



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10073.721173/2012-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-006.664 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2020
Recorrente FSTP BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

DATA DO FATO GERADOR: 20/10/2007

EXTINÇÃO DO REGIME ESPECIAL DE ENTREPOSTO ADUANEIRO PARA CONSTRUÇÃO DE PLATAFORMAS DE PETRÓLEO. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme Atos Declaratórios, a própria IN 513/2005 em seu Art. 18 e o próprio RA no seu Art. 461-A, §7.º, a permanência do contribuinte no regime especial de entreposto aduaneiro é garantida até a duração do contrato de construção das plataformas.

Além da exportação ficta ser prática usual, documentos comprovam a necessidade da plataforma de petróleo ser operada e testada em alto mar (offshore), ou seja, fora do local terrestre do entreposto aduaneiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hécio Lafetá Reis, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente convocada), Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3201-006.664 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10073.721173/2012-15

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls 15679 em face da decisão de primeira instância deste procedimento administrativo, DRJ/SP de fls. 15.618, que manteve o lançamento, nos mesmos moldes dos Autos de Infração de II, IPI, Pis e Cofins de fls. 04 a 1640.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório apresentado na decisão de primeira instância conforme segue:

"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 Entrepósito 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 ENTREPOSTO 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, consequentemente, 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 enfeitá-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 reconhecidas 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 pertenças 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, consequentemente, 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 COBRANÇA 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 realizadas 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 realizadas 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.

Sucedo 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, inexistia 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 Entreposto 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 Entreposto 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 Entreposto Aduaneiro.

No tocante a extinção do Regime de Entreposto 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 Entreposto 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, nos seguintes termos:

“Ante o exposto, voto para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que seja elaborado laudo técnico, por instituição federal credenciada, nos termos do art. 30 do Decreto nº 70.235/72, com o objetivo de esclarecer o seguinte:

1) Verificar se a natureza do bem (plataforma de petróleo) pressupõe a exportação da mercadoria para fase de testes *in loco*? 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.

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 do experto.

Após isso, sejam remetidos os autos ao CARF para dar continuidade do julgamento.

É como voto.

Charles Mayer de Castro Souza.”

Mas conforme Despacho de fls. 15842, DRF de volta Redonda/RJ, a diligência não foi cumprida:

"Considerando que não foi localizado, na estrutura do Governo Federal, órgão ou instituição federal credenciada com a competência legal necessária para a elaboração de laudo técnico, visando esclarecer os pontos discriminados nos itens de 1 a 3 da Resolução nº 3202-000.364 – 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária (fls. 15830/15838), retorne-se à CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF, face a impossibilidade de cumprimento da diligência requerida."

Diante do não cumprimento da diligência, esta Turma de julgamento proferiu nova Resolução em fls. 15.852, nos seguintes termos:

“Ante o exposto, voto para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que a DIANA da 7ª 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 préoperacional";

5) Esclarecer se todos os bens importados que foram incluídos nas plataformas de petróleo já na fase préoperacional, 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.”

A diligência foi novamente negada, conforme Despacho de fls 15.876 pela divisão de administração aduaneira da RFB:

“Deste modo, considerando a incompetência desta Divisão para proceder ao exame solicitado de ofício pelo CARF, considerando a inexistência de órgão ou instituição credenciada para elaboração do laudo técnico pertinente e considerando ainda a natureza de parte dos quesitos formulados, a qual ensejaria a adoção do rito previsto no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, proponho o retorno do presente processo ao CARF para as providências de sua alçada.”

Insatisfeitos com o não cumprimento da diligência, esta Turma de julgamento novamente converteu o julgamento em diligência (fls. 15886), mas, desta vez, com o seguinte conteúdos e ressalvas:

“(…)

Ante o exposto, voto para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que a unidade jurisdicionante, DRF/VR, preste os esclarecimentos solicitados abaixo:

