fim a que se destinava;

(xxiii) no que tange as importações relativas às DIs n.ºs 03/0588899-9, 03/0589309-7 e 03/0589296-1 teriam sido realizadas com as isenções previstas no Acordo após 30/06/2003, cumpre destacar que, a despeito de as referidas “DIs” terem sido apresentadas em 14/07/2006, ainda assim poderiam as mesmas ter se utilizado da isenção prevista no Acordo, pelo fato de a Portaria n.º 448/2003 do Ministério de Minas e Energia, que certificou que o gasoduto alcançou a capacidade de 30 milhões de m<sup>3</sup>/dia foi exarada somente em 18 de novembro de 2003;

(xxiv) todas as importações foram realizadas até o dia 18/11/2003, data da Portaria n.º 448/2003 do Ministério de Minas e Energia e, portanto, isentas; e

(xxv) deve ser excluída a multa de ofício aplicada no valor de 75%, por ter sido aplicada com ofensa ao art. 155, inc. II do CTN.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

### - Da preliminar de decadência

Defende a Recorrente que o imposto de importação – II e o imposto sobre os produtos industrializados – IPI são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, razão pela qual o prazo decadencial de 5 (cinco) anos deve ser aplicado de acordo com o art. 150, § 4º do CTN.

Como a data de registro mais recente é 14/07/2003 e a lavratura do Auto de Infração ocorreu em 08/09/2008, os supostos créditos decorrentes das declarações de importação foram atingidos pelo decurso do prazo decadencial.

Improcedem os argumentos recursais.

No caso concreto, não houve pagamento antecipado dos impostos objetos da autuação. Assim, a regra que incide é a aplicação do art. 173, inc. I do Código Tributário Nacional - CTN, cujo texto é reproduzido:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

A matéria relativa à aplicação dos prazos decadenciais para constituição de crédito tributário encontra-se pacificada no Superior Tribunal de Justiça - STJ, com o julgamento do RESP n.º 973.733/SC, submetido à sistemática prevista no artigo 543-C do antigo Código de Processo Civil - CPC (recursos repetitivos).

A decisão do Corte Superior está ementada nos seguintes termos:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o

lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

O Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, no § 2º do art. 62 determina que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF em sede de repercussão geral devem ser reproduzidas pelos Conselheiros no julgamento dos processos.

Preconiza o texto regimental:

“§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)”

Assim, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário dos tributos sujeitos a pagamento antecipado (lançamento por homologação) rege-se pelo art. 150, § 4º do CTN, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em dolo, fraude ou simulação. Na hipótese em que inexistente

pagamento ou ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo passa a ser regido pelo art. 173, inc. I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

No caso concreto, não houve pagamentos do II ou do IPI vinculado à importação no momento de registro das declarações de importação – DI's, razão pela qual a norma a ser aplicada é a do artigo 173, inciso I, do CTN.

Ilustra-se o entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF com as decisões a seguir:

“Assunto: Imposto sobre a Importação – II

Data do fato gerador: 24/07/2001, 23/08/2001

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, INCISO I DO CTN. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

O prazo decadencial para constituição do crédito tributário rege-se pelo artigo 173, inciso I do CTN, quando inexistem pagamentos antecipados, conforme julgamento proferido pelo STJ, no REsp 973.733/SC, submetido à sistemática prevista no artigo 543-C do anterior Código de Processo Civil, cuja decisão definitiva deve ser reproduzida no âmbito do CARF. (...)” (Processo nº 10074.000023/2007-99; Acórdão nº 3302-005.373; Relator Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède; sessão de 23/03/2018)

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2001

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS VINCULADO À IMPORTAÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO OU DE DECLARAÇÃO DE DÉBITOS. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL.

