



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

**Processo nº** 10073.721173/2012-15  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3201-000.677 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 28 de abril de 2016  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** FSTP BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter em diligência o julgamento do recurso voluntário. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o(a) advogado(a) Márcio Leal, OAB/RJ nº 84801. Ausente, justificadamente, a Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo.

(assinado digitalmente)

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA– PRESIDENTE.

(assinado *digitalmente*)

PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA - RELATOR.

EDITADO EM: 06/05/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer De Castro Souza (Presidente), Carlos Alberto Nascimento E Silva Pinto, Tatiana Josefovicz Belisario, Mercia Helena Trajano Damorim, Pedro Rinaldi De Oliveira Lima, Winderley Moraes Pereira, Elias Fernandes Eufrazio.

Erro! A origem da referência não foi encontrada.  
Fls. 15.853

## Relatório

Por relatar de forma completa os fatos nos autos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância de fls. 15.618 proferida pela DRJ/SP em 30 de Julho de 2013:

*"Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 28/08/2012 em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Contribuição PIS/COFINS acrescidos de juros de mora e multa isolada de Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados no valor de R\$ 96.758.819,26, em virtude dos fatos a seguir descritos.*

*A FSTP Brasil Ltda., empresa constituída no País, foi subcontratada pela FSTP Private Ltd., com sede em Cingapura, para a construção de 03 (três) plataformas de produção de petróleo, as denominadas P51, P52 e P56. O contrato principal foi firmado entre a Petrobrás Nederland PNBV, subsidiária da Petrobrás S/A, constituída na Holanda e a FSTP Private Ltd.*

*Construídas as plataformas, foram elas exportadas para a PNBV, numa operação de exportação sem saída do território nacional, ao amparo do REPETRO, com posterior afretamento à Petrobrás S/A.*

*Devido a inobservância de obrigações tributárias relativas ao Regime Aduaneiro Especial de Entreposto Aduaneiro, a empresa autuada incorre nos tributos incidentes nas operações de comércio exterior e nas multas isoladas de Imposto de Importação e Imposto de Exportação.*

*Cientificado do auto de infração, pessoalmente, em 31/08/2012 (fls.14.883), o contribuinte, protocolizou impugnação, tempestivamente em 01/10/2012, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, de fls. 14.915 à 14.950, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.*

*Na forma do artigo 57 Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, a impugnante alegou que:*

*A SURPRESA DO LANÇAMENTO: TODA A CONDUTA DA FSTP AO LONGO DOS PROJETOS ESTÁ AMPARADA NA LEGISLAÇÃO E NAS ORIENTAÇÕES E PRÁTICAS DA PRÓPRIA FAZENDA NACIONAL.*

*A FSTP assumiu a obrigação da construção das plataformas P51, P52 e P56 em seu estabelecimento, tendo, para tanto, se habilitado, em cada um destes projetos, ao regime de entreposto aduaneiro previsto na IN 513 (especificamente para a construção da P56 o regime de entreposto da IN 241 também foi utilizado).*

*Ciente da complexidade do processo de construção de plataformas e da importância do cumprimento de todas as*

*obrigações tributárias relativas ao regime de entreposto aduaneiro, a FSTP sempre teve a preocupação de conduzir suas atividades, consultando, sempre que possível, previamente a Fazenda Nacional e seguindo suas orientações.*

*Desde o início dos projetos de construção das Plataformas, poucas não foram as operações de importação e de aquisição de materiais no mercado interno realizadas pela FSTP, sob as bênçãos das autoridades fazendárias. Evidentemente, nenhuma mercadoria foi desembaraçada sem a devida inspeção e autorização da Fazenda Nacional. Muitas mercadorias, inclusive, foram objeto de conferência física pela fiscalização (Canal Vermelho).*

*No que diz respeito, especificamente, à possibilidade de fruição do regime de entreposto aduaneiro na fase de pré-operação das Plataformas há, inclusive, um fato relevante. De boafé, a FSTP sempre comunicou por escrito ao Superintendente da Receita Federal da 7ª Região que, após a exportação da primeira parte das Unidades, estava a dar início à fase de préoperação, para fins de fruição do regime da IN 513. As comunicações relativas a P51 e a P52, foram, enviadas, respectivamente, nos dias 24 de novembro de 2008 e 10 de outubro de 2008. Já a comunicação de "funcionamento de operações referentes à PréOperação da Plataforma P56 sob regência da IN 513, conforme seu artigo IV", foi protocolizada em 28 de abril de 2011, tendo dado ensejo à formação do Processo Administrativo nº 10768.001315/201117.*

*No caso da plataforma P56, mais especificamente, diante do silêncio das autoridades fazendárias, a FSTP ainda protocolizou nos dias 12 de julho e 27 de julho de 2011, requerimentos de audiências para a completa solução do assunto.*

*Com a lavratura do Auto de Infração e, com a alegação do douto AuditorFiscal quanto à existência de pronunciamento da Divisão de Administração Aduaneira da Superintendência da Receita Federal do Brasil da 7ª Região Fiscal no sentido de impossibilidade de fruição do regime após a exportação da plataforma, é que a FSTP tomou conhecimento do andamento do Processo Administrativo nº 10.768.001315/201117 relativo à P56.*

*Qual não foi a surpresa, entretanto, da FSTP, ao constatar que naquele mesmo processo, a própria Fazenda Nacional havia se pronunciado no dia 04 de julho de 2011 no sentido de "(...) informar nosso entendimento sobre a operacionalidade do regime após a exportação da plataforma, na fase de préoperação".*

**PRELIMINARMENTE:**

**A EXISTÊNCIA DE DECADÊNCIA**

*Conforme pacífica doutrina e jurisprudência, a constituição de créditos tributários relativos aos tributos cujo fato gerador seja*