1) Em resposta à segunda diligência solicitada pelo CARE, a DIANA 7ª RF informou que inexistiria órgão ou instituição credenciada na região para elaboração do laudo técnico pertinente, em face da natureza de parte dos quesitos formulados. Contudo, também ressaltou a DIANA 7ª RF que parte dos quesitos formulados dizem respeito a verificações próprias da atividade fiscal, privativa do AuditorFiscal da Receita Federal, a quem incumbe a realização de diligências e perícias, no âmbito da RFB, para fins de instrução do processo administrativo fiscal, conforme § 1º do Art. 18 e Art. 20 do Decreto nº 70.235/1972. No caso, o contribuinte juntou a Descrição Técnica de fls. 13977, Lista de Subsistemas de fls 15775, Contrato de Construção das Plataformas de fls. 14779 a 14851 e parecer do Sindicato Nacional da Indústria da Construção e Reparação Naval e Offshore, de fls 15770. Assim, solicitasse agora que a DRF/VR se pronuncie sobre o conteúdo do referido parecer e demais documentos, informando se concorda com o mesmo, ou em caso de discordância, designe servidor, para que proceda uma perícia técnica e conteste, fundamentadamente, as conclusões do parecer e dos demais documentos, nos termos do § 1º do Art. 18 e Art. 20 do Decreto nº 70.235/1972, conforme já determinado pela DIANA 7ª RF.

1.1) 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;

1.2) 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;

1.3) 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;

1.4) Explicitar quais as atividades desempenhadas no momento da citada "fase préoperacional";

1.5) Esclarecer se todos os bens importados que foram incluídos nas plataformas de petróleo já na fase préoperacional, 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;

2) Solicitase que a DRF/VR também se pronuncie com relação aos seguintes pontos, justificadamente, à luz da legislação e dos documentos juntados pelo contribuinte:

2.1) se o Regime Aduaneiro Especial de Entreposto Aduaneiro contemplava a fase pré-operacional das plataformas em questão;

2.2) se no entreposto aduaneiro seria possível executar a fase pré-operacional ou o deslocamento da plataforma para alto mar era imprescindível para aprimorá-la e atender as condições de contrato;

2.3) qual o fator determinante da extinção do regime;

2.4) se as mercadorias aplicadas no processo de construção das plataformas em sua fase préoperacional, que foram objeto do lançamento fiscal, foram contempladas em Declarações de Exportação Complementares a DE principal de saída da plataforma e se essas DE Complementares permaneceram dentro do prazo estabelecido em contrato.

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

Depois de elaborado o laudo, seja aberto de 30 dias (prorrogáveis uma única vez por igual período) para que a autoridade fiscal e, posteriormente, a Recorrente, apresentem suas considerações sobre as conclusões técnicas da diligência.

Caso a diligência não seja cumprida, novamente, poderão ser aceitas como conclusivas as informações constantes no parecer do Sindicato Naval e nos demais documentos apresentados pelo contribuinte, tendo em vista demanda necessária endossada pela Turma para dar sequência ao julgamento.

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

Voto proferido.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima – Conselheiro Relator.”

Finalmente a diligência foi cumprida pela fiscalização, conforme relatório fiscal de fls. 17.128 e seguintes. O contribuinte, por sua vez, apresentou sua manifestação em fls. 20.162.

O processo digitalizado foi novamente pautado, na forma regimental.

Relatório proferido.

Voto

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Relator.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, 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, apresenta-se e relata-se o seguinte Voto.

Por conter matéria preventiva desta 3.ª 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, toma-se conhecimento.

Após a análise detalhada do lançamento, da legislação, das peças do contribuinte, dos fatos, dos documentos juntados aos autos e do modelo de implantação e construção de plataformas de petróleo, é possível concluir que não existem razões materiais e nem mesmo formais para a extinção do regime especial de entreposto aduaneiro regulado pela IN n.º 513/2005.

Como visto, o ponto central da lide repousa em definir se o regime especial de entreposto aduaneiro (IN n.º 513/2005) para construção de plataformas de petróleo foi descumprido ou não.

A fiscalização alega, em resumo, que o regime especial foi descumprido em razão de ter constatado que as plataformas estavam operantes em “alto mar”.

A partir desta constatação, concluiu que o contribuinte já teria finalizado a construção e inclusive exportado as plataformas.

Para verificar esta situação o processo foi baixado em diligência por duas vezes e para entidades distintas, para ser apresentado laudo que confirme se a natureza do bem (plataforma de petróleo) pressupõe a exportação ficta da mercadoria para fase de testes in loco, em alto mar (off-shore).

Quando finalmente cumprida a diligência de fls. 15.866, o Relatório Fiscal de fls. 17.128 foi apresentada de forma robusta, com detalhes e respostas favoráveis às alegações do contribuinte em todas as perguntas e quesitos, conforme trechos selecionados e reproduzidos a seguir:

“Conclusão

Uma Plataforma para ser entregue e transportada para a locação (afretamento) exige uma série de Certificações e Atestados que comprovem que ela tem condições para tal e que está completa. Tais Certificados são fornecidos por empresas credenciadas a nível mundial e por órgãos públicos, que não costumam se coniventes com situações de não conformidades, ao contrário, o normal é que tais Certificados e Atestados sejam emitidos somente após uma longa série de testes.