Nos tributos sujeitos a Lançamento por Homologação, na ausência de antecipação de pagamento ou de declaração de débitos, a contagem do prazo decadencial dá-se nos termos do art. 173, inc. I do CTN. Não se pode entender como declaração de débitos a Declaração de Importação na qual o contribuinte declara-se isento ou imune de referidos tributos.” (Processo nº 10494.000656/2006-75; Acórdão nº 9303-005.891; Relator Conselheiro Demes Brito; sessão de 19/10/2017)

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2000

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IPI VINCULADO. DECADÊNCIA. DIES A QUO. IMPORTAÇÃO DECLARADA COMO PAPEL IMUNE.

Decadência, norma geral de direito tributário privativa de lei complementar, é matéria disciplinada nos artigos 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional.

Na importação declarada como papel imune, não há se falar em pagamento antecipado de tributos nem na aplicação do disposto no citado artigo 150, §4º. Segundo a regra do artigo 173, inciso I, o prazo decadencial tem início no “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (Processo nº 10314.002917/2002-39; Acórdão nº 3101-000.615; Relator Conselheiro Tarásio Campelo Borges; sessão de 03/02/2011)

Assim, é de se rejeitar a preliminar de decadência suscitada.

### **Mérito - Da improcedência do lançamento – O Acordo Internacional celebrado entre o Brasil e a Bolívia**

A Recorrente defende que ao caso as importações efetivadas estão albergadas pela isenção prevista no Decreto 2.142/1997 que, ao promulgar o Acordo entre Brasil e a Bolívia, levou em consideração a “fase de construção” do gasoduto e não o ato de “construir” pura e simplesmente, conforme arts. 3º e 4º, sendo que a isenção de II e IPI sobre os bens importados aplica-se na fase de construção do gasoduto.

Diz que a fase de construção é delimitada pelo período entre a data de início da construção até a data em que houver sido alcançada a capacidade de transporte de 30 milhões de m<sup>3</sup>/dia, consoante se extrai do Acordo promulgado pelo citado decreto, explicitado pelo art. 5º da Portaria Conjunta MF/MICT/MME nº 41/1997

Argumenta que o Decreto 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro) reproduz o dispositivo citado, como se depreende do art. 179 e que quanto ao reconhecimento pelo Ministério de Minas e Energia este ocorreu através da Portaria nº 448/2003, de novembro de 2003, que reconheceu que o gasoduto alcançou a capacidade de transporte de 30 milhões de m<sup>3</sup>/dia em 30 de junho de 2003.

Por sua vez, a Fiscalização e a decisão recorrida entendem que a isenção deve ser interpretada de modo restritivo.

Compreendo que a razão está com a Recorrente.

Inobservou a decisão recorrida que isenção prevista no Decreto 2.142/1997 que, ao promulgar o Acordo entre Brasil e a Bolívia, levou em consideração a “fase de construção” do gasoduto.

Na situação em apreço, não se está a interpretar a norma isentiva de modo extensivo.

O entendimento consignado na decisão recorrida, com o devido respeito, é desacertado, uma vez que a interpretação excessivamente restritiva adotada pelo julgado não está em consonância com o objetivo do benefício estabelecido pelo Decreto 2.142/1997, dado o papel estratégico desempenhado pelo Projeto do Gasoduto Brasil-Bolívia para o abastecimento energético e para a criação de oportunidades de investimentos produtivos e a geração de empregos, com a plena isenção dos impostos sobre a construção do gasoduto.

Do Decreto 2.142/1997 consta expressamente:

**“Considerando a elevada prioridade política atribuída pelas Partes Contratantes à Consolidação do processo de integração econômica na América do sul; Destacando a importância da implementação da área de livre comércio entre o MERCOSUL e a Bolívia, para a consecução do objetivo acima mencionado; Reconhecendo o papel estratégico desempenhado pelo Projeto do Gasoduto Brasil-Bolívia para o abastecimento energético e para a criação de oportunidades de investimentos produtivos e geração de empregos, mediante a utilização de um insumo de alta produtividade econômica e ecologicamente limpo; Tendo em vista os compromissos assumidos pelas Partes Contratantes no Acordo de Alcance Parcial sobre Promoção de Comércio entre o Brasil e a Bolívia (Fornecimento de Gás Natural) firmado pelos Chanceleres das Partes Contratantes em 17 de agosto de 1992, sob a égide do Tratado de Montevideu, de 1980, assim como os termos do parágrafo 7 do Acordo por troca de Notas Reversais, de 17 de fevereiro de 1993, estabelecendo que os Governos do Brasil e da Bolívia buscariam atender aos requisitos necessários à isenção dos**