*a importação é formalizada sob o regime de lançamento por homologação.*

*Junta textos da Jurisprudência do TRF 3ª Região.*

*É preciso, portanto, reconhecer-se a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir qualquer crédito tributário relativo a fato gerador que tenha ocorrido anteriormente ao prazo de 5 (cinco) anos que antecede a data da lavratura do auto de infração (31.08.2012).*

**A INEXISTÊNCIA DE DÉBITOS RELATIVOS ÀS IMPORTAÇÕES:**

**OS ATOS DECLARATÓRIOS EXECUTIVOS CONCEDIDOS PELA FAZENDA NACIONAL PARA FRUIÇÃO DO REGIME DE ENTREPÓSITO ADUANEIRO ABRANGEM A FASE PRÉOPERACIONAL.**

*O cerne do Auto de Infração está lastreado no entendimento do ilustre Auditor Fiscal de que, por força da regra contida no artigo 17, inciso I, da IN 513, o regime de entreposto aduaneiro disciplinado por este ato normativo deveria ser considerado extinto quando do primeiro ato de exportação da "plataforma", ou seja: antes da integral satisfação pelo estaleiro de todas as suas obrigações no contrato de construção.*

*Esse entendimento decorreria de uma interpretação restritiva da IN 513, nos termos do artigo 111 do CTN. Porém, como facilmente se percebe, essa linha de raciocínio não pode ser encampada, eis que, (a) além de não se coadunar com os próprios termos da IN 513, (b) conduz, em última análise, a uma situação jurídica claramente incompatível com a realidade comercial inerente ao processo de construção e comercialização de plataformas e, conseqüentemente, com a própria finalidade do regime fiscal criado pela IN 513.*

*Como efeito, uma das regras basilares da hermenêutica prescreve que, dentre todas as interpretações possíveis de um ato normativo, a única que não pode ser aceita é a que conduz a um resultado absurdo, incompatível com a sua própria finalidade.*

*Junta textos da doutrina de Carlos Maximiliano a respeito do assunto.*

*A referida lição, diga-se, não é estranha ao campo do direito tributário, nem mesmo nas searas onde a interpretação restritiva impõe-se, por força da regra positivada no artigo 111 do CTN.*

*É esta regra basilar de hermenêutica que a interpretação dispensada pelo douto Auditor Fiscal está a afrontar, quando certamente por compreensível desconhecimento quanto ao processo de construção e venda de uma plataforma ele defende que, com a exportação da plataforma, o regime do entreposto aduaneiro estaria extinto.*

**A prevalecer esse entendimento, ter-se-ia que reconhecer que:**

1. o legislador nacional teria criado um benefício fiscal para desonerar a carga fiscal incidente sobre a construção de plataformas e módulos a serem exportados, cujo término do referido benefício ocorrer ia antes do integral cumprimento do contrato de construção, sem a entrega pela parte contratante de todas as mercadorias necessárias para a adequada operação da plataforma;

2. o legislador nacional teria criado um benefício fiscal, permitindo que as mercadorias necessárias para a realização da pré-operação da plataforma pudessem usufruir da desoneração da carga fiscal, porém, ao mesmo tempo, teria exigido que essa "préoperação" (ou seja, a execução de ato fundamental para a aceitação do bem vendido) fosse feita no próprio estaleiro responsável pela sua construção e não em alto mar, quando a unidade já se encontra sob a posse da operadora, como sói ser a prática da indústria de petróleo e gás.

Evidentemente, que esta não é nem foi a intenção do legislador nacional.

O processo de industrialização de uma plataforma é composto por várias etapas e fases, que vão desde os serviços de engenharia básica, com o detalhamento do projeto, passando pela aquisição de materiais e equipamentos, construção do próprio bem sua entrega à empresa contratante e a realização dos testes de comissionamento e de pré-operação, de modo que o adquirente possa, ao final, atestar a plena operacionalidade da unidade e, conseqüentemente, aceitá-la.

De fato, um dos direitos daquele que encomenda a construção de uma plataforma (como a de qualquer outro bem) é a possibilidade de enjeitá-la caso esta não seja entregue de acordo com todas as especificações técnicas contratadas (Código Civil, artigos 313 e 615).

A "pré-operação" é, justamente, uma das fases de todo o processo de construção de uma plataforma. Ela abrange um conjunto de atividades realizadas durante a fase de comissionamento, com vistas a dar a partida e testar os subsistemas da plataforma, segundo as especificações do projeto, garantindo assim o seu real desempenho (a P56, por exemplo, possui 202 subsistemas).

Ocorre que as condições para se dar a partida e realizar os testes dos vários subsistemas de uma plataforma de petróleo apenas são obtidas no próprio local onde esta deverá operar, leia-se, em alto mar, diretamente nos campos de petróleo (no caso da P56, o Campo de Marlin Sul). Somente, ali, no local de operação, a plataforma poderá ser conectada com os dutos que advêm dos poços de petróleo, viabilizando a realização dos testes dos subsistemas com a carga real da produção.