Assim, uma Plataforma depois de ser entregue completa, passa por uma série enorme de processos que são o **comissionamento de inúmeras partes que compõe a Plataforma e que formam o que se chama de “pré-operação”**, fase citada na Instrução Normativa SRF 513/2005, que trata da construção de Plataformas e suas Partes.

Este comissionamento de partes é composto de testes e inúmeras vezes de troca ou complementação de partes para que passem pelos testes, sendo importante frisar que é tecnicamente impossível colocar uma Plataforma para operar em sua produção total em um só tempo, onde a demora média entre chegar à locação, ser devidamente ancorada e chegar a sua produção em capacidade total demora de seis meses até mais de um ano.

(...)

Neste sentido, **atestamos a veracidade e conformidade das informações contidas no Laudo/Parecer do SINAVAL**, juntado nas e-fls.15770/15774, sobre o projeto de construção de plataformas semissubmersíveis do tipo FPU, P-51, P-52 e P-56, e suas fases, **que estão de acordo com as informações aqui produzidas, não havendo discordância.**

Ademais, as informações trazidas pela empresa autuada, através do contrato principal de construção da plataforma petrolífera FPU P-51, celebrado entre Petrobrás Netherlands B.V e FSTP Private Ltd., **trazem consigo o conhecimento sobre as fases de construção das unidades flutuantes e seu acervo de máquinas, equipamentos, aparelhos, instrumentos, ferramentas e materiais.**

(...)

À luz das normas da Autoridade Marítima, percebe-se que para obter o AIT, as plataformas semissubmersíveis FPU P-51, P-52 e P-56, devem ser de propriedade da Petrobrás Netherlands BV (PNBV). Neste caso, não resta outra alternativa, senão **promover a exportação ficta das plataformas**, em nome da PNBV, sem saída do território nacional, a fim de comprovar a propriedade das embarcações e cumprir os demais requisitos, como por exemplo, a celebração do contrato de afretamento; e, simultaneamente, admiti-las no regime aduaneiro especial de importação do REPETRO.

(...)

Conclusão

Assim, entendemos que a natureza do bem (plataforma de petróleo), considerado como embarcação pela Autoridade Marítima Brasileira, pressupõe a exportação da mercadoria para fase de teste in loco e obtenção do AIT (Atestado Inscrição Temporária).

(...)

Conclusão Voltando ao foco e escopo da pergunta, com base nos artigos 2º e 3º da IN SRF 513/2005, **pode-se afirmar que a legislação não restringiu a utilização de mercadorias que não sejam consideradas insumos, dentro do conceito da legislação do IPI, pelo contrário, alargou totalmente a utilização de mercadorias**, desde que sejam destinadas ao projeto de construção ou conversão da plataforma petrolífera.

Com efeito, percebe-se que em momento algum, o legislador restringiu a aplicação do regime às atividades de industrialização, previstas na legislação do IPI. Ao revés, o termo "a serem utilizados na construção.....", teve o condão de alargar a aplicação do regime às atividades de industrialização, consumo, reparo, reposição e imobilização dos materiais, partes, peças e componentes. Por conta disso, não há que se restringir a aplicação do regime somente às mercadorias qualificadas como insumos, nos termos da legislação do IPI.

(...)

Respondendo definitivamente a pergunta os materiais, partes, peças e componentes excluídos pela fiscalização por não se tratarem de insumos **foram utilizados na construção e compõem ou foram consumidos na plataforma de petróleo, porque as importações e aquisições no mercado interno destas mercadorias, estavam previstas nos contratos principais** celebrados entre a Petrobrás Netherlands B.V. e FSTP Private Ltd. e subcontratos celebrados entre FSTP Private Ltd. e FSTP Brasil Ltda., FSTP Brasil Ltda. e o Estaleiro BRASFELS Ltda. aprovados pelos ADE's expedidos pela Receita Federal.

(...)

Conclusão

Em verdade, após a conclusão mecânica da plataforma petrolífera, necessariamente a **unidade flutuante precisa ser deslocada para alto mar (off-shore), conforme vimos anteriormente, para realização de testes, ensaios, pré-operação, partida** e operação assistida, no local de produção (Bacia de Campos), iniciando a fase 2 do comissionamento que é executado com a conexão e interligação de tubos e dutos do poço petrolífero com a plataforma petrolífera.