**impostos incidentes sobre a construção do gasoduto; Levando em conta que a isenção dos impostos sobre a implementação do Projeto do gasoduto contribuirá para consolidar as condições de desenvolvimento da produção e comercialização do gás natural, Acordam o seguinte:**” (nosso destaque)

A Recorrente faz jus ao benefício estatuído pelo Decreto 2.142/1997, conforme previsto nos arts. 1º, 3º e 4º:

“Artigo 1º

1 – Estarão isentas dos impostos atualmente vigentes nas diversas esferas de competência das Partes Contratantes, assim como daqueles que se criem no futuro pelas autoridades competentes das referidas Partes, as operações que compreendam:

- a) importação de bens e serviços destinados ao uso direto ou a incorporação na construção do gasoduto Brasil-Bolívia;
- b) compra, fornecimento e circulação locais de bens e serviços destinados ao uso direto ou à incorporação na construção do referido gasoduto;
- c) financiamento, crédito, câmbio de diversas, seguro e seus correspondentes pagamentos e remessas a terceiros.

2 – Estas isenções serão aplicáveis quando as mencionadas operações forem realizadas ou contratadas pelos executores do gasoduto, diretamente ou por intermédio de empresas especialmente por eles selecionadas para esse fim.

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 m<sup>3</sup>/dia.

Artigo 4º

Este Acordo vigorará até a total implementação do Projeto, definida esta conforme indicado no Artigo anterior, que será objeto de notificação entre as Partes Contratantes.”

Pela conjugação dos dispositivos citados, tem-se (i) a isenção tem cabimento importação de bens e serviços destinados ao uso direto ou a incorporação na construção do gasoduto Brasil-Bolívia; (ii) serão aplicadas exclusivamente em fase de construção do gasoduto até que se alcance a capacidade de 30 milhões de m<sup>3</sup>/dia e (iii) o Acordo vigorará até a total implementação do Projeto, definida esta conforme indicado no art. 3º do já referido Decreto.

Conforme encartado no presente processo, não foi observado que os bens importados para a “manutenção” e a “reposição” de bens inoperantes ou defeituosos, no meu entendimento, fizeram parte inerente e indissociável do processo de construção que vigorou até que se alcançasse a capacidade de 30 milhões de m<sup>3</sup>/dia (publicação da Portaria nº 448/2003) e até a total implementação do projeto.

Ademais, é de se dizer que a interpretação ora posta não está a ferir a tese segundo a qual a legislação tributária que dispõe sobre isenções deve ser interpretada de forma literal (art. 111, inc. II, do CTN), pois, ao caso se aplica a isenção deve observar uma interpretação teleológica que o caso merece.

Relativamente a tal dispositivo infraconstitucional (art. 111, CTN), os doutrinadores já esclareceram que a inteligência das leis não é matéria legislativa (Geraldo Ataliba, por todos), à vista de que determinar a interpretação literal de modo a desvirtuá-lo é praticamente mutilar a compreensão da norma ou mesmo suprimi-la, porquanto essa mitigação pode levar a interpretação aquém da extensão do preceito normativo. Enfim, os dispositivos relativos à desoneração de tributos devem se nortear pela interpretação dada a todas as normas, no sentido de se alcançar seus propósitos e finalidades.