É, portanto, totalmente irreal e incompatível com a dinâmica da indústria de óleo e gás, imaginar-se que a "pré-operação" de uma plataforma possa ser realizada ainda no estaleiro, ou sem

*que esse bem já esteja na posse de sua operadora. Somente no local de operação da plataforma e com a conexão desta aos dutos advindos dos poços de produção é que os testes de comissionamento e de pré-operação poderão ser realizados. Aliás, não é por outro motivo que, para o público em geral, assim como para o ilustre Auditor Fiscal, possa se propagar a ideia de que determinada plataforma já está em operação, quando na realidade esta ainda se encontra em fase de testes de aceitação. Como os testes pressupõem a conexão das plataformas com os dutos de produção, bem como a operação do bem com a carga real de produção, para aferir-se a capacidade dos subsistemas construídos, é fácil imaginar neste cenário que a unidade já esteja em sua fase operacional.*

*Por outro lado, uma plataforma de petróleo não é formada por um único bem. Conforme expressamente previsto na Resolução nº 36/2007 da Agência Nacional de Petróleo ANP, plataformas qualificam-se como "sistemas", ou seja, como uma "reunião coordenada e lógica de um grupo de equipamentos, máquinas, materiais independentes e serviços associados que, juntos, constituem um conjunto intimamente e que funcionam como estrutura organizada destinada a realizar funções específicas.*

*O processo de entrega da plataforma não se esgota em um ato isolado. O estaleiro contratado para sua construção, em regra, executará o fornecimento dos bens e equipamentos que lhe compõem de forma escalonada. Muitos equipamentos e materiais, especialmente no que diz respeito a benfeitorias voluptuárias, são, ordinariamente, entregues, por exemplo, após o recebimento da plataforma pela empresa compradora.*

*Para o atendimento de todas as especificações técnicas relativas à construção desses tipos de sistemas, bens e mercadorias devem ser fornecidos pelo construtor e incorporados à unidade, mesmo após a transferência de sua primeira parte ao comprador.*

*Toda essa realidade comercial não passou despercebida pelo legislador nacional, quando este editou a IN 513 para desonerar a carga fiscal incidente sobre a construção de plataformas por estaleiros nacionais.*

*Ciente da complexidade do processo de construção de uma plataforma, o legislador estipulou, em mais de uma passagem da IN 513, a manutenção da vigência do regime especial de entreposto aduaneiro durante todo o prazo de execução do contrato de construção, inclusive, no que diz respeito à fase pré-operacional.*

*Para tanto, cita o artigo 4º da IN SRF nº 513/2005.*

*O sentido dos vocábulos "testes" e "pré-operação da plataforma" é inequívoco. Por definição, testes e atividades que somente podem ser realizados quando as plataformas de petróleo já estão devidamente instaladas nos seus locais de operação.*

*Consequentemente, qualquer interpretação em contrário, retira o sentido normativo do referido artigo 4o em flagrante violação as regras de interpretação de conceitos privados, no âmbito do direito tributário, previstas nos artigos 109 e 110 do CTN.*

*Conforme expressamente previsto na cláusula 2.1.2, transcrita abaixo, do Contrato de Construção (Doc. 04), a fase de pré-operação integra uma das etapas do prazo de vigência do pacto celebrado pela FSTP com a empresa sediada no exterior.*

*Seguindo esta realidade contratual, a descrição do processo de industrialização e o cronograma de execução das etapas do projeto, submetidos pela FSTP à Fazenda Nacional com os respectivos requerimentos para o deferimento do regime da IN 513, também consideraram a vigência do regime do entreposto aduaneiro na fase pré-operacional, após a exportação da plataforma.*

*Desse programa contratual dos projetos das Plataformas, a Unidade da Receita Federal do Brasil que examinou os pedidos de habilitação, não hesitou em emitir os Atos Declaratórios Executivos necessários. Considerando como prazo de vigência do regime de entreposto aduaneiro todo o prazo contratual, necessário para o integral cumprimento pela FSTP de suas obrigações relativas à construção das Plataformas, inclusive, os prazos relativos à realização de testes e a execução da pré-operação das unidades.*

*Uma indagação se põe: se o prazo de vigência do entreposto aduaneiro se extinguiria sempre com o primeiro ato de exportação das plataformas, por que motivos a própria Secretaria da Receita Federal, de posse do cronograma contratual, teria considerado no ADE um prazo superior as datas de saída das unidades? E mais: se o regime se extinguiria com a primeira exportação, por quais razões todas as Unidades da Receita Federal continuaram a permitir o desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas, com a suspensão de tributos, ou mesmo a transferência de bens para o entreposto aduaneiro da FSTP, por alteração de beneficiários, após as notórias exportações das unidades?*

*A resposta a todas essas indagações é absolutamente simples: todos os agentes da Fazenda Nacional que fiscalizaram de perto as operações da FSTP sempre dispensaram à IN 513 a única interpretação possível, reconhecendo que o prazo de vigência do regime do entreposto aduaneiro equivale ao prazo de vigência do contrato, nos termos do ADE.*

*De plano, a pretensão do douto Auditor Fiscal chocasse com o princípio da legalidade, eis que, como visto, toda a conduta da FSTP está amparada em ato fazendário, que integra o conceito da legislação tributária (CTN, artigo 96). Além disso, um dos princípios normativos que informam as relações jurídicas tributárias veda, veementemente, a possibilidade de revogação e mesmo a alteração de entendimentos sobre a interpretação da legislação de regimes fiscais exonerativos concedidos por prazo*

*determinado e sob determinadas condições (CTN, artigo 178). Mas não é só. Na forma como posto, o Auto de Infração também afronta os princípios da segurança jurídica, da moralidade administrativa e da própria boa-fé.*

*Especificamente no campo do direito tributário, o princípio da segurança jurídica, como hoje amplamente reconhecido pela doutrina, além de impor um mínimo de previsibilidade em relação às obrigações fiscais dos contribuintes, condiciona diretamente as atividades do Estado, impedindo ou, pelo menos, restringindo a prática por seus agentes de atos que frustrem expectativas legitimamente constituídas daqueles.*

*Junta textos da doutrina de Humberto Ávila a respeito do assunto.*

*A tese suscitada no Auto de Infração afronta diretamente o regime jurídico que foi concedido à FSTP para a construção das Plataformas, à luz da disciplina da IN 513, sendo, portanto, imperiosa a imediata desconstituição daquele lançamento.*