(...)

2.1) se o Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Aduaneiro contemplava a fase pré-operacional das plataformas em questão;

Resposta :

À luz do § único do artigo 3º c/c artigo 4º, da IN SRF Nº 513/2005, transcritos abaixo, pode-se inferir, sem dúvida alguma, que o regime especial de entreposto aduaneiro, voltado para construção ou conversão **de bens destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural**, concedido através do ADE SRRF07 Nº 05/2008, contemplava as atividades inerentes à fase de pré-operação.

(...)

2.2) se no entreposto aduaneiro seria possível executar a fase pré-operacional ou o deslocamento da plataforma para alto mar era imprescindível para aprimorá-la e atender as condições de contrato;

Resposta :

Em sequência às abordagens feitas até aqui, com base na legislação pertinente, na leitura dos contratos e subcontratos apresentados pela empresa autuada, inclusive Laudo/Parecer do SINAVAL (Sindicato Nacional da Indústria da Construção e

Reparação Naval e Offshore), bem assim o conhecimento obtido sobre o projeto de construção de plataformas petrolíferas, penso que não é possível executar a fase pré-operacional no entreposto aduaneiro (on-shore), ou seja, nos locais previstos na legislação (estaleiro naval, instalações industriais e instalações portuárias), **sendo condição sine qua non, o deslocamento da plataforma petrolífera, após conclusão da sua montagem para alto mar (off-shore)**, visando a execução das fases de testes, aferição, inspeção, pré-operação e demais atividades previstas em contrato, referentes a sistemas e subsistemas, que somente podem ser testados, avaliados ou inspecionados em alto mar (off-shore), após a interconexão da plataforma petrolífera semissubmersível com o poço de produção de óleo e gás, através de tubos dutos, riser's e árvore de natal/produção, que permitirão a partida da unidade flutuante e início provisório da extração e produção de óleo e gás no local previsto no contrato, no caso Bacia de Campos/RJ.

2.3) qual o fator determinante da extinção do regime;

Resposta :

Com base nos arts.1, 2, 3, § único, e 4, da IN SRF Nº 513/2005, no ADE SRRF07 Nº 05/2008, contratos e subcontratos de construção das plataformas petrolíferas semissubmersíveis FPU P-51, P-52 e P-56, e conhecimentos obtidos sobre projetos de construção de plataformas, durante a execução do procedimento fiscal de diligência, posso assegurar que o fator determinante da extinção do regime especial de entreposto aduaneiro, voltado para construção e conversão de bens destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural, **é o prazo de construção previsto no contrato.**

Porque, se entendido de outra forma, inviabilizaria o projeto de construção no país de plataformas petrolíferas.

(...)

2.4) se as mercadorias aplicadas no processo de construção das plataformas em sua fase pré-operacional, que foram objeto do lançamento fiscal, foram contempladas em Declarações de Exportações Complementares a DE principal de saída das plataformas e se essas DE complementares permaneceram dentro prazo estabelecido em contrato;

Resposta :

Compulsando os Registros de Exportação (RE's), Declarações de Exportação (DDE) e cartas enviadas ao DECEX, verificamos que ao final da fase de pré-operação e com a entrega definitiva das plataformas, as declarações aduaneiras foram retificadas pelas equipes de despachos aduaneiros da RFB, responsáveis pelos despachos de exportação, com base nas Notas Fiscais Complementares, dentro do prazo previstos nos contratos, visando a revisão dos valores informados na exportação das plataformas, devido à transferência de bens para as respectivas plataformas, deslocadas para o alto mar (off-shore).

Os valores das mercadorias importadas aplicadas no processo de construção das plataformas em sua fase pré-operacional, estão consignadas nas listas apresentadas nas e-fls. :

a) FPU P-51 – PRE - OP - 2.012/2.013/15.315/15.317/15.307/15.309;

b) FPU P-52 – PRE - OP - 2.478/2.493/15.350/15.351; e c) FPU P-56 – PRE - OP - 7.124/7.127/15.287/FPU P-56, Que foram objeto do lançamento fiscal, estão contempladas nas respectivas Declarações de Exportação (DDE's) e seus correspondentes Registros de Exportação.

(...)

Logo, pode-se concluir que todas as atividades executadas durante o projeto de construção das plataformas petrolíferas semissubmersíveis FPU P-51, P-52 e P-56, inclusive na fase de pré-operação, foram realizadas dentro da vigência do regime aduaneiro especial concedido, ou seja, dentro do prazo contratual habilitado pela RFB.