A crítica de Rubens Gomes de Sousa, no particular, é inexcedível:

"É claro que esta teoria (da interpretação literal), ligando a aplicação do direito tributário rigorosamente à letra da lei, na realidade eliminava todo o problema da interpretação, que ficava reduzido à simples análise gramatical dos textos, inclusive quando os resultados dessa análise fossem evidentemente diversos ou mesmo contrários aos objetivos visados pela lei, o que sempre podia ocorrer em razão dos defeitos de redação, ou de modificação das condições econômicas, políticas, sociais, etc., em relação às existentes ao tempo em que a lei fora feita. Além disso, esse método de interpretação tinha o inconveniente de induzir o legislador a fazer leis casuísticas, isto é, leis que procurassem prever e regular minuciosamente todas as hipóteses possíveis. Isso não é só um defeito de técnica legislativa, como ainda torna excessivamente rígido o sistema jurídico, embaraçando a evolução e o progresso." (Compêndio de Legislação Tributária, , 2ª, Ed., Rio de Janeiro, s/d, p. 42.)

O escólio do Juiz Federal do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Villian Bollmann, em artigo publicado em 16.09.2005 na Revista de Doutrina nº 50 do TRF4, é elucidativo:

"Logo, se a aplicação do art. 111 do CTN implicar, como consequência, tributação de situação fática da qual se fira a dignidade da pessoa humana, então aquele dispositivo legal deverá ser afastado no caso concreto, possibilitando-se, assim, a isenção do tributo, pois deverá cumprir a finalidade extrafiscal prevista na regra de isenção. Em outras palavras, o art. 111 do CTN só admite interpretação e aplicação na nova ordem constitucional se não importar restrição a direitos fundamentais ao cumprir a finalidade que lhe é dada."

A jurisprudência pátria vai ao encontro do ora aduzido:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – ICM – MAQUINÁRIO AGRÍCOLA – COMPONENTES E PEÇAS – ISENÇÃO – LEI COMPLEMENTAR Nº 04/69 – MATÉRIA NÃO APRECIADA NA INSTÂNCIA A *QUO* – PRECLUSÃO – C.F., ART. 105, III – CTN, ART. 111, II – PRECEDENTES. - A isenção concedida pela L.C. nº 04/69 às máquinas agrícolas tem como objetivo primordial o incentivo à agricultura. - É impossível dissociar o principal de seus acessórios, razão por que não são tributáveis as peças e as partes que compõem as máquinas e implementos agrícolas. - Tema não decidido na instância *a quo*, descabe apreciar em sede de recurso especial por expressa determinação da Lei Maior, ocorrendo a preclusão da matéria não ventilada em momento processual anterior. - A 'interpretação literal' preconizada pela lei tributária objetiva evitar interpretações ampliativas ou analógicas; cabe, entretanto, ao intérprete mostrar o alcance e o sentido da norma geral e abstrata que instituiu o benefício fiscal. - Recurso especial não conhecido." (STJ - REsp 337714 / MG – Rel. Min. JOSÉ DELGADO - PRIMEIRA TURMA – j. 04/12/2001, DJ, 04.03.2002, p.200.)

Nunca é demais lembrar que o legislador e o intérprete do Direito devem conciliar esforços para fazer com que o sistema jurídico seja um todo consistente e coerente, com estruturação que lhe confira lógica hermenêutica. Tércio Sampaio Ferraz Jr. leciona (sobre o processo interpretativo) "... a concepção do ordenamento jurídico como sendo um sistema dotado de unidade e consistência nada mais é que um pressuposto ideológico que a dogmática do Direito assume". (Cf. Tércio Sampaio Ferraz Jr., *Introdução ao Estudo do Direito*, São Paulo, Atlas, 2003, p. 206.).

Isso faz com que surjam três critérios básicos para compor a interpretação do exegeta: coerência, consenso e justiça (mesmo autor e obra, p. 286). As normas, para Eros Roberto Grau (*in Ensaio e discurso sobre a interpretação e a aplicação do Direito*, São Paulo, Malheiros, 2002, p. 74), devem ser harmônicas dentro de um sistema jurídico, sem haver qualquer tipo de contradição entre estas, a fim de que não seja deturpada a noção de consistência

do sistema. Portanto, nada mais correto que trazer a harmonia para todas as searas do Direito através da conciliação desses três critérios.