#### *A DIFERENÇA ENTRE PRAZO DE VIGÊNCIA DO REGIME E PRAZO DE ADMISSÃO DE CADA MERCADORIA NO ENTREPOSTO ADUANEIRO*

*Questão completamente distinta diz respeito ao prazo pelo qual determinada mercadoria poderá ser admitida no regime de entreposto aduaneiro, nele permanecendo. O Regulamento Aduaneiro de 2002, por exemplo, estipulava que, em regra, as mercadorias apenas poderiam permanecer no regime de entreposto aduaneiro na importação pelo prazo de até um ano, prorrogável por período não superior, no total de dois anos, contado da data de desembaraço aduaneiro de admissão. O Regulamento Aduaneiro de 2009 já prevê, para determinadas hipóteses, a possibilidade de permanência das mercadorias admitidas no entreposto até o término do contrato do projeto que permitiu a sua instituição.*

*Porém, além de um prazo geral de permanência das mercadorias no regime de entreposto aduaneiro, o legislador também teve o cuidado de erigir atos e fatos que tem por efeito jurídico promover a saída de bens que tenham sido neste admitidas independentemente do prazo de vigência do regime. São as hipóteses de "extinção do regime" em relação às mercadorias nele admitidas, que, no caso de entrepostos aduaneiros para a construção de plataformas, estão disciplinadas no artigo 17 da IN 513.*

*Todas as hipóteses previstas nos incisos II a VI referem-se a situações nas quais determinadas mercadorias, por esta ou aquela razão, passam a ser consideradas fora do regime do entreposto de aduaneiro. Porém, evidentemente, todas essas hipóteses, quando se materializam, não tem o condão de gerar a extinção do prazo de vigência do regime aduaneiro, previsto no ADE. Se, por exemplo, uma mercadoria admitida no entreposto aduaneiro é transferida para outro beneficiário, tal fato tem por*

*único efeito jurídico, a sua saída do entreposto e, não, evidentemente, a extinção de todo o regime aduaneiro concedido em favor do contribuinte. No mesmo diapasão, tem-se as situações de despacho para consumo, destruição, reexportação. Em todos esses casos, a mercadoria é considerada fora do entreposto aduaneiro, porém, sem prejuízo da continuidade do regime especial em relação às demais mercadorias nele admitidas durante o prazo de vigência previsto no ADE.*

*A disciplina legal dos entrepostos aduaneiros distingue, claramente, o prazo de vigência do regime daquele que limita a permanência das mercadorias no entreposto.*

*Até mesmo os efeitos jurídicos da extinção desses prazos são regulamentados distintamente, nos artigos 21 e 23 da IN 513.*

*Esse entendimento até o presente momento apresentado já foi devidamente encampado pela própria Delegacia da Receita Federal em Volta Redonda Seção de Administração Aduaneira, ao apreciar a comunicação feita quanto à continuidade da aplicação do regime durante a fase de testes e pré-operação da P56.*

*Transcreve parte do parecer da Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Volta Redonda.*

**O EQUÍVOCO DO AUTO DE INFRAÇÃO QUANTO AO TERMO FINAL DA EXPORTAÇÃO TODAS AS MERCADORIAS FORAM EXPORTADAS SOB A MESMA DECLARAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.**

*Do ponto de vista jurídico, todas as saídas promovidas pela FSTP após a entrega da parcial das Plataformas foram tratadas como sendo objeto do mesmo ato de exportação daquelas Unidades.*

*"Plataformas" são definidas e reconhecidos pelas autoridades públicas como um "sistema" (Resolução ANP nº 36/2007).*

*O integral cumprimento da obrigação de dar, assumida pelo construtor da plataforma, apenas se aperfeiçoará com a entrega do último componente da unidade ao comprador. Apesar do fracionamento das parcelas, a obrigação do construtor da plataforma remanesce sendo única: entregar ao comprador a plataforma com todas as especificações técnicas previstas no contrato.*

*Na esfera do direito tributário, essa entrega (exportação) fracionada da plataforma pode ser qualificada como um "fato gerador complexo", no qual se vislumbra uma multiplicidade de fatos congregados, para sua ocorrência. Somente quando todos esses fatos estiverem integrados é que se poderá reconhecer a sua existência e a produção de seus efeitos jurídicos (CTN, artigo 116).*

*De acordo com as regras do próprio SISCOMEX, todo o processo de exportação das plataformas, inclusive, no que diz respeito aos bens e mercadorias empregados na fase préoperacional, é formalizado sob uma única Declaração de Exportação ("DE"), nos precisos termos dos artigos 586 e 587 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009).*

*Todo esse procedimento de complementação/retificação dos Registros e Declarações de Exportação não pode ser realizado de forma unilateral pela FSTP. Esses atos somente podem ser formalizados com a expressa anuência do Departamento de Comércio Exterior DECEX, órgão com competência para liberar as exportações no SISCOMEX, e da Receita Federal do Brasil. Nesse sentido, destaque-se, além do artigo 587 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009).*

*Verifica-se que o processo de exportação das plataformas P51, P52 e P56 não se encerrou nas datas alegadas pelo douto Auditor Fiscal, que são, respectivamente, 06.11.2008, 05.09.2007, 28.06.2011, pois tais datas se referem apenas à saída da primeira parte das Plataformas. Na verdade, o processo de exportação das referidas Plataformas perdura até a data da última complementação/retificação de suas respectivas Declarações de Exportação.*

*Tanto assim que as complementações/retificações das Plataformas P51 e P52 (as complementações da DE relativa à P56 sequer se encerraram) foram efetuadas e informadas à Receita Federal do Brasil, como preceitua artigo 587 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), por meio de comunicações apresentadas nos dias 28.02.2012 (P51) (Doc. 10) e (P52) (Doc. 11), datas essas evidentemente posteriores às consideradas pelo ilustre Auditor.*