(...)

O item 6, Controle de estoque das mercadorias importadas na declaração de importação **DI nº 07/05127367**, apresentados nas e-fls.17344/17347 (Resposta à Intimação), evidenciam a movimentação e destinação tão-somente para o projeto de construção da plataforma petrolífera semissubmersível FPU P-51. Fato confirmado, em consulta ao sistema de controle informatizado das plataformas petrolíferas.

(...)

A informações prestadas nas e-fls.17344/17347 (Resposta à Intimação), evidenciam que os materiais, partes, peças e componentes excluídos pela fiscalização (Anexo XV), por considerar não se tratar de insumos, foram utilizados na construção ou compõem as plataformas petrolíferas semissubmersíveis FPU P-51, P-52 e P-56, e suas aquisições estavam previstas nos contratos aprovados pelos ADE's expedidos pela RFB.

Ou seja, as mercadorias consignadas no Anexo XV, elaborado pela fiscalização aduaneira, **estão previstas nas especificações técnicas dos projetos de construção das Unidades de Produção Flutuantes FPU's, nas e-fls.18281/18710.**

(...)

Fatos confirmados, em consulta ao sistema de controle informatizado das plataformas petrolíferas semissubmersíveis FPU P-51, P-52 e P-56. O Diagrama de Comissionamento das Plataformas entregue, demonstra que a fase final de construção é o comissionamento, havendo desta forma previsão de aquisição de materiais para tal.

(...)

Os Anexos 1 apresentados nas e-fls. 17302, 17303, 17306, 17310, 17316 e 18253, referem-se aos escopos dos trabalhos a serem realizados, compreendendo, em regra, serviços de engenharia, compras, construção, montagem, edificação, integração, comissionamento, testes, ensaios, **pré-operação**, arranque (partida), operação assistida, classificação e transporte da FPU, implicando a responsabilidade geral pela provisão da Unidade Flutuante (FPU) plenamente funcional e operável, entregue de forma definitiva à Contratada/PNBV, após a assinatura do "Certificado de Aceitação Final da FPU", na localização definitiva.

(...)

Portanto, verifica-se que a fase pré-operacional consta das especificações dos subcontratos, nos moldes costumeiramente utilizados pela PETROBRÁS em seus projetos.

Após a aceitação mecânica pela PNBV, a fase de pré-operação inicia pelos testes de desempenho que serão realizados para garantir a conformidade das especificações e os dados técnicos dos projetos, buscando a entrega provisional dos sistemas/subsistemas à PNBV.

(...)

(Assinado e datado digitalmente)

JORGE BAPTISTA DE ALMEIDA FILHO AFRFB SAANA/DRF/VRA/RJ

O Relatório de Diligência Fiscal confirma integralmente as alegações do contribuinte, de forma favorável.

No início o relatório confirma que as plataformas em construção são plataformas do tipo que flutuam e necessitam dos testes em alto mar. Em seguida o relatório confirma que os testes em alto mar estavam todos previstos nos contratos e ADE's e que a RFB estava informada e tinha autorizado todo o processo, incluindo os testes em alto mar.

Com relação aos materiais adquiridos e/ou importados, o relatório confirma que todos foram utilizados na construção das plataformas, de forma igualmente usual, legítima, prevista nos contratos e autorizado pela RFB.

Com relação aos contratos, o relatório confirma o cumprimento regular dos contratos, dentro dos seus respectivos prazos de vigência, confirma que os contratos são todos regulares e foram compartilhados com a RFB e autorizados por esta e, por fim, confirma que o regime especial de entreposto aduaneiro deve durar enquanto durar os contratos.

Portanto, a construção de uma plataforma pressupõe a realização de testes off shore, conforme o Relatório Fiscal de diligência acima transcrito e conforme o parecer do Sindicato Nacional da Indústria da Construção e Reparação Naval e Offshore" de fls 15770.

E realmente, não há como a Receita negar que foi exaustivamente informada de todo cronograma, com a clara ciência das operações off-shore (vide Descrição Técnica de fls. 13977, Lista de Subsistemas de fls 15775, Contrato de Construção das Plataformas de fls. 14779 a 14851 e demais documentos juntados pela defesa).