O objetivo da legislação foi o de conceder o benefício fiscal (isenção) àqueles que fizeram a importação de bens e serviços destinados ao uso direto ou a incorporação na construção do gasoduto Brasil-Bolívia, bens estes aplicados na fase de construção do gasoduto até que se alcançasse a capacidade de 30 milhões de m<sup>3</sup>/dia e no período de vigência do Acordo.

Todos esses requisitos foram cumpridos pela Recorrente.

Para bem da verdade, se é válido o resgate da interpretação teleológica das normas e igualmente do sentido de validade das mesmas, vê-se que a outorga de preceitos de incentivo visam, acima de tudo, proporcionar tributação equilibrada, principalmente na matéria aqui versada em que se está diante de fomento estratégico desempenhado pelo Projeto do Gasoduto Brasil-Bolívia para o abastecimento energético e para a criação de oportunidades de investimentos produtivos e a geração de empregos, com a plena isenção dos impostos sobre a construção do gasoduto.

Como já relatado, todas as importações dos bens inerentes ao processo de construção ocorreram dentro da fase de construção que é delimitada pelo período compreendido entre a data de início da construção até a data em que houver sido alcançada a capacidade de transporte de 30 milhões de m<sup>3</sup>/dia, a qual foi reconhecida pela Portaria nº 448/2003, publicada no Diário Oficial da União de 20/11/2003.

O art. 5º da Portaria Conjunta MF/MICT/MME nº 41/1997 assim dispõe:

“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 m<sup>3</sup>/dia, reconhecida pelo Ministério de Minas e Energia.”

Por sua vez, o Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos, assim preconizava:

“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.”

Com relação ao reconhecimento pelo Ministério de Minas e Energia da data de atingimento da capacidade de 30 milhões de m<sup>3</sup>/dia, conforme já dito, ocorreu através da Portaria nº 448/2003, publicada no Diário Oficial da União de 20/11/2003, a qual possui o texto adiante:

“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 m<sup>3</sup>/dia, em 30 de junho de 2003.”

Sobre a matéria versada nos autos, importante citar o voto proferido pela Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, no processo nº 10314.009111/2007-86, cujos principais excertos são reproduzidos:

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 BrasilBolívia, **que o gasoduto alcançou a capacidade de transporte de trinta milhões de m<sup>3</sup>/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 registradas depois de 30/06/2003, dia em que o gasoduto alcançou a capacidade de trinta milhões de m<sup>3</sup>/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 como termo final para a vigência da isenção "até que se alcance a capacidade de 30 milhões de m<sup>3</sup>/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, 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 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 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).”

Tal decisão está assim ementada:

“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 m<sup>3</sup>/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.” (Processo nº 10314.009111/2007-86; Acórdão nº 3402-005.306; Relatora Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz; sessão de 19/06/2018)

No caso em apreço, tendo em vista que as DI's foram registradas em datas anteriores à publicação da Portaria nº 448/2003 do Ministério das Minas e Energia e que todas as importações dos bens efetivadas pela Recorrente foram aplicados na fase de construção do gasoduto estavam amparadas pela regra isentiva prevista no Acordo para isenção de impostos relativos à implementação do projeto do Gasoduto Brasil-Bolívia, sendo incabível a cobrança dos impostos, multa e juros consignados no Auto de Infração.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de decadência suscitada e, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

## **Declaração de Voto**

Conselheira Mara Cristina Sifuentes

Em que pese o bem fundamentado voto do Relator, ousou dele discordar pelas razões que passo a expor.

A Recorrente requereu a isenção prevista no Decreto 2.142/1997 que promulgou o Acordo entre Brasil e a Bolívia, relativo a Implementação do Projeto Gasoduto.

Segundo o Decreto, estavam isentos dos impostos as importações de bens e serviços destinados ao uso direto ou à incorporação na construção do gasoduto, sendo que as isenções seriam aplicadas durante a fase de construção até que se alcançasse a capacidade de transporte de 30 milhões de m<sup>3</sup>/dia.