*A constatação desta realidade jurídica também põe, assim, por terra toda a argumentação contida no Auto de Infração quanto à irregularidade das operações de importação e saídas de mercadorias, após as datas relativas às primeiras fases das exportações das Plataformas. Se, por acaso, desejar-se sustentar que a vigência do prazo do regime do entreposto aduaneiro encerrasse no ato de exportação da plataforma, tem-se também, necessariamente, que reconhecer que, de acordo com os próprios procedimentos do DECEX e da Receita Federal do Brasil, este ato de exportação apenas se aperfeiçoa no momento em que a respectiva DE se torna definitiva, com todas as complementações/retificações. Antes dessas formalizações, o processo de exportação do sistema relativo a certa plataforma não pode ser considerado encerrado e, pela interpretação contida no Auto de Infração, extinto o regime de entreposto aduaneiro.*

#### **TODAS AS MERCADORIAS ADMITIDAS NO REGIME FORAM APLICADAS NA CONSTRUÇÃO DA PLATAFORMA**

*A segunda infração formalizada no Auto de Infração decorre do entendimento do ilustre Auditor Fiscal, de que somente bens e*

*mercadorias que possam ser qualificados como "insumos" para o processo de industrialização poderiam ser admitidos no regime de entreposto aduaneiro. Nos termos do relato fiscal, tal entendimento encontraria amparo no artigo 49 da IN 513 e nos artigos 18, inciso III, 34, parágrafo 3o, e 41 da IN 241.*

*Com base neste tecido normativo, o douto Auditor Fiscal deu início a uma confusa fundamentação sobre o conceito de industrialização, para concluir que "é imprescindível que as mercadorias importadas, para se sujeitarem ao regime exonerativo de entreposto aduaneiro, devam se enquadrar perfeitamente ao conceito de insumos, independentemente da modalidade de industrialização a que se sujeitam".*

*Esta interpretação, contudo, não se sustenta.*

*Esse tipo de afirmação não encontra amparo em qualquer texto normativo.*

*A palavra "insumo" sequer existe na IN 513. Pelo contrário, a IN 513 é expressa ao dispor que o regime de entreposto aduaneiro "poderá ser aplicado aos materiais, partes, peças e componentes a serem utilizados na construção ou conversão de plataformas" (IN 513, artigos 39, 27, inciso II, e 37).*

*O que define se determinado bem é passível ou não de admissão no regime é tão somente o escopo do contrato de construção. Se determinado bem ou mercadoria, por força do pacto celebrado entre a empresa sediada no exterior e o estaleiro nacional for objeto da construção, devendo ser empregado no processo de industrialização e/ou entregue por este último ao primeiro, como parte da plataforma construída, para cumprimento da obrigação contratual, o referido bem ou mercadoria deverá ser considerado como passível de admissão no regime de entreposto aduaneiro, nos termos do artigo 3º da IN 513.*

*Note-se, na oportunidade, que até mesmo os bens relativos às benfeitorias ou pertencas que, por força da vontade das partes (contrato de construção), devem ser fornecidos pelo estaleiro nacional, são por definição legal considerados como acessórios do principal e, portanto, parte integrante deste.*

*No caso em tela, todos os bens relacionados pela Fiscalização como insumos constituem, na realidade, objeto do escopo dos contratos de construção das plataformas P51, P52 e P5.*

*Tais bens, em sua maioria, integram, o chamado "Módulo de Acomodação", ou seja, o local das plataformas onde ficam instalados os dormitórios e as áreas de lazer da tripulação embarcada. Qualificam-se, assim, tais bens como "partes, peças e componentes" da construção, estando, conseqüentemente, todas as importações com estes realizadas beneficiadas pela suspensão dos tributos na forma da IN 513.*

**AS PRORROGAÇÕES DO PRAZO DE ADMISSÃO DE MERCADORIA NO REGIME**

*O Auto de Infração também imputa à FSTP omissão pela não formalização de pedidos de prorrogação de prazos para permanência no regime de entreposto aduaneiro das mercadorias relacionadas no "Anexo XXII Falta de Prorrogação P51".*

*Dessa forma, por considerar que o regime fiscal da IN 513 deveria ser considerado extinto para esses bens, o douto Auditor Fiscal lançou os tributos suspensos quando de sua importação, bem como aplicou a pena de perdimento, por suposto abandono, com sua conversão em multa.*

*Essa imputação de responsabilidade, no entanto, revela-se manifestamente equivocada por uma simples razão: ao contrário do alegado no auto de infração, a FSTP apresentou, sim, pedidos de prorrogação para a extensão do prazo de sua admissão no entreposto aduaneiro para cada uma das mercadorias relacionadas no Anexo XXII "*

*Falta de Prorrogação" P51", conforme se infere dos documentos em anexo. De qualquer maneira, a apresentação dos referidos pedidos de prorrogação sequer eram necessários, vez que, desde a edição do Decreto nº 6.759/09, o regime de entreposto aduaneiro para a construção de plataformas passou a permitir a admissão de mercadorias pelo prazo previsto no contrato. É o que se infere não apenas dos parágrafos 2º e 3º, do artigo 307, mas também, especificamente, dos artigos 405 e 408 deste diploma.*

*À luz do novo tecido normativo, a alegação contida no auto de infração de que os pedidos de prorrogação ainda seriam necessários não se sustenta.*

*Junta textos da doutrina de Paulo Cesar Alves Rocha a respeito do assunto.*

*Igualmente, não há como acolher a alegação fazendária de que as mercadorias admitidas, antes da vigência do parágrafo 3º do artigo 307 Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), não se sujeitam a tal regra, vez que "o regra da retroatividade mais benéfica aplicasse a dispositivo de lei, o que não se subsume ao presente caso, já que o parágrafo 3º, art. 307, RA 2009, não possui matriz legal". Isto porque, o caso em tela não é sequer de "retroatividade", mas sim de imediata incidência da nova norma tributária ao regime das mercadorias admitidas no entreposto aduaneiro, por força do artigo 105 do CTN.*