Não há como concluir que a importação de mercadorias, durante a vigência do regime e após a exportação ficta da plataforma, meramente formal, para realizar testes na bacia de campos (águas lindeiras às orlas autorizadas conforme ADEs), se trata de uma situação extintiva do regime, situação em que o contribuinte mereceria ser penalizado, por ter "importado mercadorias após a extinção do regime", como alegou a acusação fiscal.

Ora, uma vez habilitado, o contribuinte comprovou ter cumprido os requisitos necessários para obter os benefícios do regime, conforme declarações de admissão (doc. 03 do Recurso Voluntário), ADEs de fls. 15028 e Art. 6.º, 8.º e 10.º da própria IN 513/2005 utilizada no lançamento.

Sólida esta situação, para desmistificá-la, a autoridade fiscal deveria ter comprovado o contrário mas assim não procedeu, seja para demonstrar se a plataforma necessitaria ou não de teste off-shore ou para demonstrar que as "mercadorias" adquiridas não foram incorporadas na construção da plataforma.

Como informado no Relatório Fiscal de diligência, para fins de incidência do benefício, não se trata de "insumos" relacionados ao processo produtivo do petróleo como entendeu o fiscal, mas sim de mercadorias destinadas à construção do "bem" (plataforma) conforme Art. 3.º da IN 513/2005.

Logo, o fiscal não provou que as mercadorias não eram destinadas a construção da plataforma e não comprovou que a plataforma não necessita de testes off-shore. O contribuinte, por sua vez, provou tudo que alegou e suas alegações foram corroboradas pelo Relatório Fiscal de diligência.

Conforme Art. 404, 405 e 408, §3.º do RA de 2009 e, Art. 3.º da IN 513/2005, os materiais, peças, partes e componentes de construção do bem entram no regime especial e portanto, suspensa a exigibilidade do II, IPI, PIS e COFINS (tributos cobrados no presente lançamento).

Mas mesmo assim, em análise da maioria das mercadorias, para exemplificar, é possível perceber que são mesmo bens e partes e peças inerentes ao negócio e à construção das plataformas, como válvulas, filtros de água, refrigeradores e encaamentos (vide Descrição Técnica de fls. 13977, Lista de Subsistemas de fls 15775, Contrato de Construção das Plataformas de fls. 14779 a 14851, DIs de fls. 6187 a 6901, "Insumos" de fls. 13660 a 13683).

A fase de pré operação é garantida pela própria IN em seu Art. 4.º e, em que pese contrariar o bom senso o fato de pré-operar uma plataforma de petróleo de forma satisfatória em terra, segue dispositivo expresso:

"Art. 4º As mercadorias admitidas no regime, importadas ou destinadas a exportação, poderão ser submetidas a operações de industrialização, bem como a **atividades de aferição, inspeção e testes, inclusive no caso de pré-operação do bem.** (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1410, de 13 de novembro de 2013) "

Faz ainda mais sentido sua aplicação se considerar que existem Atos Declaratórios, a própria IN 513/2005, Art. 18 e o próprio RA no seu Art. 461-A, §7.º, a favor do contribuinte, **sendo que o contribuinte tem garantido sua permanência no regime especial até a duração do contrato de construção da plataforma.**

O que em combinação com o Art. 408, §3.º do RA de 2009, vincula o prazo de admissão da mercadoria no regime de entreposto aduaneiro pelo mesmo prazo previsto no contrato e, sendo este um dos tópicos do lançamento (fls. 1675), que alegou a falta de pedido de prorrogação dos prazos de permanência das mercadorias nos entrepostos aduaneiros, fica evidente que nenhuma irregularidade pôde ser constada até o momento.

O próprio lançamento confirma que as importações ocorreram durante a vigência do contrato em fls. 1674, conforme segue:

"Anote-se, então, que as transferências de mercadorias foram efetivadas ainda dentro do prazo de vigência do regime. Contudo, apenas em 09/02/2010, as mercadorias ingressaram fisicamente na FSTP, consoante informação constante na nota fiscal nº 044/2010, significando, portanto, que a utilização das mercadorias no processo industrial ocorreu somente após a extinção do regime104."

Assim, não há como manter o lançamento.

Fica prejudicada a análise da decadência assim como a análise dos demais tópicos do lançamento, porque foram todos apresentados por mera didática e estão diretamente ligados à acusação principal de descumprimento do regime.

Diante de todo o exposto, com fundamento nas razões e em todos os dispositivos legais apresentados, vota-se por dar PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

Fl. 23 do Acórdão n.º 3201-006.664 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10073.721173/2012-15