A Portaria Conjunta MF/MICT/MME n.º 41/1997, definiu as condições para fruição das isenções, e o Ato Declaratório COSIT n.º 37, de 19/12/1997, indicou a Transportadora Brasileira Gasoduto Bolívia-Brasil S.A — TBG, como um dos executores do projeto.

A capacidade de transporte de 30 milhões de m<sup>3</sup>/dia foi atingida em 30/06/2003, reconhecido mediante Portaria MME n.º 448/2003, que somente foi publicada em 20/11/2003.

Pelo princípio da Publicidade, previsto no art. 37 da Constituição da República, os atos administrativos devem ser amplamente divulgados. A administração pública tem a obrigação de atender ao interesse público, exercer suas funções com mais clareza e transparência. O princípio da publicidade ele exerce, basicamente, duas funções: a primeira visa dar conhecimento do ato administrativo ao público em geral, sendo a publicidade necessária para que o ato administrativo seja oponível às partes e a terceiros; a segunda, como meio de transparência da Administração Pública, de modo a permitir o controle social dos atos administrativos.

Portanto, o princípio da publicidade abrange toda atuação do Estado, esta publicidade se dá, não apenas sob o aspecto da divulgação oficial de seus atos, mas também propicia a toda população, o conhecimento da conduta interna de seus agentes. Busca-se deste modo, manter a transparência, ou seja, deixar claro para a sociedade os comportamentos e as decisões tomadas pelos agentes da Administração Pública. O princípio da publicidade tem por finalidade tornar o conhecimento público, mas principalmente tornar claro e compreensível ao público. Entende-se que a prestação da publicidade por parte da administração pública é

obrigação de todas as funções da república, assim sendo, inclui-se também os poderes judiciário, legislativo e executivo.

Sendo assim a capacidade de transporte de 30 milhões de m<sup>3</sup>/dia, somente deve ser considerada no dia 20/11/2003, no qual a Portaria nº 448/2003 foi publicada no Diário Oficial da União, por submeter-se à disciplina do CTN sobre sua vigência, a qual só se inicia na data da sua publicação.

Nesse ponto, alinho-me ao que foi decidido pelo relator.

Entretanto, verifico que no Termo de Verificação Fiscal, consta que a infração apurada refere-se a substituição de bem importado sem observância de formalidade própria.

A fiscalização expõe que no tocante às DI nº 03/0495168-9, 03/0533913-8, 03/0495173-5, 03/0495180-8, o contribuinte declarou que referem-se a substituição de peças em garantia, ou seja, substituição de peças na montagem inicial dos equipamentos. Igualmente no tocante às DIs nº 03/0013367-1; 03/0013371-0; 03/0013372-8; 03/0069715-0; 03/0074755-6; 03/0087703-4; 03/0087713-1; 03/0087718-2; 03/0102143-5; 03/0102152-4; 03/0132918-9; 03/0132924-3; 03/0241976-9; 03/0241998-0; 03/0281452-8; 03/0354302-1; 03/0358581-6; 03/0358582-4; 03/0367556-4; 03/0379460-1 e 03/0434948-2.

Em resposta a intimação o contribuinte declarou que "durante o teste de instalação das máquinas para construção do Gasoduto algumas peças foram substituídas na fase da montagem inicial. As mercadorias incluídas nas DI's relacionadas, foram recebidas sem custo para a TBG, em garantia, portanto não foram registradas em despesa ou no imobilizado".

Para a fiscalização:

Os fatos narrados nos permitem formular o seguinte quadro, com fundamentos nos argumentos expendidos pelo contribuinte e nos documentos apresentados:

- houve importação de bens com isenção, destinados à construção do gasoduto;
- importados, na fase de teste da instalação, os referidos bens precisaram ser substituídos;
- em face da necessidade de substituição, o contribuinte realizou importações de peças substitutas, sem pagamento de tributos, mediante utilização da isenção prevista para construção do gasoduto;
- as importações das peças substitutas foram sem custo para a TBG, em garantia, razão pela qual não foram registradas em despesas ou no imobilizado.