*Se a mercadoria estava admitida no entreposto aduaneiro quando do advento do Regulamento Aduaneiro de 2009, seu prazo de permanência foi necessariamente estendido para o prazo de vigência do contrato. Por outro lado, se a permanência passou a ser permitida por um prazo mais longo, criando-se, assim, um regime tributário mais benéfico para o contribuinte, fica afastada a possibilidade de aplicação de qualquer sanção legal, à luz do artigo 106 do CTN.*

### *AUSÊNCIA DE DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*A pretensão da Fiscalização Federal de também imputar à FSTP o inadimplemento de obrigações acessórias não merece acolhimento.*

*De plano, é absolutamente improcedente a alegação de que a FSTP não teria informado, nas declarações de exportações das mercadorias relacionadas no "Anexo XXV Declaração de admissão não relacionada no RE", as respectivas declarações de admissão no entreposto aduaneiro. Como comprova a documentação em anexo, todas as declarações de admissão citadas pela Fiscalização foram devidamente informadas nos documentos de exportação, na forma da legislação aplicável (Doc. 14).*

*Quanto à declaração de admissão nº 07/05127367, as mercadorias estão relacionadas nos sistemas da P51 e P52 em razão da alocação de parte dessas mercadorias em cada um desses projetos.*

*Ou seja, inexistente qualquer inadimplemento da FSTP em relação às suas obrigações acessórias. Porém, ainda que as infrações apontadas fossem existentes, a Impugnante não poderia deixar de ressaltar sua flagrante insignificância e, conseqüentemente, a impossibilidade delas darem ensejo à aplicação de qualquer penalidade.*

*Ora, todo o processo de administração de um entreposto aduaneiro para a construção de uma plataforma revela-se extremamente complexo, envolvendo o cumprimento de centenas de milhares de obrigações acessórias (registros, emissões de documentos). Pois, diante desta realidade prática, a constatação de que uma singela e única declaração de admissão foi, por esta ou aquela razão, registrada em duplicidade, ou, mesmo de que, uma dezena de documentos não foram informados numa operação de exportação (dentre as milhares realizadas), certamente não podem ser qualificadas como uma irregularidade passível de sanção.*

*Junta textos da Jurisprudência Administrativa a respeito do assunto.*

*AD ARGUMENTANDUM: A MODIFICAÇÃO DO ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL, SE VÁLIDO. APENAS PODERIA SER APLICADO EM RELAÇÃO A FATOS GERADORES FUTUROS*

*O crédito tributário constituído pelo lançamento ora impugnado está claramente amparado em uma flagrante e radical modificação do entendimento da Fazenda Nacional em relação aos critérios jurídicos para a suspensão dos tributos incidentes sobre a importação dos bens e mercadorias aplicados à construção das plataformas P51, P52 e P56.*

*Até a lavratura do Auto de Infração ora impugnada, a própria Fazenda Nacional sempre considerou suspensos os referidos tributos, por encampar a tese ora defendida pela FSTP de que o prazo de vigência do regime de entreposto aduaneiro apenas se extingue ao término do prazo contratual de construção das plataformas. Entendimento, este, diga-se, devidamente formalizado em todos os atos fiscais de desembaraço aduaneiro, formalizados quando da constituição e suspensão dos créditos tributários incidentes nas importações dos bens, nos termos do artigo 5º da IN 513. E, note-se, não se está a falar aqui de um ou dois atos fiscais, mas, sim, de centenas de operações de importação, cujos respectivos desembaraços foram formalizados sem a cobrança dos tributos aduaneiros pela Fazenda Nacional.*

*Destarte, na medida em que o Auto de Infração ora impugnado traz consigo um novo e, aos olhos da FSTP, equivocado critério jurídico para a constituição dos créditos tributários incidentes sobre as operações de importações realizadas após o primeiro ato de exportação da plataforma, tal entendimento, caso venha a ser doravante encampado pela Fazenda Nacional o que, respeitosamente não se espera apenas poderá ser aplicado aos fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução, sob pena de violação do artigo 146 do Código Tributário Nacional.*

#### *A IMPOSSIBILIDADE DE COBRANCA DE ENCARGOS MORATÓRIOS E PENALIDADES*

*Independentemente de qualquer juízo relativo ao prazo de vigência do regime de entreposto aduaneiro disciplinado pela IN 513, a pretensão do douto Auditor Fiscal de cobrar da FSTP multas (seja qual for a sua natureza, perdimento, de ofício, não compensatória) e juros moratórios pelo suposto descumprimento das regras que disciplinam o referido regime especial também não se mostra válida.*

*É que, como já explicitado anteriormente, a FSTP apenas encampou a conduta ora apontada como ilícita pelo ilustre Auditor Fiscal em razão de seu fiel cumprimento às orientações que lhe eram diariamente concedidas pelos próprios agentes da Fazenda Nacional. Todas as suas operações sob o regime instituído pela IN 513 foram realizada com base (i) nos procedimentos e práticas usualmente adotados pela Receita Federal do Brasil e em (ii) orientações formais ou não fornecidas diretamente pela referida instituição a Impugnante.*

*Independentemente de qualquer juízo relativo ao prazo de vigência do regime de entreposto aduaneiro disciplinado pela IN 513, a pretensão do douto Auditor Fiscal de cobrar da FSTP multas (seja qual for a sua natureza, perdimento, de ofício, não compensatória) e juros moratórios pelo suposto descumprimento das regras que disciplinam o referido regime especial também não se mostra válida.*

*É que, como já explicitado anteriormente, a FSTP apenas encampou a conduta ora apontada como ilícita pelo ilustre Auditor Fiscal em razão de seu fiel cumprimento às orientações*

*que lhe eram diariamente concedidas pelos próprios agentes da Fazenda Nacional. Todas as suas operações sob o regime instituído pela IN 513 foram realizada com base (i) nos procedimentos e práticas usualmente adotados pela Receita Federal do Brasil e em (ii) orientações formais ou não fornecidas diretamente pela referida instituição a Impugnante.*

*Com efeito, além de ter pautado, por exemplo, suas ações à luz dos termos e condições fixados pela própria Fazenda Nacional nos Atos Declaratórios Executivos, todas as operações de desembaraço aduaneiro executadas pela FSTP sempre foram devidamente fiscalizadas pelos agentes fazendários, inclusive, com a conferência física das mercadorias em determinadas operações (Canal Vermelho), sem que jamais qualquer agente público tenha lhe exigido o pagamento dos tributos aduaneiro.*

*Diante deste cenário, ainda que se pudesse considerar válida a tese defendida no auto de infração impugnado, jamais se poderia cogitar da cobrança de quaisquer encargos moratórios ou penalidades em face da FSTP, por força da regra contida no parágrafo único, do artigo 100 do Código Tributário Nacional.*

*Junta textos da doutrina de Hugo de Brito Machado e Ruy Barbosa Nogueira a respeito do assunto.*

#### *A FLAGRANTE INPLICABILIDADE DA PENA/MULTA DE PERDIMENTO*

*De plano, salta aos olhos que a hipótese de inadimplemento imputada pelo próprio Fiscal à FSTP não dá ensejo a incidência da regra contida no artigo 689, inciso XXI, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009). Nos termos do referido dispositivo, a pena de perdimento apenas poderia ser aplicada às mercadorias que tenham sido importadas e que fossem consideradas abandonadas pelo decurso do prazo de permanência em recinto alfandegado, nas hipóteses listadas no artigo 642 também do Regulamento Aduaneiro.*

*Sucede que, de acordo com a fundamentação do próprio Auto de Infração, não se está no caso em tela a imputar à FSTP responsabilidade por ter extrapolado o prazo de permanência de determinada mercadoria no entreposto aduaneiro. Segundo o relato fiscal, com o primeiro ato de exportação da plataforma, o próprio regime do entreposto aduaneiro teria sido extinto. Nestes casos, inexistente situação de abandono, já que a própria legislação impõe que, quando da ocorrência de tal ato, o beneficiário seja chamado a recolher imediatamente os tributos incidentes sobre o estoque remanescente.*

*Em outras palavras, a situação jurídica das mercadorias admitidas em determinado regime de entreposto aduaneiro é completamente diferente nos casos (a) de extrapolação de prazo de admissão e (b) de extinção do próprio regime. Quando o prazo de admissão de determinada mercadoria em um recinto alfandegado é encerrado, o legislador espera que o beneficiário lhe dê um dos destinos previstos no artigo 17 da IN 513 (leia-se:*

*promova a sua introdução no mercado nacional ou, por exemplo, a exporte). Caso o beneficiário não promova nenhum desses atos no prazo de 45 dias, o legislador pressupõe que este tenha optado por abandonar o referido bem, dando, assim, ensejo à aplicação da pena de perdimento. Esta presunção de abandono, todavia, não se vislumbra na hipótese de extinção do próprio regime de entreposto aduaneiro. Nestes casos, a única solução prevista na legislação é a apuração pelo beneficiário de todos os tributos incidentes sobre o estoque remanescente. Não há que se falar em abandono, já que a própria lei impõe ao beneficiário a transformação dos bens admitidos no regime em estoque, devidamente internalizado com o pagamento dos tributos.*

*Junta textos da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça STJ e dos Tribunais Regionais Federais TRFs a respeito do assunto.*

#### *A INAPLICABILIDADE DA MULTA DE 75% E DA MULTA DE R\$ 1.000.00 DIÁRIA*

*A multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, também não é aplicável ao caso concreto, seja pela demonstrada ausência de qualquer ilicitude por parte da FSTP, seja pela ausência das circunstâncias de fato que justificam a incidência desta sanção (lançamento de ofício).*

*Por fim, a FSTP ressalta a flagrante inaplicabilidade da multa diária de R\$ 1.000,00 (mil reais) ao caso em apreço neste processo administrativo.*

*No âmbito da IN 513, a referida multa está prevista dentro do rol de sanções administrativas aplicáveis ao beneficiário do regime (artigo 29), devendo esta ser aplicada, nos termos do artigo 107, inciso VII, alínea "e", do Decreto Lei nº 37/1966, "por dia, pelo descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, ou para habilitar-se ou manter recintos nos quais tais regimes sejam aplicados".*

*Ou seja, como a própria norma indica, a referida multa possui caráter não compensatório, destinando-se apenas a sancionar o inadimplemento de obrigações acessórias cometido pelo beneficiário durante a vigência do regime. A multa é aplicada com o único intuito de forçar o contribuinte a corrigir as irregularidades apontadas pela fiscalização, não sendo por outro motivo que sua aplicação é estendida até a data da efetiva regularização.*

*Junta textos da doutrina de Ives Gandra da Silva Martins a respeito do assunto.*

*Revela-se, portanto, absolutamente ilógico pretender-se a aplicação de multa dessa natureza, quando, segundo o entendimento do próprio fiscal, o próprio regime de entreposto*

*aduaneiro teria sido extinto com o primeiro ato de exportação das plataformas.*

*Afinal, como pode ser exigida do contribuinte uma multa que visa corrigir o descumprimento de determinados requisitos, condições ou normas para utilização do regime, se o mesmo já se extinguiu?*

#### CONCLUSÃO

*Isto posto, a FSTP espera que a ação fiscal seja julgada totalmente improcedente, anulando-se e/ou desconstituindo-se, em decorrência, o lançamento dos créditos tributários consubstanciados no Auto de Infração ora impugnado, por ser medida de Direito.*

*Na oportunidade, protesta a Impugnante pela produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente pericial e documental superveniente.”*

A DRJ/SP manteve o crédito tributário exigido conforme Ementa transcrita a seguir:

*“ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS Data do fato gerador: 20/10/2007 Regime Aduaneiro Especial de Entrepasto Aduaneiro.*

*Construção de 03 (três) plataformas de produção de petróleo. Não é permitido eleger qualquer outro critério no tocante à exportação do produto acabado, a não ser como uma das hipóteses de extinção do Regime Aduaneiro Especial de Entrepasto Aduaneiro.*

*A admissão da plataforma no REPETRO pressupõe a existência de uma plataforma já construída e exportada, resultando necessariamente na extinção, em momento anterior (exportação da plataforma), do próprio Entrepasto Aduaneiro.*

*No tocante a extinção do Regime de Entrepasto Aduaneiro, está a se lidar com uma situação de cunho jurídico, sendo a exportação da plataforma o implemento da condição suspensiva, nos moldes do inciso II, do artigo 116 do Código Tributário Nacional.*

*A exportação da plataforma extingue do Regime Aduaneiro Especial de Entrepasto Aduaneiro, não se podendo falar em “fase préoperacional” após o fim da vigência do regime.*

*Dada a existência de estoques de mercadorias sem tenha sido dada às mercadorias quaisquer destinação, configurouse a situação de abandono. Diante da impossibilidade de apreensão das mercadorias, uma vez que foram consumidas no processo industrial, aplicase a multa equivalente ao valor aduaneiro.*

*A fiscalização aponta que, em nenhum momento, foi autorizada a aplicação do regime na própria plataforma, fora da unidade*

*industrial apropriada e/ou autorizada pela Receita Federal do Brasil."*

A nobre Turma *a quo* converteu o julgamento em diligência conforme fls. 15830, em 20 de Março de 2015. O processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator na forma regimental.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA

Conforme as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme portaria de condução e Regimento Interno deste Conselho, apresento e relato o seguinte Voto.

Por conter matéria preventa desta 3.<sup>a</sup> Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e considerando que os requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário já foram analisados na sessão da Turma *a quo*.

Verifica-se nos autos em fls. que a diligência não foi cumprida, afirma o Delegado em fls. 15842 que "...não foi localizado, na estrutura do Governo Federal, órgão ou instituição federal credenciada com a competência legal necessária para a elaboração do laudo técnico...". Contudo, se na estrutura foi possível lavrar o auto de infração, é possível também esclarecer pontos importantes de sua constituição sob pena de sua nulidade ou improcedência.

Importante mencionar que a negativa de realização de perícia pode concretizar o cerceamento de defesa, pois apesar das diligências aceitarem prorrogações, estas são obrigatórias uma vez que determinadas de acordo com o Regimento Interno deste Conselho e de acordo com o PAF (decreto 70.235).

Desta feita, deve o presente processo ser encaminhado a DIANA da 7.<sup>a</sup> Região Fiscal para que preste os esclarecimentos solicitados abaixo, bem como identifique o órgão ou a instituição federal credenciada capaz de elaborar o laudo técnico solicitado, ou justifique a impossibilidade de cumprimento da requisição.

Ante o exposto, voto para **CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA** para que a DIANA da 7.<sup>a</sup> Região Fiscal preste os esclarecimentos solicitados abaixo:

1) Verificar se a natureza do bem (plataforma de petróleo) pressupõe a exportação da mercadoria para fase de testes *in loco* (conforme fls. 15830 e seguintes)? Explicar e fundamentar a resposta;

2) Verificar se os materiais, partes, peças e componentes excluídos pela fiscalização por não se tratarem de insumos foram utilizados na construção ou compõem a

plataforma de petróleo e se sua aquisição estava prevista nos contratos aprovados pelos ADEs expedidos pela Receita Federal. Explicar e fundamentar a resposta;

3) Verificar se as mercadorias importadas na declaração nº 07/05127367, embora tenha sido registradas em duplicidade nos sistemas de controle da empresa, tanto no projeto P51, quanto no projeto P52 (Anexo XXV do lançamento), foram somente vinculadas a declaração na construção da plataforma P51, tal como constatou a fiscalização. Explicar e fundamentar a resposta;

4) Explicitar quais as atividades desempenhadas no momento da citada "fase pré-operacional";

5) Esclarecer se todos os bens importados que foram incluídos nas plataformas de petróleo já na fase pré-operacional, após, portanto, a saída do produto do entreposto industrial, deveriam necessariamente serem incorporados apenas nesta fase, ou se a sua anexação as plataformas foi efetivada na fase pré-operacional por motivo distinto;

Deve ainda a DIANA da 7ª Região Fiscal:

a) Identificar o órgão ou a instituição federal credenciada capaz de elaborar o laudo técnico solicitado, ou justificar a impossibilidade de cumprimento da requisição;

b) Caso seja verificada a existência de um órgão ou a instituição federal credenciada, deve ser requerido o procedimento para elaboração de laudo técnico, nos termos do art. 30 do Decreto nº 70.235/72, com o objetivo de esclarecer os questionamentos acima expostos.

Além dos questionamentos acima, seja intimada a autoridade fiscal e a recorrente, com o objetivo de formular quesitos adicionais a serem respondidos ao Perito.

Depois de elaborado o laudo, seja aberto de 30 dias para que a autoridade fiscal e, posteriormente, a Recorrente, apresentem suas considerações sobre as conclusões técnicas da diligência.

Após, retornem os autos a este Conselho para a continuidade do julgamento.

É como voto.

*(assinatura digital)*

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima – Conselheiro Relator