Observe-se que, em termos fáticos, houve a entrada no País de novos bens para utilização no gasoduto, elevando, com relação a eles, a quantidade de unidades adentradas. Por hipótese, somente a título de exemplificação para ilustrar o afirmado, se havia a necessidade de utilizar uma válvula específica para um determinado fim, a nova importação com o intuito de substituir a anterior implicou, sem sombra de dúvidas, na existência de duas válvulas no País: a da primeira importação e a da segunda.

E conclui que a empresa deveria ter importado as peças em substituição, e não efetuado nova importação. E deveria ter fundamentado o pleito no art. 71 do Decreto nº 4.543/2002:

Art. 71. O imposto não incide sobre:

...

II - mercadoria estrangeira idêntica, em igual quantidade e valor, e que se destine a reposição de outra anteriormente importada que se tenha revelado, após o desembaraço

aduaneiro, defeituosa ou imprestável para o fim a que se destinava, desde que observada a regulamentação editada pelo Ministério da Fazenda;

Para a fiscalização existem dois fundamentos para as importações. Para as primeiras importações é aplicável a isenção, e em relação as segundas importações, trata-se de não incidência legalmente qualificada, implicando no não pagamento de tributos desde que atendidos os requisitos legais, determinadas pela Portaria ME n.º 150, de 26/07/1982, alterada pela Portaria ME n.º 240, de 09/07/1986.

Por isso arguiu que são devidos os tributos.

Uma vez não cumprida essas formalidades, o contribuinte deixou de fazer jus ao não-pagamento dos tributos incidentes sobre as importações de mercadorias destinadas à reposição das anteriormente importadas. Desta forma, passam a ser devidos os tributos incidentes nas importações amparadas pelas DI n.º **03/0013367-1; 03/0013371- 0; 03/0013372-8; 03/0069715-0; 03/0074755-6; 03/0087703-4; 03/0087713-1; 03/0087718-2; 03/0102143-5; 03/0102152-4; 03/0132918-9; 03/0132924-3; 03/0241976-9; 03/0241998-0; 0310281452-8; 0310354302-1; 0310358581-6; 03/0358582-4; 03/0367556-4; 03/0379460-1; 03/0434948-2; 03/0495168-9; 03/0495173-5; 03/0495180-8 e 03/0533913-8**, desde a data do registro (no tocante ao Imposto de Importação) e a data do desembarço aduaneiro (no tocante ao Imposto sobre Produtos Industrializados).

Cabível, no presente caso, a multa prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, tendo em vista que, diante dos fatos apurados, as solicitações feitas nos despachos de importação não possuíam informações sobre todos os elementos necessários ao enquadramento tarifário pleiteado.

Em resumo, o contribuinte importou partes e peças de reposição de outras que se mostraram defeituosas, mas ao invés de solicitar a reposição em garantia, seguindo os trâmites disciplinados nas normas legais, solicitou a aplicação da isenção.

Para a fiscalização a empresa estava obrigada a utilizar o procedimento de substituição em garantia.

Concordo que esse seria o caminho normal a ser utilizado pelas empresas para substituição de peças que se mostram defeituosas após a importação, e que agindo dessa maneira a empresa importou mais bens do que seriam necessários, e que deveria ter destruído ou reexportado os bens que se mostraram imprestáveis.

Entretanto estamos diante de uma isenção ampla, em que não foi fixado limites quantitativos ou de valores para importação. A única limitação imposta pela legislação é temporal, *“até que seja atingido o limite....”*.

Nesse caso, não foi imposto à contribuinte uma forma de agir, estaria ao seu critério optar por um ou outro procedimento. A empresa optou pelo caminho que a ela era mais viável, nesse caso pela isenção.

Não entendo que houve prejuízo ao controle aduaneiro, pois as importações foram regularmente registradas e declaradas. E não houve prejuízo aos cofres públicos pois foram atendidos os critérios para a isenção, que na situação relatada somente se restringia a limitação temporal, relativa a data de publicação da Portaria que reconheceu o atingimento da meta de produção de gás.

Assim, voto pelo provimento do Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes