



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15444.720150/2021-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.857 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de abril de 2024
Recorrente SHELL BRASIL PETROLEO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 22/01/2014 a 29/12/2015

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Descabe a arguição de nulidade da decisão de primeira instância quando demonstrado nos autos que o Acórdão recorrido abordou todas as razões de defesa, ainda que de forma objetiva, embora contrário ao que foi pleiteado pelo interessado, contém indicação sumária dos dispositivos legais pertinentes e dos fatos que ensejaram a não-homologação. Tampouco houve violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório, porquanto o Requerente, ciente do ato proferido pela Administração Fazendária, teve assegurado o direito de apresentação de manifestação de inconformidade e de recurso voluntário na forma do Decreto nº 70.235/1972

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. DIES A QUO. REPETRO - REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE EXPORTAÇÃO E DE IMPORTAÇÃO DE BENS DESTINADOS ÀS ATIVIDADES DE PESQUISA E DE LAVRA DAS JAZIDAS DE PETRÓLEO E DE GÁS NATURAL.

Nos termos do art. 461 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) aplica-se ao REPETRO, no que couber, as normas previstas para os regimes de admissão temporária e de DRAWBACK.

DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. "REVISÃO ADUANEIRA". POSSIBILIDADE.

O desembaraço aduaneiro, nas importações parametrizadas para os canais verde, amarelo e vermelho, não homologa, nem tem por objetivo central homologar os atos praticados pelo sujeito passivo na importação. É possível a "revisão aduaneira", não constituindo necessariamente tal ato "mudança de critério jurídico". O desembaraço aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo central homologar integralmente o pagamento efetuado pelo sujeito passivo. Tal homologação ocorre apenas com a "revisão aduaneira" (homologação expressa), ou com o decurso de prazo (homologação tácita).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 22/01/2014 a 29/12/2015

CONTRATO DE LOCAÇÃO DE BENS. EXECUÇÃO DE INSTALAÇÃO COMPLEXA DE EQUIPAMENTOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO CONTRATUAL. VÍCIO DE EXECUÇÃO DO CONTRATO. EXCLUSÃO DO REPETRO.

A execução de instalação de diversos equipamentos que devem ser integrados em uma complexa “planta submarina” de produção de petróleo, não prevista em contrato que fundamentou a concessão do benefício de suspensão de tributos (Repetro), configura vício na execução do contrato que impõe a exclusão do Repetro, com a cobrança dos tributos suspensos e a imposição de multa regulamentar.

PIS, COFINS, IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (II) E IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI). LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO EMBASADA NOS MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir adotadas quanto ao lançamento dos demais tributos, quando ambos recaírem sobre a mesma base fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Márcio Robson Costa (Relator), Mateus Soares de Oliveira e Joana Maria de Oliveira Guimarães, que lhe davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcos Antônio Borges (substituto). Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Marcio Robson Costa, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocado(a)), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Helcio Lafeta Reis (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ricardo Sierra Fernandes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcos Antonio Borges, o conselheiro(a) Ana Paula Pedrosa Giglio, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Francisca Elizabeth Barreto.

Relatório

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade a quo, e-fls. 1.749 a 1,796:

Trata o presente processo de Autos de Infração para exigência de crédito tributário, de Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), PIS/Pasep-Importação (PIS) e Cofins-Importação (Cofins), no valor original de **R\$ 268.542.592,71**, acrescidos da multa de ofício e juros de mora, além da multa regulamentar no valor de **R\$ 82.115.979,23**, em razão do descumprimento do **Regime Aduaneiro Especial de Repetro**.

Informa a autoridade aduaneira, no Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 112/157), para as matérias objeto do presente processo, os argumentos abaixo sintetizados:

DA INTRODUÇÃO

O contribuinte utilizou indevidamente o Regime Especial de exportação e importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural – Repetro, para admissão dos bens relacionados no Contrato de Locação nº P3.0001.

Ao valor da locação foram acrescentados, para remessa ao exterior, valores referentes a serviços indevidamente prestados pela exportadora Tamba BV, empresa que por ser estrangeira, não pode prestar serviços diretamente no país. Além disso, o contrato que foi apresentado para amparar o regime não refletia a realidade da operação, pois previa apenas aluguel, sendo silente em relação à prestação dos serviços que seriam fornecidos pela empresa estrangeira, havendo assim uma dissimulação quanto à existência de um contrato de prestação dos serviços.

Em virtude deste fato, cobra-se o valor dos tributos que não foram recolhidos por ocasião do registro das declarações de importação, bem como as multas e acréscimos moratórios previstos na legislação vigente.

É aplicada ainda a multa prevista no artigo 72, inciso I da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, de 10% (dez por cento) do valor aduaneiro das mercadorias submetidas ao regime aduaneiro especial de admissão temporária pelo descumprimento de condições, requisitos ou prazos estabelecidos para aplicação do regime.

DA DECADÊNCIA

Não há nos atos normativos que versam sobre o REPETRO/REPETRO-SPED dispositivos que tratem especificamente sobre a decadência e prescrição.

Entretanto, o art. 461 do Regulamento Aduaneiro determina que, aplicam-se ao regime aduaneiro especial do REPETRO, no que couber, normas previstas para os regimes de admissão temporária e de drawback:

Art. 461. Aplica-se ao regime, no que couber, o disposto no art. 233, bem como as normas previstas para os regimes de admissão temporária e de drawback.

Como o regulamento aduaneiro trata especificamente do termo *a quo* do prazo de decadência para o regime aduaneiro especial do drawback, não tratando especificamente do termo *a quo* do prazo de decadência para o regime aduaneiro especial do REPETRO/REPETRO-SPED, conclui-se que aquele termo inicial aplica-se ao regime aduaneiro especial do REPETRO/REPETRO-SPED.

Tal entendimento é corroborado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos da Ementa do Acórdão nº 3402-003.113 da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento (fls. 3096/3118 do PA nº 11762.720083/2013-84), *in verbis*:

Acórdão nº 3402-003.113

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 31/07/2009 a 23/02/2012

Ementa: DECADÊNCIA REGIME ADUANEIRO ESPECIAL – REPETRO.

Por força do Regulamento Aduaneiro (RA), aos regimes aduaneiros especiais, no que couber, aplicam-se as normas do drawback. Assim, dada a impossibilidade de ser aferido o adimplemento do compromisso vinculado ao regime aduaneiro especial antes de esgotado o prazo concedido no ato de outorga do benefício, o dies a quo para fluência do prazo decadencial do art.173, I, do Código Tributário Nacional, é o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que se esgotou o prazo validade do ato concessório do REPETRO.

Dessa forma, diante do acima exposto, o prazo de decadência dos bens sujeitos ao regime aduaneiro especial do REPETRO/REPETRO-SPED começa a contar a partir do 1º dia do exercício seguinte à extinção do regime especial.

Na hipótese em que a extinção se der por meio de reexportação, a contagem será iniciada a partir do 1º dia do exercício seguinte ao ano em que foi desembaraçada a declaração de exportação do bem admitido no regime.

DO PROCEDIMENTO FISCAL

O Registro de Procedimento Fiscal (RPF) nº 0719500-2020-00130-5 foi emitido com a finalidade específica de verificar a correta utilização do regime de REPETRO nas importações da empresa acima qualificada, mais notadamente aquelas vinculadas ao contrato de Locação nº P3.0001.

Motivado por representação da ALF/RJO, o setor de pesquisa e seleção apontou indícios de que o benefício de suspensão dos tributos seria indevido, pelo fato da remessa de divisas ao exterior englobar não apenas o valor da locação dos bens importados, mas também a prestação de serviços por parte da exportadora TAMBA B.V.

O contribuinte foi intimado em 30/03/2020 a informar e apresentar documentos referentes ao Contrato de Locação nº P3.0001, celebrado entre a TAMBA B.V. e a SHELL BRASIL PETRÓLEO LTDA.

Findo o prazo, e prorrogações, sem que houvesse manifestação, lavrou-se Auto de Infração, formalizado no processo digital nº 15444.720172/2020-11, por embargo à fiscalização.

Detalhes da Movimentação - Processo nº 15444.720172/2020-11

Dados do Movimento

Movimentado em: 24/11/2020	Sequência: 0004	RM: 10432
Origem: 01.31056-9 SETOR DE TRIAGEM-DEMAC-RJ		
Destino: 01.15231-9 ARQUIVO DIGITAL ORGAOS CENTRAIS-RFB-MF		

Somente após o Auto por embargo à fiscalização, em 09/10/2020, a contribuinte apresentou as primeiras informações.

Como a empresa se recusou a informar quais foram as empresas contratadas para efetuar a instalação dos equipamentos importados ao amparo do Contrato de Locação nº P3.0001 (Anexo 8), foi emitido o TDPF-D 0719500.2020.00044 para a FMC Technologies do Brasil Ltda. Esta empresa foi responsável pela fabricação, seguida de exportação ficta, dos equipamentos importados por 82 (oitenta e duas) das 120 (cento e vinte) declarações de importação que ampararam a admissão dos equipamentos abarcados pelo Contrato P3.0001. Buscava-se descobrir se a FMC havia sido responsável não só pela fabricação, mas também pela instalação dos equipamentos.

Em resposta taxativa, informou que “Não houve prestação de serviço de instalação por parte da FMC Technologies do Brasil Ltda. dos equipamentos listados no anexo I”.

DA ANÁLISE FISCAL

O contribuinte solicitou, por meio do processo 10120.005033/0817-94, a retificação de diversas DIs de Admissão Temporária no REPETRO, na qual declarou:

“ (...) Assim, somente após a instalação dos equipamentos torna-se possível levantar o valor total que será remetido ao exterior, pois o montante a ser remetido ao exterior é composto pelo (i) valor do(s) bem(ns) - neste caso, podendo ser uma ou mais DIs, acrescido dos (ii) custos de instalação. Por via de consequência, somente neste momento será possível a elaboração do ROF que reflita o valor que efetivamente será remetido ao exterior: (grifei)

(...)

(...) 10. O caso em tela desdobra-se sobre apreciação do Registro de Operação Financeira (ROF) de um contrato complexo, cujo montante a ser remetido para o exterior é composto pelo valor dos bens, acrescido dos custos de instalação. Neste sentido após a instalação dos equipamentos importados sob o benefício da admissão temporária (Repetro) se torna possível a definição dos custos de instalação e, por consequência, a definição do montante a ser remetido ao exterior.

(...) 12. Ora, como poderá a Recorrente realizar o ROF de forma antecipada ao registro da DI, se o valor final a ser remetido para o exterior só poderá ser definido após a instalação dos equipamentos importados, conforme já frisado no item 10?”.

O art. 461-A, incluído no Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) pelo Decreto nº 7.296, de 2010, dispõe sobre as pessoas jurídicas que podem se habilitar ao REPETRO, ou seja, a pessoa jurídica beneficiada pelo REPETRO somente pode se utilizar do regime se ela constar no contrato como a responsável no País pela importação e pela prestação de serviços, pois empresa estrangeira não pode realizar importações ou prestar serviços diretamente no Brasil sem estar devidamente constituída e registrada (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, arts. 1134 a 1141).

Conforme o Manual do REPETRO:

“O Repetro-Sped será utilizado exclusivamente pelas seguintes pessoas jurídicas habilitadas pela RFB:

1) a operadora, pessoa jurídica de direito privado contratada pela Agência Nacional de Petróleo nos termos da Lei nº 9.478, de 1997, da Lei nº 12.276, de 2010, ou da Lei nº 12.351, de 2010 (IN RFB nº 1.781, de 2017, art. 4º, § 1º, inciso I);

2) a contratada pela operadora, em afretamento por tempo ou para a prestação de serviços, para execução das atividades de exploração ou produção de

petróleo e de gás natural (IN RFB nº 1.781, de 2017, art. 4º, § 1º, inciso II, alínea a); e

3) a subcontratada da pessoa jurídica mencionada no item 2 acima para a execução de determinada atividade prevista no contrato firmado entre a operadora e a pessoa jurídica contratada (IN RFB nº 1.781, de 2017, art. 4º, § 1º, inc. II, alínea b).

A habilitação é dispensada para a fabricante ou para a empresa comercial exportadora de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, porque tais empresas não importam bens com fundamentação no Repetro-Sped. Da mesma forma, não exploram as atividades descritas no artigo 1º da IN RFB nº 1.781, de 2017.

As pessoas jurídicas mencionadas nos itens 1 a 3 acima devem ser sediadas e estabelecidas no País. Porém, quando a contratada for uma empresa estrangeira, por não estar sediada no País, ela não poderá importar os bens a serem admitidos no regime ou prestar os serviços diretamente. Além disso, também não poderá designar pessoa jurídica para em seu nome importar os bens, tendo em vista que sua base normativa foi retirada do direito aduaneiro em razão da revogação do § 3º do artigo 461-A do Regulamento Aduaneiro." (grifei)

Assim, quando a SHELL afirma que a TAMBA BV, localizada na Holanda, foi a verdadeira responsável pelos serviços de instalação, constatamos que uma parcela dos recursos remetidos ao exterior estaria sujeita à tributação, devido à importação dos serviços de instalação, que não seriam alcançados pela isenção do REPETRO.

Analisando-se o Contrato de Locação nº P3.0001, encontramos as seguintes informações:

- Assinatura em 26/11/2013, registro em 20/12/2013;
- Celebrado entre TAMBA BV, como locadora e SHELL BRASIL PETRÓLEO LTDA, CNPJ nº 10.456.016/0001-67 (RJ) e suas filiais CNPJ nº 10.456.016/0007-52 (ES) e CNPJ nº 10.456.016/0005-90 (RJ), como locatárias ou cessionárias;
- Integrantes do Consórcio do Contrato de Concessão ANP nº 48000.003552/97-11 celebrado com o consórcio da PETROBRAS e ONGC Campos Ltda, para exploração no bloco BC-10 na Bacia de Campos;
- Data efetiva 25/11/2013 e data de término 31/12/2034;
- Seu Apêndice A traz o Valor Estimado do Equipamento: US\$ 120.000.000,00;
- O Apêndice C descreve os 100 equipamentos, de forma genérica;
- O Apêndice D traz o Cronograma de Pagamento de Aluguéis **em branco**.

O Primeiro Aditivo ao Contrato de Locação P3.0001 foi registrado em 24/06/2014. Substituiu o Apêndice A, estimando o Valor do Equipamento em US\$ 126.000.000,00, bem como o Apêndice C, que passou a apresentar uma descrição genérica de 125 equipamentos.

O Segundo Aditivo ao Contrato foi registrado em 05/11/2014, substituindo os Apêndices A e C para, respectivamente, atualizar o valor do Equipamento para US\$ 169.000.000,00, e apresentar descrição genérica de 140 equipamentos.

Já o Terceiro Aditivo ao Contrato foi registrado em 08/04/2015, atualizando o numerário de equipamentos em 141 (cento e quarenta e um), o que foi mantido no

Quarto Aditivo, enquanto o Quinto Aditivo ao Contrato sobe para 142 o número de equipamentos admitidos. No entanto, o Sexto Aditivo substitui o Apêndice C contendo apenas 115 equipamentos, sem diminuir o Valor Estimado do Equipamento. Somente este Sexto Aditivo é que finalmente prevê um Cronograma de Pagamentos que totaliza em US\$ **894.000.000,00** o valor a ser remetido ao exterior.

Grande parte dos equipamentos admitidos em função deste Contrato de Locação migraram do REPETRO para o REPETRO-SPED, o que pode ser verificado na planilha contida no Anexo 4.

A Instrução Normativa RFB nº 1415, de 2013, definia as modalidades de cessão de bem permitidas para instrução do REPETRO no inciso V do seu artigo 18.

Com relação especificamente ao contrato de Locação P3.0001, vemos que ele é um Contrato de Locação sem a previsão de prestação de serviços. Contudo, verificamos através das afirmativas da própria empresa que a prestação de serviços efetivamente ocorreu.

Em resposta aos itens 10 e 11 do Termo de Início de Fiscalização e Intimação Fiscal nº 112/2020, a empresa assim respondeu:

10. Informar as empresas responsáveis por cada uma das instalações de equipamentos admitidos através das DI's informadas no item 2 desta intimação;

Resposta: A Intimada vem informar que a contratação das instalações dos bens admitidos através das DI's em questão foi de responsabilidade da Locadora proprietária do Equipamento instalado e alugado.

11. Informar qual empresa arcou com o custo de cada uma das instalações referidas no item 9 desta intimação;

Resposta: Como explicado na resposta ao item 10, a responsabilidade pela contratação das instalações dos bens admitidos através das DI's em questão foi da Locadora proprietária do Equipamento instalado e alugado e, por isso, não foi a Intimada quem efetuou os correspondentes pagamentos.

O argumento do sujeito passivo é o de que houve a locação de um equipamento montado e instalado, pronto para funcionar:

9. Informar se os valores remetidos ao exterior em função da locação são superiores ao valor dos bens. Em caso positivo, informar o motivo da opção pelo aluguel, em lugar da compra do equipamento;

Resposta: Conforme antecipado, o contrato em referência é de locação de um Equipamento pronto para funcionar, montado e instalado, de modo que a compreensão do seu efetivo valor - que não é de conhecimento da Intimada e sim apenas da sua proprietária -, perpassa pela análise da sua funcionalidade, não correspondendo ao mero somatório do valor segregado das partes (bens) importadas que o formam e que estão listadas na planilha anexa (Doc. 02). Assim sendo, a Intimada optou pelo seu aluguel porque não possuía interesse em arcar com o risco inerente à sua instalação, que ficou integralmente a cargo da Locadora, e a locação só passou a ser remunerada após os equipamentos estarem em pleno funcionamento e quando o Campo se tornou produtor de hidrocarbonetos, evitando, assim, dispêndios substanciais à Intimada antes que esta dispusesse de receitas advindas do Campo onde o Equipamento foi instalado.

No entanto, estes são apenas argumentos apresentados pela representante da empresa, não tendo apresentado um único documento que comprovasse suas afirmativas, tendo em vista que o Contrato de Locação P3.0001, que ensejou a concessão do REPETRO, em momento algum menciona que o aluguel é o de um equipamento “pronto para funcionar, montado e instalado”. Pelo contrário, o que o contrato diz é que seu objeto consiste em um equipamento “no estado em que se encontra”:

3. OBJETO DA LOCAÇÃO

3.1 A Locadora alugará o Equipamento à Locatária e a Locatária tomará o Equipamento em locação da Locadora “no estado em que se encontra” e sem declarações ou garantias ou condições, expressas ou implícitas, de qualquer tipo ou natureza, seja qual for, exceto as doravante dispostas expressamente.

Foi dada oportunidade à empresa de se manifestar quanto a este ponto, através do Termo de Intimação nº 567/2020:

1. Tendo em vista que, em resposta ao item 9 do Termo de Início de Fiscalização e Intimação Fiscal no. 112/2020, a empresa acima identificada informou que “o contrato em referência é de locação de um equipamento pronto para funcionar, montado e instalado”, e considerando que o Contrato de Locação nº P30001 não menciona “montagem e instalação” em nenhuma das suas cláusulas, apresentar o contrato de prestação de serviços de instalação firmado com a TAMBA B.V;

No entanto, a empresa afirma mais uma vez que a responsável pelos serviços de instalação foi a empresa estrangeira (exportadora dos bens), e que ela não tem nenhum acesso à documentação referente à instalação do equipamento. Afirmou ainda que a “premissa” da empresa, no momento da locação, era a de que o equipamento teria que estar “pronto para funcionar”.

Resposta: *Considerando que a instalação e montagem foram contratados pela Tamba B.V. com terceiros, a Intimada não possui acesso a esses contratos e por isso não consegue disponibilizá-los a essa d. Fiscalização. Como esclarecido pela Intimada, ela alugou o Equipamento que seria utilizado na sua atividade operacional e para tanto a premissa da sua locação é que ele teria que estar pronto para funcionar quando da programação do início da sua utilização.*

Não é nem minimamente razoável supor que uma empresa do porte da SHELL, ao fechar um contrato bilionário, não se preocupe em manter todos os detalhes desta operação bem definidos em contrato, se contentando em partir de uma “premissa” que não está positivada em lugar algum.

Da mesma forma, como a empresa havia afirmado desconhecer as empresas responsáveis pelo serviço de instalação, foi perguntado, através do Item 4 do Termo de Intimação nº 567/2020, quem detinha a posse dos equipamentos, desde o seu desembaraço, até a sua instalação.

De forma incongruente, a Intimada responde que ela é quem detinha a posse dos equipamentos, desde o seu desembaraço! No entanto, desconhece as empresas que instalaram o equipamento! Mais uma vez, não é minimamente razoável que a empresa alugue um equipamento pelo qual pagará 894 milhões de dólares, mas desconheça quem tem acesso a eles!

4. Informar quem detinha a posse dos equipamentos importados ao amparo do Contrato de Locação no. P3.0001, desde o seu desembaraço até a efetiva instalação no bloco BC-10;

Resposta: A Intimada informa que a posse das partes (bens) importadas que compõem o Equipamento objeto do Contrato foi transferida para a Intimada por meio das respectivas Declarações de Importação quando do seu efetivo desembarque aduaneiro.

5. Caso a própria Shell Brasil Petróleo Ltda tenha sido a responsável pela guarda dos equipamentos, informar o local de armazenamento;

Resposta: A Intimada não possuía área própria de armazenagem de equipamentos e nesta ocasião contratava empresas de prestação de serviços de armazenagem para os referidos bens.

6. Caso a própria Shell Brasil Petróleo Ltda tenha sido a responsável pela guarda dos equipamentos durante todo o período, informar quais empresas acessaram suas dependências a fim de realizar o serviço de instalação destes equipamentos. Informar ainda quais funcionários autorizaram o acesso das mesmas à empresa, bem como os funcionários que fiscalizaram a instalação dos equipamentos no local de produção;

Resposta: A Intimada informa que conforme já respondido no item 5 não era responsável pela guarda dos equipamentos. Neste sentido a Intimada não possui esta informação.

A resposta da empresa é fugidia, até porque a instalação dos equipamentos se deu no próprio bloco de exploração, na Bacia de Campos, e não no local de armazenagem dos equipamentos.

Impossível acreditar que em uma plataforma de petróleo em alto-mar não se tenha o registro de quem acessa suas dependências, não tenha o controle das empresas que acessam suas instalações, bem como a identificação e o cargo de todas as pessoas que lá prestarão serviço.

Diante da insistência da empresa na ocultação destes dados, só nos resta aceitar que a própria TAMBÁ efetuou a prestação dos serviços de instalação, seja diretamente ou indiretamente, apesar do contrato de locação ser silente em relação a isso, o que nos leva a crer que exista um outro contrato específico para a prestação de serviços, propositalmente omitido desta fiscalização.

Tal prestação de serviços ensejou a remessa de valores significativos para o exterior. Considerando que a TAMBÁ BV faz parte do grupo SHELL, começamos a entender o motivo da decisão da empresa de locar um equipamento cujo valor, em contrato, corresponde a 169 milhões de dólares, por um valor mais que cinco vezes superior a isso.

Mais uma vez as informações prestadas pela empresa são nebulosas, evidentemente ocultando fatos. As afirmações da representante da empresa não são embasadas por um único documento comprobatório. Vejamos novamente a resposta ao Item 9 do Termo de Intimação 112/2020:

9. Informar se os valores remetidos ao exterior em função da locação são superiores ao valor dos bens. Em caso positivo, informar o motivo da opção pelo aluguel, em lugar da compra do equipamento;

Resposta: Conforme antecipado, o contrato em referência é de locação de um Equipamento pronto para funcionar, montado e instalado, de modo que a compreensão do seu efetivo valor - que não é de conhecimento da Intimada e sim apenas da sua proprietária -, perpassa pela análise da sua funcionalidade, não correspondendo ao mero somatório do valor segregado das partes (bens) importadas que o formam e que estão listadas na planilha anexa (Doc. 02).

Assim sendo, a Intimada optou pelo seu aluguel porque não possuía interesse em arcar com o risco inerente à sua instalação, que ficou integralmente a cargo da Locadora, e a locação só passou a ser remunerada após os equipamentos estarem em pleno funcionamento e quando o Campo se tornou produtor de hidrocarbonetos, evitando, assim, dispêndios substanciais à Intimada antes que esta dispusesse de receitas advindas do Campo onde o Equipamento foi instalado.

Esta afirmação, de que a remuneração somente ocorreria quando os equipamentos estivessem “em pleno funcionamento”, quando o Campo se tornasse produtor de carbonetos, é mais uma assertiva completamente desvinculada de qualquer documento comprobatório. O Contrato de Locação é completamente silente em relação a isso. Mais uma vez, é difícil crer que uma empresa do porte da SHELL assine um contrato sem fazer a mais ínfima ideia de qual será o valor a ser remunerado por ele!

Mas é exatamente isso que a advogada que representa a empresa quer nos fazer crer, ao responder ao Item 7 da Intimação nº 567/2020:

7. Tendo em vista que, em resposta ao item 9 do Termo de Início de Fiscalização e Intimação Fiscal no. 112/2020, a empresa acima identificada informou que "a locação só passou a ser remunerada após os equipamentos estarem em pleno funcionamento e quando o Campo se tornou produtor de hidrocarbonetos", e considerando que o Contrato de Locação no. P30001 não menciona esta tratativa em nenhuma das suas cláusulas, apresentar comprovação desta afirmativa através de documentos ou e-mails trocados com a exportadora refletindo as negociações referentes aos pagamentos e instalação dos equipamentos;

Resposta. A Intimada anexa nota publicada no site da ANP (Doc. 3), informação de domínio público, onde é possível verificar que o poço de Petróleo 7 - NAUTILUS - 4HESS apresenta produção a partir de março de 2016, que coincide com a data de início dos pagamentos dos aluguéis conforme apêndice "D" do aditivo nº 6 ao Contrato.

Foi dada oportunidade à empresa de apresentar qualquer tipo de documento que corroborasse suas incríveis afirmativas, mas ela se limitou a comprovar quando o poço começou a produzir, sendo incapaz de apresentar qualquer tipo de tratativa em relação ao início dos pagamentos.

O Cronograma de Pagamentos em branco estava no momento da assinatura e em branco ficou até o Sexto Aditivo ao Contrato, quase dois anos e meio depois.

É evidente que o Contrato de Locação nº P3.0001 não revelou o que realmente estava sendo acordado, que era uma locação com prestação de serviços, o que não se enquadra no REPETRO.

É evidente também que a empresa se beneficia, no âmbito dos tributos internos, ao remeter para o exterior um valor total da ordem de **894 milhões de dólares** pelo aluguel de um conjunto de equipamentos avaliado em **169 milhões de dólares** (segundo o que conta no contrato, embora os valores declarados nas DI resultem em **83 milhões de dólares**). Ao fazer isso, optando alugar um equipamento por um valor mais que cinco vezes seu valor de compra, ela tem a oportunidade de reduzir o seu lucro, remetendo dinheiro ao exterior sem a devida tributação (15% na remessa de lucros), já que a empresa operadora aqui no Brasil e a exportadora na Holanda fazem parte do mesmo grupo econômico. Porém, o superfaturamento da despesa de locação, gerando uma falsa redução no lucro, visando menor recolhimento de IRPJ e CSLL, bem como a remessa de divisas ao exterior sem a tributação devida, é um assunto afeto a tributos internos, e será objeto de representação para a Delegacia de Maiores Contribuintes.

A autoridade aduaneira poderá desconsiderar o contrato de importação que tenha como finalidade a **dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, com base no Código Tributário Nacional, art. 116, parágrafo único.**

Deste modo, restando comprovado que o contrato apresentado para instruir o pedido de aplicação do regime era inservível para o objetivo ao qual se propunha, modificando instituto de direito privado, e que isso implicou em redução da base de cálculo de tributos, a autoridade aduaneira pode anular a concessão do regime por vício legal e anular as prorrogações anteriores à constatação da dissimulação, com base na Lei nº 9.784, de 1999, art. 53. Além disso, ela deve efetuar o lançamento dos tributos proporcionais para o período utilizado, em todas as Declarações de Importação vinculadas ao contrato desconforme, com base no artigo 373 do Regulamento Aduaneiro pois uma condição para a existência do benefício do Repetro é a existência de um contrato válido que comprove que a empresa foi contratada ou subcontratada para a realização de atividades de pesquisa e produção de petróleo (Decreto nº 6.759, de 2009, art. 461-A).

A norma sempre exigiu a apresentação de contratos válidos para fundamentar a aplicação do regime. Logo, diante da inexistência de contratos válidos, o sujeito passivo não poderia estar se beneficiando da renúncia tributária, cuja exegese é restrita (CTN, art. 111).

Por outro lado, mesmo sendo o contrato inválido para a aplicação do regime, subsiste a ocorrência do fato gerador do tributo, que foi a permanência dos bens no País em utilização econômica (Decreto nº 6.759, de 2009, art. 373, caput).

DA CONCLUSÃO

A ALF/RJO trouxe indícios, baseados nas declarações da própria empresa SHELL, de que os produtos relacionados no contrato de Locação nº P 3.0001, seriam importados com o benefício indevido da suspensão de tributos do regime REPETRO, pois ao valor da locação são acrescentados, cerca de três anos após a data da importação, serviços prestados pela exportadora TAMBÁ B.V.; empresa que, por ser estrangeira, não pode ser habilitada no REPETRO para prestar serviços diretamente no País, conforme art. 461-A do Regulamento Aduaneiro c/c arts. 1134 a 1141 da Lei nº 10.406, de 2002.

Os indícios de que o contrato de locação de bens, que ampara o regime, dissimularia a existência de um contrato concomitante de serviços prestados indevidamente, foram confirmados pelas declarações da própria representante da empresa, por vezes omissas e por vezes incongruentes, sem a apresentação de um único documento que as amparasse e demonstrasse o contrário do aqui afirmado.

Diante do relatado acima, verificando-se a incorreta utilização do regime nas importações da empresa amparadas pelo Contrato de Locação no. P3.0001, ANULO, nos termos do inciso II do § 2º do art. 19 da IN RFB nº 1.781, de 2017, todas as concessões do REPETRO vinculadas a ele e LANÇO, por meio do presente auto de infração, os tributos proporcionais para o período utilizado, bem como os respectivos juros e acréscimos moratórios. Além disso, será encaminhada representação fiscal para a projeção de fiscalização jurisdicionante de tributos internos, para abertura de procedimento fiscal, bem como solicitação, por meio de dossiês digitais específicos, para que as unidades de despacho aduaneiro que controlam o prazo de vigência do regime intimem o sujeito passivo para a adoção das providências extintivas da aplicação do regime. É aplicada ainda a multa prevista no artigo 72, inciso I da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, de 10% (dez por cento) do valor aduaneiro das mercadorias submetidas ao regime aduaneiro especial de admissão temporária pelo descumprimento de condições, requisitos ou prazos estabelecidos para aplicação do regime.

IMPUGNAÇÃO

O sujeito passivo interpôs impugnação (fls. 1615/1658) alegando os pontos abaixo sintetizados.

DOS FATOS

A Impugnante realizou, entre 2014 e 2015, a importação de uma série de bens (DIs às fls. 874-1272) que, juntos, compuseram o equipamento alugado por ela, por meio do Contrato de Locação nº P3.0001 (fls. 166-328) (“Equipamento”), para ser utilizado na fase de produção (“fase 3”) do campo de BC-101.

Contudo, é importante destacar que não houve a importação de partes e peças isoladas, mas de itens que formam um grande equipamento submarino. Assim, a obrigação da locadora (Tamba BV) consistia na entrega do bem montado (as partes formando o equipamento), instalado e pronto para uso.

Trata-se de um equipamento – em verdade, um complexo de máquinas todo interligado – cuja utilidade pressupõe a sua instalação em uma localidade geográfica muito específica que, no caso, está situada a mais de 1700 metros de profundidade e a quase 200 quilômetros da costa brasileira, na Bacia de Campos.

Assim, deve-se alertar desde já que o correto entendimento de que a Impugnante alugou um único Equipamento, e não bens desconexos, passa pela necessária compreensão de atividade econômica muito particular desempenhada pela Impugnante: a exploração e produção de petróleo em profundidades oceânicas abissais.

Após a análise dos bens importados para a composição do Equipamento, os quais foram relacionados no Contrato de Locação nº P3.0001 para fins de cumprimento de condição para a sua importação temporária nos termos da legislação de regência, a Receita Federal (“RFB”) reconheceu que todos os requisitos exigidos para a concessão do Repetro, para eles, estavam presentes, razão pela qual deferiu a importação dos bens com suspensão dos tributos federais.

No entanto, em 2020, sob a alegação de que “*setor de pesquisa e seleção apontou indícios de que o benefício de suspensão dos tributos seria indevido, pelo fato da remessa de divisas ao exterior englobar não apenas o valor da locação dos bens importados, mas também a prestação de serviços por parte da exportadora TAMBA B.V.*”, a RFB instaurou procedimento de fiscalização e solicitou uma série de informações relativas ao Contrato de Locação nº P3.0001, os quais foram respondidos pela empresa ao longo dos 12 meses seguintes (fls. 162-1525).

E, para a surpresa da Impugnante, passados 7 anos desde a primeira operação autuada, a RFB entendeu que as importações realizadas não poderiam ser beneficiadas com a suspensão dos tributos, supostamente por não preencherem os requisitos para a concessão do benefício.

Segundo concluiu a autoridade fiscal, “*os produtos relacionados no contrato de Locação nº P 3.0001, seriam importados com o benefício indevido da suspensão de tributos do regime REPETRO, pois ao valor da locação são acrescentados, cerca de três anos após a data da importação, serviços prestados pela exportadora TAMBA B.V.*”.

As conclusões fáticas do TVF estão absolutamente erradas! É que não houve qualquer prestação de serviço por parte da empresa locadora, a Tamba BV, em favor da Impugnante. Na verdade, o que se tem no caso dos autos é uma obrigação, por parte da locadora, de entregar o Equipamento à Impugnante no **local estipulado** (campo de BC-10), **devidamente instalado e apto para sua utilização**. E esse Equipamento é composto justamente pelos bens então importados via Repetro, devidamente montados e instalados.

E, considerando que se trata de bens instalados no fundo do mar, em alta profundidade e a quilômetros da costa brasileira, como já apontado anteriormente, os valores pagos pela locação do Equipamento composto por eles nestas circunstâncias, como não poderia deixar de ser, são consideravelmente altos.

Na indústria do petróleo, os bens instalados, formando um Equipamento em condições de pleno funcionamento em plataformas marítimas têm valor substancialmente maior do que a locação em outras circunstâncias, dado ao elevado custo incorrido pelo locador para colocar os bens em situação de operação.

Ao contrário do que supôs a fiscalização, não houve (e continua não havendo) nenhuma prestação de serviço por parte da empresa holandesa Tamba para a Impugnante, mas tão somente o estrito cumprimento de suas obrigações dentro de um contrato de locação de equipamentos.

DA DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O crédito tributário encontra-se decaído, ante o decurso do prazo quinquenal previsto no art. 173, inc. I, do CTN.

As autoridades fiscais aplicaram, por analogia, o prazo decadencial que rege operações acobertadas pelo regime de drawback ao REPETRO, sob a suposta chancela do artigo 461 do Regulamento Aduaneiro que preceitua que se aplicam ao REPETRO “*no que couber, (...) as normas previstas para os regimes de admissão temporária e de drawback*”.

A autoridade lançadora fez uma grande confusão. Em primeiro lugar, porque o art. 752, §3º do Regulamento Aduaneiro trata do prazo decadencial **específico para o regime de drawback**. Em segundo lugar, tem-se que o art. 752 do Regulamento Aduaneiro apenas repete o prazo decadencial já previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional. E nem poderia ser diferente, na medida o art. 146, inc. III, alínea “a”, da CF/88 estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, “*especialmente sobre (...) prescrição e decadência tributários*”. Assim, a matéria não poderia ser tratada por mera lei ordinária (caso do Decreto-lei nº 37/1966) **e muito menos por um ato infralegal** (caso do Regulamento Aduaneiro).

Logo, as disposições do Regulamento Aduaneiro devem ser interpretadas de acordo com as regras de decadência previstas em lei complementar (no caso, o CTN), sob pena de violar o art. 146 da CF/88 e de se configurar um regulamento autônomo, o que também viola o art. 99 do Código.

Ao estabelecer que, no caso do *drawback* suspensão, o prazo para lançamento dos tributos devidos se inicia 30 dias após a data limite para exportação, o regulamento aduaneiro não está criando prazo decadencial novo, mas apenas explicitando a contagem do prazo do art. 173, I, do CTN, à hipótese do drawback, cuja suspensão de tributos devidos na importação está condicionada à exportação do bem ou mercadoria aos quais foram empregados. Não é o que ocorre na admissão temporária.

Na admissão temporária, o contribuinte realiza o desembaraço aduaneiro, mas os tributos ficam suspensos por força do regime especial. Por outro lado, o **contribuinte tem a obrigação de reexportar os bens ao final do regime especial, sob pena de se configurar uma importação “definitiva”, logo, tributável**. Assim, deve o Fisco verificar se o contribuinte cumpriu com a obrigação de reexportar o bem ao final do prazo previsto para a admissão temporária, e, se for o caso, realizar o lançamento dos tributos anteriormente suspensos.

O termo inicial do prazo previsto no art. 173, I, do CTN, só poderia ser o prazo final para a reexportação. **Afinal, antes disso o contribuinte ainda não teria qualquer**

obrigação de recolhimento dos tributos aduaneiros (que estariam suspensos pelo regime especial).

Nesta hipótese, o primeiro dia do exercício seguinte ao qual o tributo poderia ter sido lançado (que é a regra do art. 173, I, do CTN), é justamente o “*primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao trigesimo dia da data limite para exportação*” (art. 752, § 3º, inc. I, do Regulamento Aduaneiro).

O Regulamento Aduaneiro nada mais fez do que interpretar a contagem da decadência prevista no CTN à luz do princípio da *actio nata* para as hipóteses em que há descumprimento **dos requisitos de encerramento** (reexportação) **do regime especial de admissão temporária**. Afinal, se não há inércia do Fisco, não pode haver prazo decadencial em seu desfavor.

À toda evidência esta norma regulamentar é absolutamente inaplicável ao caso dos autos.

Isto porque o TVF não está acusando a Impugnante de deixar de violar os requisitos de **encerramento** do Repetro (reexportar os bens após o prazo legal, ou adotar outra forma de extinção do regime). Antes pelo contrário: a autoridade fiscal está questionando o descumprimento de **requisitos de concessão** do Repetro, por considerar que os bens objeto do contrato de locação celebrado pela Impugnante jamais poderiam gozar da suspensão dos tributos aduaneiros. É o que se vê das conclusões da Fiscal autuante, para quem a infração decorre da “*incorreta utilização do regime nas importações da empresa amparadas pelo Contrato de Locação no. P 3.0001.*”.

Em casos como o dos autos, o Fisco já poderia ter fiscalizado o contribuinte e realizado o lançamento dos tributos anteriormente suspensos, **desde o desembaraço aduaneiro**.

Afinal, para verificar o alegado descumprimento dos requisitos de concessão do regime, não era necessário (como não foi) aguardar o prazo para reexportação. E tanto é assim que o lançamento foi realizado **antes mesmo do encerramento do prazo de admissão temporária**.

Desse modo, o artigo 461 do regulamento aduaneiro, ao determinar “*no que couber*” a aplicação, por analogia, das normas de *drawback* ao REPETRO, **jamais** poderia ter autorizado a autoridade fiscal a ignorar que, em se tratando de requisito para a **concessão** do regime (e não para a sua fruição), o disposto do artigo 752, §3º do mesmo regulamento se torna totalmente inaplicável ao caso.

A prevalecer o entendimento do Fisco, teríamos uma situação absurda, em que eventual ilicitude cometida no momento da concessão do regime (com duração prevista até 2040 – art. 2º, §6º da IN RFB 1.781/20176) poderá ser lançada mais de 20 (vinte) anos após a ocorrência do fato gerador, sem qualquer justificativa plausível.

O termo inicial do prazo decadencial contado na forma do **art. 752, §3º, inc. I, do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/2009)** somente é aplicável às hipóteses em que há o cancelamento da suspensão do tributo em função de um **evento posterior à sua concessão** (por exemplo, o despacho para consumo do bem importado ou a descumprimento da obrigação de reexportação do bem).

Nos casos em que a exigência do tributo irregularmente suspenso decorre da não observação dos requisitos gerais do Repetro (por exemplo, importação de bem não incluído na lista de bens beneficiados, importação por empresa sem ato válido de habilitação no regime etc.), o prazo decadencial deve ser contado a partir da data da realização do fato gerador – art. 173, I do CTN e art. 753 do Regulamento Aduaneiro.

Deste modo, uma vez que a autuação considerou que o contrato de locação da Impugnante não atenderia aos requisitos para a concessão do Repetro (em função da sua suposta – e não comprovada – dissimulação, e não em razão do descumprimento posterior das regras do regime), os tributos aduaneiros poderiam ter sido lançados desde o desembaraço aduaneiro.

Via de consequência, o prazo decadencial teve como termos iniciais as datas de **01.01.2015** (para as importações realizadas em 2014) e **01.01.2016** (para as importações realizadas em 2015), expirando em **01.01.2020** e **01.01.2021**, respectivamente.

Considerando que a Impugnante foi cientificada do lançamento apenas em **agosto/2021**, a conclusão não pode ser outra: a integralidade do crédito tributário lançado nestes autos está extinta pela decadência.

DA HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA

A infração observada pela autoridade fiscal decorre da *“incorreta utilização do regime nas importações da empresa amparadas pelo Contrato de Locação no. P 3.0001.”* E, *“sendo o contrato inválido para a aplicação do regime, subsiste a ocorrência do fato gerador do tributo, que foi a permanência dos bens no País em utilização econômica”*.

Em nenhum momento o Fiscal autuante afirmou que os bens não estavam sendo utilizados em atividades relacionadas à produção de petróleo, e, tampouco declarou que não conseguiria identificar o cumprimento dos requisitos do regime especial de admissão temporária.

Na verdade, a fiscalização entendeu, apenas em 2021, que algumas cláusulas contratuais indicariam que o Contrato de Locação nº P3.0001 teriam como objeto não só a locação de um Equipamento, mas também a prestação de serviços de instalação.

Entretanto, é preciso destacar que, quando do registro da Declaração de Importação, a Receita Federal já tinha pleno conhecimento do Equipamento importado e dos termos do Contrato de Locação nº P3.0001.

Outrossim, por ocasião do desembaraço aduaneiro dos componentes do Equipamento objeto do Contrato de Locação nº P3.0001, a própria Receita Federal efetuou uma análise criteriosa do contrato de locação.

Isto porque, a IN RFB nº 1415/2013 (vigente à época dos fatos) determinava expressamente (art. 18, inciso V) que os contratos de locação fossem anexados ao pedido de concessão do regime.

Em outras palavras, ao analisar o pedido de admissão temporária e o desembaraço aduaneiro dos componentes do Equipamento, a Receita Federal teve acesso ao Contrato de Locação nº P3.0001, e atestou a regularidade do mesmo para fins de adequação ao REPETRO e suspensão dos tributos aduaneiros.

Ora, se no momento da conferência aduaneira (que precede o desembaraço), o Fisco já examina todas as informações prestadas e o pagamento dos tributos incidentes sobre a importação, bem como o cumprimento dos requisitos exigidos pela legislação que concede eventuais benefícios fiscais, não há como se admitir que venha o mesmo Fisco rever o procedimento, salvo comprovada a existência de fato omitido ou informado com equívoco pelo contribuinte, sob pena de quebra da confiança e inaceitável retroação.

Além disso, para boa parte dos equipamentos, houve incontestavelmente a migração para o novo regime do Repetro-SPED, como nova análise da legalidade da concessão do regime pela autoridade aduaneira.

Exatamente para evitar os desmandos da autoridade fiscal e proteger a boa-fé do contribuinte, o art. 146 do Código Tributário Nacional traz dispositivo que veda a retroatividade da modificação de critério jurídico para alcançar os atos já praticados pela Administração.

Apesar de o texto legal falar em lançamento, o dispositivo aplica-se perfeitamente ao caso dos autos, na medida em que se trata de hipótese em que pretende a Administração Fiscal modificar o critério jurídico adotado em ato administrativo anterior (a conferência aduaneira) com a finalidade de autorizar o lançamento de tributos contra a Impugnante.

Atenta contra a segurança jurídica que a Administração Fiscal possa rever seus atos e decisões em razão de unilateral modificação de seu entendimento jurídico sobre determinado dispositivo legal. É que, nas relações entre Estado e contribuinte, jamais haveria ato jurídico perfeito, caso pudesse o Fisco modificar seu entendimento e fazê-lo retroagir conforme suas conveniências.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

- Da Incongruência entre os fatos narrados e a matéria tributável autuada

O cerne da autuação reside na (equivocada) conclusão de que “*os produtos relacionados no contrato de Locação nº P 3.0001, seriam importados com o benefício indevido da suspensão de tributos do regime REPETRO, pois ao valor da locação são acrescentados, cerca de três anos após a data da importação, serviços prestados pela exportadora TAMBA B.V.*”.

O Termo de Verificação Fiscal considera que a Impugnante teria pretendido dissimular a ocorrência do fato gerador ao formalizar um contrato de locação que, na verdade, também teria por objeto a prestação de serviços (notadamente de instalação).

Ainda que os fatos tivessem ocorridos como narrados pelo TVF (o que não ocorreu, frise-se) **a consequência jamais poderia ser o lançamento dos tributos aduaneiros suspensos pelo Repetro.**

A Impugnante ficou em dúvida sobre qual fato gerador estaria sendo dissimulado. Afinal, a entrada temporária, no território nacional, dos componentes do Equipamento objeto do contrato de locação **está expressamente declarada**. Logo, em nenhuma hipótese se pode falar em “dissimulação do fato do Imposto de Importação, do IPI-importação ou, ainda, do PIS/COFINS-importação. Afinal, a ação que configura o aspecto material da hipótese de incidência dos tributos está direta, expressa e ostensivamente prevista no contrato de locação, inclusive com a indicação e valor dos bens.

Em outro trecho, o TVF declara que “*quando a SHELL afirma que a TAMBÁ BV, localizada na Holanda, foi a verdadeira responsável pelos serviços de instalação, constatamos que uma parcela dos recursos remetidos ao exterior estaria sujeita à tributação, devido à importação dos serviços de instalação, que não seriam alcançados pela isenção do REPETRO. Ou seja, neste ponto o Fiscal autuante parece afirmar que o ilícito (supostamente) cometido pela Impugnante consistiria em dissimular a ocorrência do fato gerador dos tributos incidentes sobre a importação de serviços.*

Contudo, em outro momento, o TVF parece acusar a Impugnante de ter cometido dissimulação do fato gerador dos tributos sobre a renda por meio de “*superfaturamento da despesa de locação, gerando uma falsa redução no lucro, visando menor recolhimento de IRPJ e CSLL, bem como a remessa de divisas ao exterior sem a tributação devida.*”.

Para completar este leque de informações contraditórias, o TVF afirma não ser “conforme ao Direito que um instituto do Código Civil seja modificado com a finalidade de se reduzir a base de cálculo de um tributo (ISS ou contribuições sociais previdenciárias)”.

Diante de afirmações tão discrepantes, a Impugnante se pergunta: afinal, **de qual ilícito está sendo acusada?** De superfaturamento de despesas (redução do IRPJ/CSLL)? Importação de serviços sem recolhimento de IRRF, CIDE e PIS/COFINS-importação? Falta de retenção da contribuição previdenciária? Ou estaria a Receita Federal atuando por delegação de algum município para cobrar ISSQN?

A verdade é que, ao final desta tremenda confusão conceitual, a Fiscal atuante acabou efetuando o lançamento para a cobrança dos **tributos aduaneiros** (II, IPI-importação e PIS/COFINS-importação) **incidentes sobre a importação dos componentes do Equipamento objeto do Contrato de Locação nº P 3.0001**, tomando como base de cálculo o valor dos bens constantes nas Declarações de Importação (DIs).

Ou seja, apesar das afirmações do TVF serem no sentido de que a empresa teria dissimulado num contrato de locação a efetiva tomada de um serviço, de modo que a Impugnante teria praticado o fato gerador “**importar serviços do exterior**”, a consequência foi a exigência dos tributos incidentes sobre **a importação de bens**.

Há aqui uma grave inconsistência conceitual entre a acusação lançada do TVF e o tributo constituído.

Não está sendo questionado qualquer descumprimento dos requisitos para a fruição do regime especial. Ao contrário, a Fiscal atuante considera (equivocadamente) que, sob o amparo de um contrato de locação, **a Impugnante teria realizado pagamentos de serviços contratados no exterior**. Contudo, contraditoriamente o lançamento não se refere à cobrança dos tributos incidentes sobre a suposta importação de serviços, **mas à cobrança de tributos incidentes sobre a importação de bens**.

Se a acusação fiscal é de que o contrato de locação não é verdadeiro e o seu objeto consiste, na verdade, em uma prestação de serviços disfarçada, então a consequência jamais poderia ser a cobrança de Imposto de Importação, IPI-importação e PIS/COFINS-importação (na forma do art. 3º, inc. I, da Lei 10.865/2004), **haja vista que tais tributos não têm como fato gerador a importação de serviços!**

Logo, o que se constata é que o auto de infração não apresenta motivos claros e articulados para justificar a autuação. Pelo contrário, a narrativa do TVF é absolutamente contraditória e incongruente, o que dificulta mesmo a compreensão da acusação fiscal.

Afinal, da acusação descrita (importação de serviços dissimulada de locação) **não se chega à conclusão pretendida** (cobrança dos tributos sobre a importação de bens), pelo simples fato de que a importação de serviços não é fato gerador dos tributos aduaneiros lançados: Imposto de Importação, IPI-importação e PIS/COFINS-importação (na forma do art. 3º, inc. I, da Lei 10.865/2004).

Com efeito, a incongruência na motivação do ato administrativo tem os mesmos efeitos da ausência de motivação, o que implica a invalidade do ato impugnado, nos termos do art. 59, inc. II, do Decreto 70.235/1972.

- Da impossibilidade de anulação de regime especial já encerrado

No caso dos autos, a autoridade fiscal efetuou o lançamento do crédito tributário relativamente aos tributos e multas aduaneiras como decorrência da anulação da concessão do REPETRO:

*“Diante do relatado acima, verificando-se a incorreta utilização do regime nas importações da empresa amparadas pelo Contrato de Locação no. P 3.0001, **ANULO, nos termos do inciso II do § 2º do art. 19 da IN RFB nº 1.781, de 2017, todas as concessões do REPETRO vinculadas a ele e LANÇO, por meio do presente auto de infração, os tributos proporcionais para o período utilizado, bem como os respectivos juros e acréscimos moratórios.**” (TVF, fl. 154)*

Paradoxalmente, a própria autoridade fiscal reconhece que uma parcela expressiva dos bens importados sob o amparo do REPETRO foi migrada para o novo regime aduaneiro especial denominado REPETRO-SPED. É ver:

“Grande parte dos equipamentos admitidos em função deste Contrato de Locação migraram do REPETRO para o REPETRO-SPED, o que pode ser verificado na planilha contida no Anexo 4.” (TVF, fl. 139)

Como é cediço, com a publicação da Instrução Normativa nº 1.781/2017, foi instituído um novo regime tributário denominado “REPETRO-SPED” sem que, com isso, tenha sido extinto o “antigo REPETRO”.

Aqui cabe uma correção. Como se verifica da planilha anexa (**doc. nº 02**), o Repetro foi encerrado para a totalidade dos bens objeto das 70 DIs autuadas, e os respectivos bens foram migrados para o Repetro-SPED.

Para a maioria expressiva das DIs migradas (60 DIs), a RFB, inclusive, **já deferiu a migração para o Repetro-SPED**, enquanto uma parcela menor (cerca de 10 DIs) encontram-se em análise.

Logo, a totalidade dos componentes do Equipamento importado com base no Contrato de Locação nº P 3.0001 já teve a admissão temporária pelo Repetro definitivamente encerrada, com a extinção do regime na forma do art. 25 da IN RF13 1414/2013:

*“Art. 25. A aplicação do regime de admissão temporária em Repetro **extingue-se com a adoção de uma das seguintes providências, pelo beneficiário, que deverá ser requerida dentro do prazo fixado para a permanência do bem no País:***

(...)

IV - transferência para outro regime aduaneiro especial, observado o disposto na legislação específica; e”

Posteriormente, os bens foram adquiridos pela Impugnante e internalizados à luz do Repetro-SPED:

“Art. 39. O Repetro concedido com base nas normas em vigor até a data de publicação desta Instrução Normativa permanecerá vigente até o prazo final de aplicação do regime, fixado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela concessão.

§ 1º Os pedidos relativos ao Repetro, protocolizados antes da publicação desta Instrução Normativa e pendentes de decisão, serão analisados e julgados nos termos da norma vigente à época do pedido.

§ 2º Os bens admitidos até 31 de dezembro de 2018, ou cujo pedido de aplicação do Repetro tenha sido protocolizado até essa data, estarão sujeitos, até 31 de dezembro de 2020, às regras vigentes do Repetro.

§ 3º Os bens a que se refere o § 2º poderão migrar para o Repetro-Sped, mediante procedimento simplificado na forma definida pela Coana, no período

compreendido entre 1º de janeiro de 2018 e 30 de junho de 2019, desde que atendidos os requisitos e condições para aplicação do regime, sem dispensa do registro de nova DI, inclusive quando se tratar de substituição do beneficiário.

Logo, a extinção do regime implica convalidação das etapas anteriores, e aquiescência da RFB em relação à presença de todos os requisitos para a correta aplicação e extinção do Repetro em relação àqueles bens.

Há, portanto, um vício lógico na pretensão fiscal. Como poderia a Impugnante ser excluída de um regime especial (Repetro) **se o regime já estava extinto pela migração?** Rever tal entendimento, por óbvio, implica nova violação ao já citado art. 146 do CTN, dada a indevida alteração de critérios jurídicos com efeitos retroativos.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Ora, com a homologação da extinção do regime especial pela RF13, há preclusão do direito da RF13 de questionar quaisquer falhas cometidas no seu âmbito, **especialmente porque os bens não estão mais submetidos àquelas regras de admissão temporária. E, ainda mais no caso concreto, em que a anulação do regime não se dá com base em fato novo, mas na recharacterização de contrato de aluguel que desde a concessão inicial já fora objeto de análise pela autoridade aduaneira.** Consequência imediata da impossibilidade de se anular regime aduaneiro do qual a Impugnante já não faz mais parte é a nulidade material do lançamento do crédito tributário, nos termos do artigo 142 do CTN haja vista a falha da autoridade fiscal em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável”.

Em suma, a autuação fiscal, neste momento, somente poderia ter por objeto o eventual descumprimento das regras para a internalização dos bens sob o pálio do Repetro-SPED, o que sequer foi aventado pelo Fiscal autuante.

Não se pode admitir que a Autoridade Fiscal venha a exigir tributos aduaneiros em função da exclusão da Impugnante de um regime especial já extinto (o Repetro), sem considerar que os bens já foram internalizados na forma do Repetro-SPED.

Diante do exposto, a impossibilidade de anulação de regime aduaneiro que já não se aplica mais à Impugnante vem a confirmar a nulidade do lançamento do crédito tributário

DO MÉRITO

- Da Inexistência de descumprimento dos requisitos do Repetro

No caso dos autos, todos os requisitos para a fruição do regime Repetro vinham sendo expressamente cumpridos pela Impugnante, eis que:

(i) os bens importados se referem a componentes de um equipamento de produção de petróleo, e estão previstos expressamente no Anexo I, da IN RFB 1415/2013;

(...)

(ii) os bens sempre foram utilizados para a produção de petróleo no campo de BC-10;

(...)

(iii) os bens foram importados mediante contrato de locação, sem transferência de propriedade para o importador no Brasil;

(iv) À época dos fatos geradores analisados o contrato ainda não estava encerrado, de modo que não existe obrigação de reexportar os bens.

Diante do incontroverso cumprimento dos requisitos do Repetro pela Impugnante, causa espécie constatar que o Fiscal Autuante anulou a concessão do regime por constatar que teria ocorrido “de importação de serviços no âmbito do contrato de locação”. Além de não corresponder aos fatos e carecer de qualquer evidência, fato é que esta acusação **não configura violação a qualquer requisito para a concessão e fruição do Repetro**, que, como visto, estão elencados acima.

Com efeito, lendo e relendo o regulamento aduaneiro e mesmo a IN RFB 1415/2013, não se encontra qualquer dispositivo determinando a anulação do regime pela constatação de que, no contrato de locação, também haveria prestação de serviços.

Muito pelo contrário, o próprio Manual do Repetro admite o afretamento por tempo como modalidade válida de contrato de importação, assim como a locação.

Pelo mesmo motivo, deve ser cancelada a imposição da multa prevista no art. 72 da Lei 10.833/2003, eis que não houve qualquer violação aos requisitos do regime de admissão temporária.

Assim, o caso é de improcedência do lançamento, **pois a acusação fiscal** (importação de serviços vinculados aos bens importados) **não corresponde a qualquer hipótese de exclusão do Repetro.**

- Da Inexistência de prestação de serviços dissimulada de locação

-- Do contrato de locação e a obrigação do locador de entregar os bens instalados e prontos para uso

Conforme cláusula 3.1, o Contrato de Locação nº P 3.0001 tem por objeto a locação de um equipamento formado por diversos bens, destinados à produção de petróleo e gás em águas profundas de propriedade da Tamba BV (locadora) “*no estado em que se encontram*” (“*as is*” condition).

Os bens importados correspondem a sistemas completos de extração de óleo no fundo do mar, e compreendem a “árvore de natal submarina”, os “*manifolds*”, “módulos de *choke*”, “tubos submarinos” etc., bens que são componentes de um equipamento de grande porte e de logística absolutamente complexa.

Esses bens são partes de um conjunto ainda maior, formando uma “planta submarina” de produção de petróleo.

Assim, a Impugnante não alugou bens isoladamente, mas um conjunto (dividido em várias partes pelo tamanho) dotado de uma funcionalidade específica que lhe confere utilidade na exploração e produção de petróleo.

De acordo com as cláusulas 4.1, 4.3 e 4.4 do Contrato de Locação nº P 3.0001, a Locadora (Tamba BV) tem a obrigação de entregar o equipamento montado em local e data estabelecidos em comum acordo com a Locatária (Impugnante).

Diante do volume e complexidade logística do bem, as partes convencionaram que os bens seriam entregues por Tamba BV montados, instalados e prontos para uso na planta submarina do campo de BC-10. E, como exaustivamente exposto pela Impugnante durante a fase de fiscalização, **esta é a prática adotada no mercado de óleo e gás: a entrega dos bens deste porte pressupõe que eles estejam montados, instalados e “prontos para uso”, o que, via de regra, fica a cargo do locador** (no caso, a Tamba BV).

E este é justamente o caso dos autos, como se constata da cláusula 8, item “a”, que trata da responsabilidade da Locatária de realizar a manutenção dos bens, bem como eventuais alterações que se façam necessárias para a correta utilização do equipamento (fl. 184 dos autos).

A obrigação de manter o bem “em condições de operação como quando entregue à usuária” apenas corrobora que o bem foi entregue à Locatária “instalado e pronto para uso”, como a Impugnante vem sustentando desde o início.

Da mesma forma, a autorização para a substituição de peças do equipamento, “*desde que tal modificação não reduza sua funcionalidade ou valor*”, somente faz sentido se considerarmos que a Locatária recebeu um conjunto de bens dotado de uma funcionalidade, **e não partes independentes de uma máquina.**

Em suma, há diversos elementos no contrato que reforçam a alegação da Impugnante de que haveria obrigação, por parte da Locadora (Tamba), de entrega dos bens instalados e “prontos para uso”.

Ocorre que tais cláusulas são mesmo dispensáveis diante da manifestação volitiva das partes contratantes.

Afinal, no direito brasileiro, vigora a mais ampla liberdade contratual, além de não se exigir, via de regra, forma especial para a manifestação volitiva das partes. Em outras palavras, a Lei Civil admite o contrato verbal, sua aceitação tácita, e inclusive a renovação tácita pelo cumprimento recíproco das obrigações.

Logo, uma vez que houve concordância de ambas as partes pela interpretação do contrato no sentido de se exigir da locadora a entrega do Equipamento montado, instalado e pronto para operar (o que é perfeitamente lícito à luz dos termos do contrato e da prática da indústria), não cabe ao Fisco alegar a ocorrência de vício de vontade. Ora, são justamente as partes quem tem legitimidade para decidir o que pactuaram.

A Fiscalização também questionou diretamente a alegação de que o pagamento do preço do aluguel dos bens somente teria se iniciado com a instalação dos bens e sua entrega “em pleno funcionamento”.

Contudo, tal conclusão decorre, novamente, da má interpretação do contrato. Afinal, como visto, há diversas cláusulas no contrato (data da entrega, obrigação de manutenção e contratação do seguro) que confirmam a obrigação, por parte da Locadora (Tamba BV) de **entrega do equipamento devidamente montado, instalado e “pronto para uso”**. Isso sem falar na manifestação de vontade das partes.

Em relação ao pagamento, tem-se que a data inicial seria indicada no Apêndice “D” do contrato “de acordo com as disposições do contrato de locação” que, como visto, predicam a obrigação da Locadora de entregar o bem instalado e “pronto para uso” conforme prática da indústria de petróleo.

Logo, é absolutamente natural que o pagamento pelo aluguel tenha se iniciado apenas após a instalação completa do equipamento (com todos os bens que o formam), justamente porque somente a partir daí é que a Locadora se desincumbiu de sua obrigação de entregar os bens no local e em condições de pleno uso à Impugnante.

-- Da contratação, pela Tamba (Locadora), de prestadoras de serviços nacionais para a instalação do equipamento importado.

Para cumprir com sua obrigação de alugar os bens importados devidamente instalados e em funcionamento, **a Tamba contratou empresas brasileiras para realizar a instalação dos referidos bens no campo** determinado pela Impugnante.

Logo, sequer a instalação dos componentes (que seria o suposto “serviço” prestado pela Tamba à Shell que o contrato de locação teria pretendido “dissimular”) foi feita pela Tamba, pois ela, em nome próprio e para cumprir com uma obrigação sua junto à Shell Brasil Petróleo, contratou terceiros para colocar os componentes em funcionamento na plataforma da Impugnante.

Com efeito, na fase 3 do campo de BC-10, competia à Tamba B.V. fornecer o equipamento que deveria ser montado e instalado diretamente no campo de produção de petróleo por empresas nacionais, contratadas por Tamba B.V. especificamente para esta finalidade, a saber:

(i) AllSeas Brasil Serviços de Instalação de Dutos Ltda. (CNPJ/ME nº 19.344.112/0001-98 – “AllSeas”); e

(ii) Subsea 7 do Brasil Serviços Ltda. (CNPJ/ME nº 04.954.351/0001-92 – “Subsea 7”). As empresas contratadas ficaram responsáveis pela instalação dos itens como: linhas de fluxo (*flowlines*), conectores (*jumper*s), tubulação, umbilicais, *manifolds* de produção, árvores de natal e sistemas e equipamentos de distribuição, formando um grande equipamento submarino. Os componentes importados estão diretamente relacionados à montagem de uma estrutura submarina capaz de ligar os poços de extração de petróleo ao chamado “FPSO” (“*Floating Production Storage Offloading*”).

A grande parte desses bens, assim que submetidos ao despacho aduaneiro, foi diretamente transportada para o local de produção para instalação por parte da empresa contratada pela Tamba. A empresa contratada, por sua vez, foi a responsável por desembarcar, receber e armazenar todos os bens fornecidos pela Tamba B.V. Ou seja: efetuada a transferência dos bens importados de uma embarcação para outra, é responsabilidade das empresas contratadas a sua guarda e proteção.

Dadas as particularidades apontadas, competia à Tamba B.V. apenas entregar os componentes do equipamento locado à Impugnante diretamente no local onde seriam instalados, e aos cuidados da empresa responsável pela sua instalação e integração ao imenso complexo submarino em processo de desenvolvimento.

A partir daí, competia exclusivamente às empresas contratadas por Tamba BV a consecução dos serviços de instalação, de modo que a infraestrutura submarina de petróleo ficasse pronta para ser utilizada pela Impugnante, nos exatos termos do contrato de locação.

Não foi a Tamba B.V. quem efetuou a montagem e instalação do equipamento, até porque essa empresa não detém o *know-how* necessário para tanto.

Por se tratar de contratos celebrados entre terceiros (Tamba B.V. e as empresas AllSeas e Subsea 7), a Impugnante não possui acesso ao teor dos referidos documentos. Entretanto, foi possível obter junto a Tamba BV uma declaração confirmando que aquela empresa foi a responsável pela contratação dos prestadores AllSeas e Subsea 7 para a instalação.

A Tamba BV não precisava do contrato de locação como um “escudo” para esconder a prestação do serviço de instalação, simplesmente porque não foi ela quem instalou o equipamento.

Apesar de a Tamba BV ter a obrigação contratual junto à Impugnante de alugar os bens instalados e em funcionamento, a execução da instalação foi feita por empresas residentes no Brasil – AllSeas e Subsea 7 – e não por sociedades estrangeiras.

Desse modo, conclui-se que, diversamente do que a autoridade fiscal alegou, não houve a importação de serviços de instalação prestados pela Tamba.

-- Da possibilidade de serviços acessórios à “obrigação de dar” em um contrato de locação.

Em se tratando de contratos de locação internacional de mercadorias – na conhecida modalidade do arrendamento mercantil (ou **leasing**) operacional a que se refere a legislação aduaneira como condição para a concessão de regimes aduaneiros especiais de admissão temporária (neles incluído o REPETRO) – é bastante comum que a locação de mercadorias esteja associada a serviços acessórios.

A previsão de tais serviços acessórios de modo algum desnatura o contrato de locação do equipamento. O elemento determinante da natureza contratual é a sua **causa**, ou seja, as razões econômico-jurídicas do negócio que conferem suporte às obrigações contratadas.

É preciso distinguir entre (i) o cumprimento de uma obrigação acessória; e (ii) a prestação de serviços com utilização do bem locado. Ao contrário do que foi afirmado pelo Fiscal autuante, a instalação (montagem) de um bem é diferente da utilização desse bem (já montado) na prestação de um serviço.

No presente caso, é como se a Impugnante tivesse alugado um carro do exterior, mas ele fosse desembarcado separado em diversas DIIs. Ao final, a locadora deverá entregar um carro montado e pronto para uso. Este é o caso dos autos em que a Impugnante alugou um equipamento submarino que deveria ser entregue “montado, instalado e pronto para uso”.

A prestação de serviços com o bem locado ocorreria se o contrato previsse que o carro importado seria utilizado em serviços de transporte, com motoristas, manutenção e combustíveis custeados pelo locador.

Nota-se que, enquanto no primeiro caso o cerne diz respeito a uma locação (obrigação de dar), no segundo caso há uma clara obrigação de fazer que se utiliza do bem locado.

-- Da inexistência de desproporção no valor do aluguel.

O Fiscal autuante concluiu que haveria desproporção entre o valor que estava previsto para pagamento a título de aluguel (USD 894 milhões) e o valor declarado dos bens locados (USD 169 milhões). No seu entendimento, o fato de o valor do aluguel ultrapassar em cinco vezes o valor dos bens locados demonstraria que o contrato estaria sendo utilizado para remunerar a prestação de serviços.

Todo empreendimento econômico é realizado com a expectativa legítima de auferir lucros. O aluguel de bens móveis (e o Contrato de Locação nº P 3.0001 não é diferente) **somente poderá gerar lucro se o valor dos aluguéis que se espera receber durante a vida útil for superior ao seu preço de aquisição.**

No caso dos autos, estamos falando de componentes de elevadíssimo valor (169 milhões de dólares) e altamente especializados, que serão utilizados, por mais de duas décadas, na indústria de óleo e gás de forma intensiva, em condições absolutamente excepcionais (no fundo do mar, submetidos à alta pressão) em uma atividade extremamente perigosa (extração de óleo). Ora, um negócio com riscos tão elevados somente poderia fazer sentido com uma remuneração condizente com o capital investido.

E tanto é assim que poucas empresas exploradoras de petróleo se dispõem a adquirir tais bens, justamente para não assumir os riscos de quebra, obsolescência etc. Diante disso, não é de se estranhar que o valor total que venha a ser pago pela locatária, ao longo de um contrato de longa duração (o contrato foi assinado em 2013 com validade até 2034), supere, em muito, o valor dos próprios bens alugados (isoladamente considerados).

É preciso ter em mente que não se está aqui tratando da importação de várias peças, mas de bens que compõem um grande equipamento. E a obrigação de Tamba BV era entregar este equipamento submarino montado, instalado, e pronto para uso.

Em outras palavras, o valor isolado das peças é inferior ao valor do equipamento montado, instalado e pronto para uso, que adquire uma funcionalidade especial (produção de petróleo) que lhe confere maior valor.

Em suma, é como se a Impugnante tivesse alugado um carro do exterior, mas ele fosse desembarcado separado em diversas DIs. Ao final, a locadora deverá entregar um carro montado e pronto para uso. Pergunta-se: o valor das peças isoladamente consideradas corresponde ao valor do carro montado? Evidentemente que não!

As peças adquirem maior valor quando montadas em um veículo, dada a funcionalidade específica do todo.

Portanto, há razões lógicas e econômicas concretas para o valor pago pela Impugnante à Tamba BV a título de remuneração pela locação dos bens importados, pois não se trata de uma locação qualquer, mas sim da locação de toda uma enorme e caríssima estrutura complexa de produção de petróleo instalada a quilômetros de profundidade no meio do mar territorial brasileiro.

DOS PEDIDOS

Provará o alegado por todos os meios em direito admitidos, em especial pelos documentos anexos e protesta pela juntada posterior de documentos, especialmente a tradução juramentada dos documentos em língua estrangeiras juntados aos autos, nos termos do art. 16, § 4º, “a” e § 5º do Decreto nº 70.235/72.

DA PETIÇÃO (fls. 1703/1711)

Em 11/03/2022 (fls. 1701), a Impugnante solicita a juntada de documentação complementar (fls. 1703/1748) para “comprovar que o contrato P 3.0001 consistia na locação de equipamentos ‘pronto para uso’ e que a Tamba B.V. contratou empresas nacionais para a instalação e integração dos equipamentos alugados à infraestrutura submarina”, em especial que (fls. 1714):

“(i) o objetivo almejado pela TAMBA B.V. e pela Shell Brasil Petróleo Ltda. Na celebração do contrato de arrendamento mercantil P3.0001 foi a locação de um equipamento submarino ‘pronto para uso’ instalado e totalmente integrado à infraestrutura existente de exploração de petróleo”.

É o Relatório.

A decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada, (e-fls. 1.749/1.796), foi assim ementada:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 22/01/2014 a 29/12/2015

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. DIES A QUO. REPETRO - REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE EXPORTAÇÃO E DE IMPORTAÇÃO DE BENS DESTINADOS ÀS ATIVIDADES DE PESQUISA E DE LAVRA DAS JAZIDAS DE PETRÓLEO E DE GÁS NATURAL.

Nos termos do art. 461 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) aplica-se ao REPETRO, no que couber, as normas previstas para os regimes de admissão temporária e de DRAWBACK.

CONTRATO DE LOCAÇÃO DE BENS. EXECUÇÃO DE INSTALAÇÃO COMPLEXA DE EQUIPAMENTOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO CONTRATUAL. VÍCIO DE EXECUÇÃO DO CONTRATO. EXCLUSÃO DO REPETRO.

A execução de instalação de diversos equipamentos que devem ser integrados em uma complexa “planta submarina” de produção de petróleo, não prevista em contrato que fundamentou a concessão do benefício de suspensão de tributos (Repetro), configura vício na execução do contrato que impõe a exclusão do Repetro, com a cobrança dos tributos suspensos e a imposição de multa regulamentar.

REQUERIMENTO DE NOVA PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses previstas em lei, ex vi do parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei nº 9.532/1997.

Impugnação Improcedente

Inconformada com o julgado o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, nas e-fls. 1.848/1.909, em síntese repetindo os argumentos da impugnação que no relatório foram apresentados, com as seguintes alegações:

3. PRELIMINARMENTE.

3.1. Da nulidade do acórdão recorrido por falta de análise da documentação apresentada.

3.2. Da decadência do crédito tributário.

3.3. Da homologação expressa dos requisitos do REPETRO pelo despacho aduaneiro. Impossibilidade de exigência do tributo por violação ao art. 146 do CTN.

4. DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

4.2. Da impossibilidade de anulação de regime especial já encerrado. Nova violação ao art. 146 do CTN.

5. MÉRITO.

5.1. Inexistência de prestação de serviços dissimulada de locação.

5.1.1. Do contrato de locação e a obrigação do locador de entregar os bens instalados e prontos para uso.

5.1.2. Da contratação, pela Tamba (Locadora), de prestadoras de serviços nacionais para a instalação do equipamento importado.

5.1.4. Da possibilidade de um contrato de locação com serviços acessórios e preparatórios.

5.1.5. Da inexistência de desproporção no valor do aluguel.

5.1.6. Inexistência de descumprimento de qualquer requisito do Repetro.

Sendo esses os principais fatos, passamos ao voto.

É o relatório.

Fl. 26 do Acórdão n.º 3201-011.857 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15444.720150/2021-24

Voto Vencido

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário de e-fls 1.848 a 1.909 é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme já relatado o presente processo trata de auto de infração sobre eventual dissimulação contratual para fruição do benefício do REPETRO. O relatório fiscal esta acostado nas e-fls. 112 a 154, no qual descreve a legislação aplicável ao caso e as razões que levaram a fiscalização à autuação, com a seguinte introdução:

(...)

O presente relatório tem por finalidade demonstrar que, em procedimento de fiscalização no contribuinte SHELL BRASIL PETRÓLEO LTDA, CNPJ nº 10.456.016/0001-67, doravante denominado simplesmente de SHELL, foram apurados fatos que demonstram que essa empresa utilizou indevidamente o Regime Especial de exportação e importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural – Repetro, para admissão dos bens relacionados no Contrato de Locação nº P3.0001.

Ao valor da locação foram acrescentados, para remessa ao exterior, valores referentes a serviços indevidamente prestados pela exportadora Tamba BV, empresa que por ser estrangeira, não pode prestar serviços diretamente no país. Além disso, o contrato que foi apresentado para amparar o regime não refletia a realidade da operação, pois previa apenas aluguel, sendo silente em relação à prestação dos serviços que seriam fornecidos pela empresa estrangeira, havendo assim uma dissimulação quanto à existência de um contrato de prestação dos serviços.

Em virtude deste fato, cobra-se o valor dos tributos que não foram recolhidos por ocasião do registro das declarações de importação, bem como as multas e acréscimos moratórios previstos na legislação vigente.

É aplicada ainda a multa prevista no artigo 72, inciso I da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, de 10% (dez por cento) do valor aduaneiro das mercadorias submetidas ao regime aduaneiro especial de admissão temporária pelo descumprimento de condições, requisitos ou prazos estabelecidos para aplicação do regime. (...)

Diante disso o contribuinte foi autuado nos seguintes valores:

Processo	Documento de Lançamento	Valor
15444-720.150/2021-24	MULTAS ADUANEIRAS	R\$ 82.115.979,23
15444-720.150/2021-24	COFINS - Importação	R\$ 178.503.622,85
15444-720.150/2021-24	PIS/PASEP - Importação	R\$ 34.806.322,77
15444-720.150/2021-24	IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS VINCULADO À IMPORTAÇÃO	R\$ 109.722.770,72
15444-720.150/2021-24	IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO	R\$ 277.461.807,99
Total		R\$ 682.610.503,56

Além dos tributos decorrentes da importação dos bens que formam o equipamento locado, foi também exigida multa aduaneira de 10% sobre o valor dos bens importados.

Com a improcedência da impugnação toda a matéria é controvertida, fato que ensejou a apresentação do Recurso Voluntário, repetindo, em síntese os mesmos argumentos, conforme a seguir passo a enfrentá-los:

Preliminares.

As preliminares alegadas, tratam de matérias que supostamente seriam objeto de nulidade do auto/acórdão ou prejudiciais ao mérito. Assim, passo a enfrentar item a item reproduzindo as razões da recorrente.

3.1. Da nulidade do acórdão recorrido por falta de análise da documentação apresentada.

Alega a recorrente que a autoridade fiscal, ao verificar a desproporção entre o valor dos alugueres remetidos ao exterior e o valor dos bens declarados nas DIIs, concluiu que o contrato não tinha por objeto apenas uma “locação”, mas também serviços de instalação, sem contudo, observar que para cumprir esta etapa preparatória do contrato de locação, a Tamba BV contratou, às suas expensas, empresas estabelecidas no Brasil para realizar a entrega do Equipamento no campo BC-10 “pronto para uso” (isto é, montado e instalado).

Como prova das alegações a recorrente afirma ter apresentado carta dos representantes da TAMBA BV. Vejamos:

(...) apresentou uma carta assinada pelos representantes da TAMBA BV, confirmando que (i) o contrato de locação sempre foi interpretado pelas partes com base na premissa de que o locador deveria entregar o bem “**pronto para uso**”; (ii) por isso, a Tamba BV (locadora) contratou empresas brasileiras para realizarem o transporte e montagem dos bens no campo de BC-10, de modo que o equipamento estivesse “**pronto para uso**”. É ver (fls. 1712/1748):

“Nós, TAMBA BV (a “Empresa”), fazemos referência à sua carta datada de 3 de setembro de 2027 pela qual a SBPL solicitou informações em posse da TAMBA que são consideradas pela SBPL como relevantes para sua defesa contra a Auto de Infração Fiscal datado de 9 de agosto de 2027, emitido pelo Receita Federal do Brasil, referente ao Contrato de Arrendamento Mercantil do BC 70 nº P3.0007.

A Empresa considerou cuidadosamente a solicitação da SBPL e confirmamos as seguintes informações sobre os equipamentos submarinos para o BC 70 Fase 3:

(i) o objetivo almejado pela TAMBA B.V. e pela Shell Brasil Petróleo Ltda. na celebração do contrato de arrendamento mercantil P3.0001 foi a locação de um equipamento submarino ‘pronto para uso’ instalado e totalmente integrado à infraestrutura existente de exploração de petróleo;

(ii) O valor devido pela Shell Brasil Petróleo Ltda à TAMBA B.V. compreende todos os custos relacionados ao arrendamento de um equipamento submarino ‘pronto para uso’;

(iii) a TAMBA B.V. contratou as empresas brasileiras Subsea 7 do Brasil Serviços Ltda (PP40067) e AllSeas Brasil Serviços de Instalação de Dutos Ltda (PP 43845) para executar as funções de engenharia e instalação relacionadas ao equipamento submarino arrendado; e

(iv) a TAMBA B.V. não possui experiência para desempenhar tais funções de engenharia e instalação;” (grifamos)

Sobre essas afirmações a DRJ expressamente se pronunciou, conforme abaixo reproduzo:

Acrescente-se que a petição (fls. 1703/1711) apresentada pela Impugnante em 17/03/2022, juntamente com a documentação por ela anexada (fls. 1712/1748), em nada altera o fato de que o contrato apresentado à Receita Federal do Brasil para a concessão do Regime de Repetro não incluía a instalação dos equipamentos em alto mar, “*totalmente integrado à infraestrutura existente de exploração de petróleo*”, como alega a Impugnante (fls. 1714), mas apenas a locação de 115 equipamentos isolados.

De fato, não basta a apresentação de uma carta extemporânea, em 17/03/2022, uma vez que os critérios para a concessão do regime Repetro refletiram um contrato sem previsão da instalação de equipamentos para compor uma planta submarina de exploração de petróleo. Assim, a desconsideração do contrato apresentado à Receita Federal do Brasil pela autoridade aduaneira, por não refletir a realidade dos serviços prestados, não merece reparos.

Sendo assim, não houve ausência de apreciação de documentação apresentada, mas sim discordância quanto ao seu valor probatório, fato que não enseja a nulidade de decisão.

Afasto, portanto, a preliminar de nulidade.

3.2. Da decadência do crédito tributário.

A alegação de decadência do crédito tributário enquadra-se em prejudicial de mérito, visto que a sua apreciação pode, ou não, impedir que o mérito seja julgado. No presente caso alega a recorrente que:

Como se sabe, não havendo pagamento antecipado de tributo (caso dos autos, uma vez que os tributos estavam suspensos), o prazo decadencial é regido pelo art. 173, inc. I, do CTN, que assim dispõe:

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.”

E, assim sendo, o prazo decadencial teve como termos iniciais as datas de **01.01.2015** (para as importações realizadas em 2014) e **01.01.2016** (para as importações realizadas em 2015), expirando em **01.01.2020** e **01.01.2021**, respectivamente.

Considerando que a Recorrente foi cientificada do lançamento apenas em **09.08.2021**, a conclusão não pode ser outra: **a integralidade do crédito tributário lançado nestes autos está extinta pela decadência.**

A DRJ, ratificando as afirmações da fiscalização, destacou que a infração à legislação do REPETRO se configurou “*durante a execução de serviços de instalação não contemplados no contrato apresentado como fundamento da suspensão dos tributos*”, logo, o prazo decadencial deveria ser contado na forma do arts. 752, §3º, I c/c 461, ambos do Regulamento Aduaneiro. Veja-se:

“Da Alegação de Decadência (Prejudicial de Mérito)

Alega a Impugnante a decadência do crédito tributário, ante o decurso do prazo quinquenal previsto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN (lei nº 5.172/1966), reproduzido no art. 752 do Regulamento Aduaneiro. Acrescentando que o regulamento aduaneiro não está criando prazo decadencial novo, mas apenas explicitando a contagem do prazo do art. 173, inciso I, do CTN, à hipótese do drawback, cuja suspensão de tributos devidos na importação está condicionada à exportação do bem ou mercadoria aos quais foram empregados. Contudo, defende a Impugnante que essa regra seria inaplicável ao caso dos autos, uma vez que “a autoridade fiscal está questionando o descumprimento de requisitos de concessão do Repetro”, sendo que “o Fisco já poderia ter fiscalizado o contribuinte e realizado o lançamento dos tributos anteriormente suspensos, desde o desembaraço aduaneiro” (fls. 1625).

Não assiste razão à Impugnante, uma vez que, conforme já explicitado, a autoridade aduaneira não questionou o aspecto formal do contrato de locação apresentado, mas o descumprimento do regime do Repetro durante a execução de serviços de instalação não contemplados no contrato apresentado como fundamento da suspensão dos tributos.

Portanto, trata-se de evento posterior a concessão do regime do Repetro, adequando-se perfeitamente ao prazo previsto no art. 752, §3º, inciso I, combinado com art. 461, ambos do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009).

Essa hipótese, inclusive, não encontra resistência da Impugnante (fls. 1626):

“(i) o termo inicial do prazo decadencial contado na forma do art. 752, §3º, inc. I, do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/2009) somente é aplicável às hipóteses em que há o cancelamento da suspensão do tributo em função de um evento posterior à sua concessão (por exemplo, o despacho para consumo do bem importado ou a descumprimento da obrigação de reexportação do bem);”

Tendo o contribuinte se beneficiado do regime do Repetro com um contrato formal de locação de equipamentos, foi posteriormente excluído do referido benefício ao se constatar que foi executada a instalação de “sistemas completos de extração de óleo no fundo do mar” (fls. 1644), conferindo “utilidade na exploração de petróleo” (fls. 1645).” (grifamos)

Nesse ponto concordo com a fiscalização, visto que a legislação é expressa no sentido de aplicar ao caso os artigos 752, §3º, I c/c 461, ambos do Regulamento Aduaneiro. No mesmo sentido, cito o acórdão n.º **3402-009.582** de relatoria da conselheira Renata da Silveira Bilhim, veja-se:

(...)

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 14/06/2009

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. REPETRO.

O prazo decadencial do REPETRO deve ser contado de acordo com o estabelecido no art. 173, I, do CTN, iniciando-se a contagem a partir do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ser lançado, o que só ocorre após 30 dias do prazo para exportação estabelecido no Ato Concessório. Aplicação da Súmula CARF nº 156.

REPETRO. PEDIDO DE PRORROGAÇÃO DE PRAZO. INDEFERIMENTO. DESCARACTERIZAÇÃO DO REPETRO. DESAMPARO QUANTO À INCIDÊNCIA DE TRIBUTOS. IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS NA PROPORÇÃO DE TEMPO EM PERMANÊNCIA NO PAÍS.

O indeferimento do pedido de prorrogação do regime descaracteriza o REPETRO para o período em que o bem permaneceu no País em utilização econômica, não tendo, assim, o condão de dispensar o pagamento dos tributos devidos proporcionalmente ao seu tempo de permanência no território aduaneiro - entre o fim do prazo de vigência e a extinção do regime.

Em suas razões de decidir o acórdão mencionado destaca que:

(...)

De fato o prazo decadencial a ser aplicado ao caso concreto é o de 5 (cinco) a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do art. 173, inciso I, do CTN. A questão controversa diz respeito o início da contagem desse prazo.

O Decreto nº 6.759/09 (RA), na Seção IV, no Capítulo XI, que regulamentam as disposições finais do REPETRO, disciplina em seu art. 461, o seguinte:

Art. 461. **Aplica-se ao regime, no que couber**, o disposto no art. 233, bem como as normas previstas para os **regimes de admissão temporária e de drawback**. (grifou-se)

Nessa linha, o referido Decreto nº 6.759/09, define, no § 3º, do art. 752, os casos de decadência em regimes suspensivos, como o drawback, que se aplica subsidiariamente ao REPETRO, conforme dispositivo transcrito acima. Leia-se:

Art. 752. O direito de exigir o tributo extingue-se em cinco anos, contados (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 138, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 4º; e Lei no 5.172, de 1966, art. 173, caput):

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado; ou

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

§ 1º O direito a que se refere o caput extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (Lei no 5.172, de 1966, art. 173, parágrafo único).

§ 2º Tratando-se de exigência de diferença de tributo, o prazo a que se refere o caput será contado da data do pagamento efetuado (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 138, parágrafo único, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 4º).

§ 3º No regime de drawback, o termo inicial para contagem a que se refere o caput é, na modalidade de:

I - suspensão, o primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao trigésimo dia da data limite para exportação; e

(grifou-se)

(...)

No mesmo sentido caminhou o Acórdão: 3402.003.113 de Relatoria do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire:

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 31/07/2009 a 23/02/2012

DECADÊNCIA REGIME ADUANEIRO ESPECIAL REPETRO

Por força do Regulamento Aduaneiro (RA), aos regimes aduaneiros especiais, no que couber, aplicam-se as normas do drawback. Assim dada a impossibilidade de ser aferido o adimplemento do compromisso vinculado ao regime aduaneiro especial antes de esgotado o prazo concedido no ato de outorga do benefício, o dies a quo para fluência do prazo decadencial do art. 173, I, do Código Tributário Nacional, é o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que se esgotou o prazo validade do ato concessório do REPETRO.

(...)

Assim, concluo que não assiste razão ao recorrente e afasto a prejudicial de mérito acerca de eventual decadência do lançamento tributário.

3.3. Da homologação expressa dos requisitos do REPETRO pelo despacho aduaneiro. Impossibilidade de exigência do tributo por violação ao art. 146 do CTN.

Alega recorrente que teria ocorrido a homologação expressa quanto ao cumprimento dos requisitos do REPETRO no despacho aduaneiro e por essa razão não havia a possibilidade de revisitação por parte da fiscalização ao contrato de locação n.º P3.0001.

Vejamos os destaques do Recurso nesse ponto:

Com efeito, por ocasião do desembaraço aduaneiro dos componentes do Equipamento objeto do Contrato de Locação nº P3.0001, a própria Receita Federal efetuou uma análise criteriosa do contrato de locação.

Isto porque, a IN RFB nº 1415/2013 (vigente à época dos fatos) determinava expressamente que os contratos de locação fossem anexados ao pedido de concessão do regime:

“Art. 17. O despacho aduaneiro para admissão dos bens no regime será processado com base em Declaração de Importação (DI) registrada no Siscomex.

§ 1º O importador deverá informar, no campo próprio da DI, o número do dossiê formado para acolher o Requerimento de Admissão Temporária (RAT), conforme modelo constante do Anexo III a esta Instrução Normativa.”

“Art. 18. Antes do registro da DI, o importador deverá solicitar a juntada, ao respectivo dossiê digital de atendimento, do RAT e dos seguintes documentos instrutivos:

I - conhecimento de carga ou documento equivalente, quando aplicável;

II - romaneio de carga (packing list), quando aplicável;

III - documento comprobatório da respectiva garantia prestada, quando exigível;

IV - Declaração de Exportação, quando se tratar de bens de fabricação nacional, exportados, sem que tenha ocorrido a sua saída do território aduaneiro;

V - contrato de afretamento, arrendamento operacional, aluguel ou empréstimo dos bens a serem admitidos no regime, ou fatura pro forma na hipótese de

operação realizada entre empresa controladora e controlada, ou com subsidiária, com a indicação da respectiva natureza da cessão;”

Em outras palavras, ao analisar o pedido de admissão temporária e o desembaraço aduaneiro dos componentes do Equipamento, a Receita Federal teve acesso ao Contrato de Locação nº P3.0001, e atestou a sua regularidade para fins de adequação ao REPETRO e suspensão dos tributos aduaneiros.

Afinal, nos termos do art. 19 da mesma IN RF13 1415/2013, o desembaraço aduaneiro dos componentes do Equipamento “configura a concessão do regime”, atestando que o contribuinte cumpriu com os requisitos **para a sua concessão**.

*“Art. 19. O desembaraço aduaneiro dos bens constantes da DI **configura a concessão do regime** e o início da contagem do prazo de vigência de sua aplicação.”*

Ademais, o Regulamento Aduaneiro prevê, em seus arts. 553 e seguintes, que no registro da declaração de importação o importador deverá comprovar o recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação. Caso não haja comprovação, a mercadoria não poderá ser desembaraçada:

“Art. 553. A declaração de importação será instruída:

(...)

III - o comprovante de pagamento dos tributos, se exigível; e”

“Art. 564. A conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.”

“Art. 571. Desembaraço aduaneiro na importação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira.

§ 1º Não será desembaraçada a mercadoria cuja exigência de crédito tributário no curso da conferência aduaneira esteja pendente de atendimento, salvo nas hipóteses autorizadas pelo Ministro de Estado da Fazenda, mediante a prestação de garantia.

Ora, se no momento da conferência aduaneira (que precede o desembaraço), o Fisco já examina todas as informações prestadas e o pagamento dos tributos incidentes sobre a importação, bem como o cumprimento dos requisitos exigidos pela legislação que concede eventuais benefícios fiscais, **não há como se admitir que venha o mesmo Fisco rever o procedimento, salvo comprovada a existência de fato omitido ou informado com equívoco pelo contribuinte, sob pena de quebra da confiança e inaceitável retroação.**

Além disso, para boa parte dos equipamentos, houve incontestavelmente a migração para o novo regime do Repetro-SPED, como nova análise da legalidade da concessão do regime pela autoridade aduaneira.

Por fim, a DRJ parece afirmar que o despacho aduaneiro não se confunde com o lançamento. Ora, independentemente da terminologia adotada, o que é relevante é que o princípio da segurança jurídica (refletido no art. 146 do CTN) obsta que a autoridade fiscal altere o seu critério jurídico, prejudicando o contribuinte, com efeitos retroativos.

Não assiste razão à recorrente, visto que o desembaraço aduaneiro com a concessão do regime, por si só, não impede que a fiscalização revise o contrato, tão pouco é causa de homologação expressa. Ou seja, ainda que no momento do desembaraço tenha ocorrido a concessão do REPETRO, nada impede que em momento posterior o contribuinte seja intimado a prestar esclarecimentos e que a fiscalização, por dever de ofício que lhe é imposto, revise o ato administrativo.

A homologação do lançamento tributário aduaneiro ocorre no procedimento de Revisão Aduaneira, ainda que o canal de conferência aduaneira tenha sido diferente do verde. No referido ato também ocorre a homologação das informações prestadas nas Declarações de Importação ou Admissão em Regime Especial.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) endossa essa posição, em vários precedentes, podendo citar a ementa do ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan:

DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. **"REVISÃO ADUANEIRA". POSSIBILIDADE.**

É possível a "revisão aduaneira", não constituindo necessariamente tal ato "mudança de critério jurídico". O desembaraço aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo central homologar integralmente o pagamento efetuado pelo sujeito passivo. **Tal homologação ocorre apenas com a "revisão aduaneira" (homologação expressa), ou com o decurso de prazo (homologação tácita).**

(CARF, 3ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Ac. 3401003.199, de 23/08/2016)

Portanto, não procede o fundamento que aponta pela análise definitiva e homologação dos contratos.

Nesse sentido, concluo por afastar a alegação preliminar de homologação expressa dos requisitos do REPETRO capaz de obstar o fisco de efetuar eventual lançamento.

4. DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

4.2. Da impossibilidade de anulação de regime especial já encerrado. Nova violação ao art. 146 do CTN.

Ainda com base no artigo 146 de Código Tributário Nacional a recorrente alega eventual nulidade do auto de infração pela impossibilidade de anulação do regime já encerrado. Vejamos as alegações da recorrente:

Na sua defesa exordial, a Recorrente apresentou razões suficientes para que seja reconhecida a nulidade do auto de infração, sobretudo porque:

(i) o TVF que embasou a autuação em referência possui absoluta incongruência entre os fatos narrados e a matéria tributável; bem como

(ii) o auto de infração cancela regime especial que já fora encerrado, violando novamente o art. 146, do CTN e o art. 142 do mesmo diploma.

4.1. Incongruência entre os fatos narrados e a matéria tributável autuada.

Como visto, o cerne da autuação reside na (equivocada) conclusão de que *“os produtos relacionados no contrato de Locação nº P 3.0001, seriam importados com o benefício indevido da suspensão de tributos do regime REPETRO, pois ao valor da locação são*

acrescentados, cerca de três anos após a data da importação, serviços prestados pela exportadora TAMBA B.V. ”.

(...)

E sobre a alegada incongruência do ato administrativo a autuada se defende, alegando que:

(...)

Em síntese, não está sendo questionado qualquer descumprimento dos requisitos para a fruição do regime especial.

Ao contrário, a Fiscal autuante considerou (equivocadamente) que, sob o amparo de um contrato de locação, a Recorrente teria realizado pagamentos de serviços contratados no exterior. Contudo, contraditoriamente o lançamento não se refere à cobrança dos tributos incidentes sobre a suposta importação de serviços, mas à cobrança de tributos incidentes sobre a importação de bens.

Ora, se a acusação fiscal é de que o contrato de locação não é verdadeiro e o seu objeto consiste, na verdade, em uma prestação de serviços disfarçada, então a consequência jamais poderia ser a cobrança de Imposto de Importação, IPI-importação e PIS/COFINS-importação (na forma do art. 3º, inc. I, da Lei 10.865/2004), haja vista que tais tributos não têm como fato gerador a importação de serviços!

Logo, o auto de infração não apresenta motivos claros e articulados para justificar a autuação. Pelo contrário, a narrativa do TVF é absolutamente contraditória e incongruente, o que dificulta mesmo a compreensão da acusação fiscal.

Afinal, da acusação descrita (importação de serviços dissimulada de locação) **não se chega à conclusão pretendida** (cobrança dos tributos sobre a importação de bens), pelo simples fato de que a importação de serviços não é fato gerador dos tributos aduaneiros lançados: Imposto de Importação, IPI-importação e PIS/COFINS-importação (na forma do art. 3º, inc. I, da Lei 10.865/2004).

Com efeito, a incongruência na motivação do ato administrativo tem os mesmos efeitos da ausência de motivação, o que implica a invalidade do ato impugnado, nos termos do art. 59, inc. II, do Decreto 70.235/1972.

(...)

Prossegue alegado que houve encerramento do Regime REPETRO com a migração ao regime especial denominado REPETRO-SPEED. Veja-se:

Como é cediço, com a publicação da Instrução Normativa nº 1.781/2017, foi instituído um novo regime tributário denominado “REPETRO-SPED” sem que, com isso, tenha sido extinto o “antigo REPETRO”.

Aqui cabe uma correção. Como se verifica da planilha juntada por ocasião da impugnação (doc. nº 02 da impugnação), o Repetro foi encerrado **para a totalidade dos bens objeto das 70 DIs autuadas**, e os respectivos bens foram migrados para o Repetro-SPED.

Para a maioria expressiva das DIs migradas (60 DIs), a RFB, inclusive, **já havia deferido a migração para o Repetro-SPED**, enquanto uma parcela menor (cerca de 10 DIs) ainda se encontrava em análise no momento do protocolo da impugnação:

Quantidade de DIs		
Migração Deferida pela RFB	60 DIs	86%
Migração em análise	10 DIs	14%
TOTAL	70 DIs	100%

Valor do Auto de Infração		
Migração Deferida pela RFB	R\$ 759.330.734,31	92%
Migração em análise	R\$ 61.829.063,15	8%
TOTAL	R\$ 821.159.797,46	100%

O que se constata é que a totalidade dos componentes do Equipamento importado com base no Contrato de Locação nº P 3.0001 já teve a admissão temporária pelo Repetro definitivamente encerrada. Posteriormente, os bens foram adquiridos pela Recorrente e internalizados à luz do Repetro-SPED:

“Art. 39. O Repetro concedido com base nas normas em vigor até a data de publicação desta Instrução Normativa permanecerá vigente até o prazo final de aplicação do regime, fixado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela concessão.

§ 1º Os pedidos relativos ao Repetro, protocolizados antes da publicação desta Instrução Normativa e pendentes de decisão, serão analisados e julgados nos termos da norma vigente à época do pedido.

§ 2º Os bens admitidos até 31 de dezembro de 2018, ou cujo pedido de aplicação do Repetro tenha sido protocolizado até essa data, estarão sujeitos, até 31 de dezembro de 2020, às regras vigentes do Repetro.

§ 3º Os bens a que se refere o § 21 poderão migrar para o Repetro-Sped, mediante procedimento simplificado na forma definida pela Coana, no período compreendido entre 1º de janeiro de 2018 e 30 de junho de 2019, desde que atendidos os requisitos e condições para aplicação do regime, sem dispensa do registro de nova DI, inclusive quando se tratar de substituição do beneficiário.

Logo, a extinção do regime implica convalidação das etapas anteriores, e aquiescência da RF13 em relação à presença de todos os requisitos para a correta aplicação e extinção do Repetro em relação àqueles bens.

A DRJ rejeitou essa alegação, por considerar que “não houve efetiva extinção do regime do Repetro, mas a migração mediante procedimento simplificado, dentro do mesmo regime, do Repetro para o Repetro-SPED, nos termos do art. 39, da IN RFB nº 1781/2018 (...)”.

Entendo que as alegações recursais, em suma, se confundem com o mérito, que será oportunamente enfrentado. Logo, não são fatos ensejadores de anulação do Auto de infração, que para ocorrer deve preencher os requisitos do artigo 59 do Decreto 70.235 de 1972, que assim dispõe:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como se vê, não é o caso de incompetência da autoridade autuante, bem como não houve cerceamento do direito de defesa. Diante dessas razões, afasto a preliminar de nulidade.

MÉRITO.

No mérito a defesa alega em sede de Recurso Voluntários diversos pontos relacionados entre si que podem ser apreciados em conjunto, sendo eles:

- 5.1. Inexistência de prestação de serviços dissimulada de locação.
- 5.1.1. Do contrato de locação e a obrigação do locador de entregar os bens instalados e prontos para uso.
- 5.1.2. Da contratação, pela Tamba (Locadora), de prestadoras de serviços nacionais para a instalação do equipamento importado.
- 5.1.4. Da possibilidade de um contrato de locação com serviços acessórios e preparatórios.
- 5.1.5. Da inexistência de desproporção no valor do aluguel.
- 5.1.6. Inexistência de descumprimento de qualquer requisito do Repetro.

O auto de infração está sedimentado nas alegações da fiscalização de que o contribuinte tenha descumprido o REPETRO ao dissimular no contrato de locação de equipamentos, nº P3.0001, a indevida prestação de serviços de instalação, pela exportadora Tamba BV, empresa que por ser estrangeira, não pode prestar serviços diretamente no país. Dessa forma, concluiu que o contrato apresentado não refletia a realidade da operação, visto que previa apenas aluguel, sendo omissa quanto aos serviços prestados, fato que, corroborado pelo alto valor, deu indícios de que tenha sido dissimulado.

Antes de adentrarmos aos fatos, peço vênias para discorrer brevemente sobre o conceito de dissimulação.

Dispõe o art. 167 do Código Civil que “*é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma*”. Dessa forma, há uma sutil diferença entre simular e dissimular, sendo a que na simulação não existe negócio jurídico, apenas sua aparência, contudo, na dissimulação existe um negócio jurídico que é ocultado sob a aparência de outro.

Por seu turno, o que nos interessa saber é quando a vítima da simulação ou dissimulação, é o Fisco. Nesse caso, a simulação visa a ocultação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, mediante a aparência de negócio diverso, não sujeito à tributação, com o fim de não recolher o tributo devido.

No campo tributário, a dissimulação deve envolver o fato gerador da obrigação do tributo: existe um ato ou negócio jurídico que constitui fato gerador do tributo, mas que foi dissimulado aparentando tratar-se de outro ato ou negócio que não é tributável. O ato ou negócio jurídico, a teor do parágrafo único do art. 116 do CTN¹, deve ter a “*finalidade de dissimular a*

¹ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”.

Lado outro, não podemos nos afastar da necessária comprovação do negócio dissimulado, sendo certo que a dissimulação não pode pairar sobre meras alegações ou indícios, cabendo o encargo a quem alega o prejuízo com o negócio supostamente dissimulado, nesse caso o fisco. Aplica-se ao caso as normas gerais de Processo Civil quanto ao ônus probatório, vejamos:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Assim, podemos concluir que o autor do auto de infração é a fiscalização, que imputa à contribuinte lesão ao direito da administração pública, visto que supostamente teria se utilizado do regime especial do REPETRO em contrato dissimulado.

A fiscalização relatou os meios que se utilizou para comprovar o contrato dissimulado, realizando intimações ao contribuinte, vejamos os destaques que já foram alvo do relatório da decisão proferida pela autoridade a *quo*, e-fls. 1.749 a 1,796, que oportunamente repito:

Voltando especificamente ao contrato de Locação P 3.0001, vemos que ele é um Contrato de Locação sem a previsão de prestação de serviços. Contudo, verificamos através das afirmativas da própria empresa que a prestação de serviços efetivamente ocorreu.

Em resposta aos itens 10 e 11 do Termo de Início de Fiscalização e Intimação Fiscal nº 112/2020, a empresa assim respondeu:

10. Informar as empresas responsáveis por cada uma das instalações de equipamentos admitidos através das DI's informadas no item 2 desta intimação;

Resposta: A Intimada vem informar que a contratação das instalações dos bens admitidos através das DI's em questão foi de responsabilidade da Locadora proprietária do Equipamento instalado e alugado.

11. Informar qual empresa arcou com o custo de cada uma das instalações referidas no item 9 desta intimação;

Resposta: Como explicado na resposta ao item 10, a responsabilidade pela contratação das instalações dos bens admitidos através das DI's em questão foi da Locadora proprietária do Equipamento instalado e alugado e, por isso, não foi a Intimada quem efetuou os correspondentes pagamentos.

O argumento do sujeito passivo é o de que houve a locação de um equipamento montado e instalado, pronto para funcionar:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

9. Informar se os valores remetidos ao exterior em função da locação são superiores ao valor dos bens. Em caso positivo, informar o motivo da opção pelo aluguel, em lugar da compra do equipamento;

Resposta: Conforme antecipado, o contrato em referência é de locação de um Equipamento pronto para funcionar, montado e instalado, de modo que a compreensão do seu efetivo valor - que não é de conhecimento da Intimada e sim apenas da sua proprietária -, perpassa pela análise da sua funcionalidade, não correspondendo ao mero somatório do valor segregado das partes (bens) importadas que o formam e que estão listadas na planilha anexa (**Doc. 02**). Assim sendo, a Intimada optou pelo seu aluguel porque não possuía interesse em arcar com o risco inerente à sua instalação, que ficou integralmente a cargo da Locadora, e a locação só passou a ser remunerada

após os equipamentos estarem em pleno funcionamento e quando o Campo se tornou produtor de hidrocarbonetos, evitando, assim, dispêndios substanciais à Intimada antes que esta dispusesse de receitas advindas do Campo onde o Equipamento foi instalado.

No entanto, estes são apenas argumentos apresentados pela representante da empresa, não tendo apresentado um único documento que comprovasse suas afirmativas, tendo em vista que o Contrato de Locação P 3.0001, que ensejou a concessão do REPETRO, em momento algum menciona que o aluguel é o de um equipamento “pronto para funcionar, montado e instalado”. Pelo contrário, o que o contrato diz é que seu objeto consiste em um equipamento “no estado em que se encontra”:

3. OBJETO DA LOCAÇÃO

3.1 A Locadora alugará o Equipamento à Locatária e a Locatária tomará o Equipamento em locação da Locadora “no estado em que se encontra” e sem declarações ou garantias ou condições, expressas ou implícitas, de qualquer tipo ou natureza, seja qual for, exceto as doravante dispostas expressamente.

Foi dada oportunidade à empresa de se manifestar quanto a este ponto, através do Termo de Intimação nº 567/2020:

1. Tendo em vista que, em resposta ao item 9 do Termo de Início de Fiscalização e Intimação Fiscal no. 112/2020, a empresa acima identificada informou que “o contrato em referência é de locação de um equipamento pronto para funcionar, montado e instalado”, e considerando que o Contrato de Locação no. P30001 não menciona “montagem e instalação” em nenhuma das suas cláusulas, apresentar o contrato de prestação de serviços de instalação firmado com a TAMBÁ B.V.;

No entanto, a empresa afirma mais uma vez que a responsável pelos serviços de instalação foi a empresa estrangeira (exportadora dos bens), e que ela não tem nenhum acesso à documentação referente à instalação do equipamento. Afirmou ainda que a “premissa” da empresa, no momento da locação, era a de que o equipamento teria que estar “pronto para funcionar”.

Resposta: Considerando que a instalação e montagem foram contratados pela Tamba B.V. com terceiros, a Intimada não possui acesso a esses contratos e por isso não consegue disponibilizá-los a essa d. Fiscalização. Como esclarecido pela Intimada, ela alugou o Equipamento que seria utilizado na sua atividade operacional e para tanto a premissa da sua locação é que ele teria que estar pronto para funcionar quando da programação do início da sua utilização.

Ora, não é nem minimamente razoável supor que uma empresa do porte da SHELL, ao fechar um contrato bilionário, não se preocupe em manter todos os detalhes desta operação bem definidos em contrato, se contentando em partir de uma “premissa” que não está positivada em lugar algum.

Da mesma forma, como a empresa havia afirmado desconhecer as empresas responsáveis pelo serviço de instalação, foi perguntado, através do Item 4 do Termo de Intimação nº 567/2020, quem detinha a posse dos equipamentos, desde o seu desembarque, até a sua instalação. De forma incongruente, a Intimada responde que ela é quem detinha a posse dos equipamentos, desde o seu desembarque! No entanto, desconhece as empresas que instalaram o equipamento! Mais uma vez, não é minimamente razoável que a empresa alugue um equipamento pelo qual pagará 894 milhões de dólares, mas desconheça quem tem acesso a eles!

4. Informar quem detinha a posse dos equipamentos importados ao amparo do Contrato de Locação no. P3.0001, desde o seu desembarque até a efetiva instalação no bloco BC-10;

Resposta: A Intimada informa que a posse das partes (bens) importadas que compõem o Equipamento objeto do Contrato foi transferida para a Intimada por meio das respectivas Declarações de Importação quando do seu efetivo desembarque aduaneiro.

5. Caso a própria Shell Brasil Petróleo Ltda tenha sido a responsável pela guarda dos equipamentos, informar o local de armazenamento;

Resposta: A Intimada não possuía área própria de armazenagem de equipamentos e nesta ocasião contratava empresas de prestação de serviços de armazenagem para os referidos bens.

6. Caso a própria Shell Brasil Petróleo Ltda tenha sido a responsável pela guarda dos equipamentos durante todo o período, informar quais empresas acessaram suas dependências a fim de realizar o serviço de instalação destes equipamentos. Informar ainda quais funcionários autorizaram o acesso das mesmas à empresa, bem como os funcionários que fiscalizaram a instalação dos equipamentos no local de produção;

Resposta: A Intimada informa que conforme já respondido no item 5 não era responsável pela guarda dos equipamentos. Neste sentido a Intimada não possui esta informação.

A resposta da empresa é fugidia, até porque a instalação dos equipamentos se deu no próprio bloco de exploração, na Bacia de Campos, e não no local de armazenagem dos equipamentos.

Impossível acreditar que em uma plataforma de petróleo em alto-mar não se tenha o registro de quem acessa suas dependências, não tenha o controle das empresas que acessam suas instalações, bem como a identificação e o cargo de todas as pessoas que lá prestarão serviço.

Diante da insistência da empresa na ocultação destes dados, só nos resta aceitar que a própria TAMBÁ efetuou a prestação dos serviços de instalação, seja diretamente ou indiretamente, apesar do contrato de locação ser silente em relação a isso, o que nos leva a crer que exista um outro contrato específico para a prestação de serviços, propositalmente omitido desta fiscalização.

Tal prestação de serviços ensejou a remessa de valores significativos para o exterior. Considerando que a TAMBÁ BV faz parte do grupo SHELL, começamos a entender o motivo da decisão da empresa de locar um equipamento cujo valor, em contrato, corresponde a 169 milhões de dólares, por um valor mais que cinco vezes superior a isso.

(...)

4 – DA CONCLUSÃO

A ALF/RJO trouxe indícios, baseados nas declarações da própria empresa SHELL, de que os produtos relacionados no contrato de Locação nº P 3.0001, seriam importados com o benefício indevido da suspensão de tributos do regime REPETRO, pois ao valor da locação são acrescentados, cerca de três anos após a data da importação, serviços prestados pela exportadora TAMBA B.V.; empresa que, por ser estrangeira, não pode ser habilitada no REPETRO para prestar serviços diretamente no País, conforme art. 461-A do Regulamento Aduaneiro c/c arts. 1134 a 1141 da Lei nº 10.406, de 2002.

Os indícios de que o contrato de locação de bens, que ampara o regime, dissimularia a existência de um contrato concomitante de serviços prestados indevidamente, foram confirmados pelas declarações da própria representante da empresa, por vezes omissas e por vezes incongruentes, sem a apresentação de um único documento que as amparasse e demonstrasse o contrário do aqui afirmado.

Diante do relatado acima, verificando-se a incorreta utilização do regime nas importações da empresa amparadas pelo Contrato de Locação no. P 3.0001, ANULO, nos termos do inciso II do § 2º do art. 19 da IN RFB nº 1.781, de 2017, todas as concessões do REPETRO vinculadas a ele e LANÇO, por meio do presente auto de infração, os tributos proporcionais para o período utilizado, bem como os respectivos juros e acréscimos moratórios. Além disso, será encaminhada representação fiscal para a projeção de fiscalização jurisdicionante de tributos internos, para abertura de procedimento fiscal, bem como solicitação, por meio de dossiês digitais específicos, para que as unidades de despacho aduaneiro que controlam o prazo de vigência do regime intimem o sujeito passivo para a adoção das providências extintivas da aplicação do regime.

É aplicada ainda a multa prevista no artigo 72, inciso I da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, de 10% (dez por cento) do valor aduaneiro das mercadorias submetidas ao regime aduaneiro especial de admissão temporária pelo descumprimento de condições, requisitos ou prazos estabelecidos para aplicação do regime.

Considerando-se o que foi exposto, fica autuada a empresa SHELL BRASIL PETRÓLEO LTDA, CNPJ nº 10.456.016/0001-67, em conformidade com as bases legais citadas e encerra-se a presente ação fiscal com a lavratura do Auto de Infração, do qual este relatório é parte integrante, com todos os anexos mencionados, e formalizado no Processo Administrativo Fiscal Digital nº15444-720.150/2021-24.

Em sua defesa a empresa autuada nega a contratação de prestação de serviços e apresentou carta da empresa TAMBA BV, assumindo ter contratado serviços de terceiros, conforme se observa nas e-fls. 1.712/1.748, cujos destaques acima foram reproduzidos e oportunamente os repito:

“Nós, TAMBA BV (a “Empresa”), fazemos referência à sua carta datada de 3 de setembro de 2027 pela qual a SBPL solicitou informações em posse da TAMBA que são consideradas pela SBPL como relevantes para sua defesa contra a Auto de Infração Fiscal datado de 9 de agosto de 2027, emitido pelo Receita Federal do Brasil, referente ao Contrato de Arrendamento Mercantil do BC 70 nº P3.0007.

A Empresa considerou cuidadosamente a solicitação da SBPL e confirmamos as seguintes informações sobre os equipamentos submarinos para o BC 70 Fase 3:

(i) o objetivo almejado pela TAMBA B.V. e pela Shell Brasil Petróleo Ltda. na celebração do contrato de arrendamento mercantil P3.0001 foi a locação de um equipamento submarino ‘pronto para uso’ instalado e totalmente integrado à infraestrutura existente de exploração de petróleo;

(ii) O valor devido pela Shell Brasil Petróleo Ltda à TAMBA B.V. compreende todos os custos relacionados ao arrendamento de um equipamento submarino ‘pronto para uso’;

(iii) a TAMBA B.V. contratou as empresas brasileiras Subsea 7 do Brasil Serviços Ltda (PP4006 7) e AllSeas Brasil Serviços de Instalação de Dutos Ltda (PP 43845) para executar as funções de engenharia e instalação relacionadas ao equipamento submarino arrendado; e

(iv) a TAMBA B.V. não possui experiência para desempenhar tais funções de engenharia e instalação;” (grifamos)

A referida carta foi apresentada com a impugnação, contudo não foi considerada pelo DRJ como meio de prova suficiente a comprovar que o contrato não foi dissimulado.

Ocorre que, em que pese o primor do relatório fiscal elaborado com esmero pelo auditor, o que se vê são alegações com levantamento de suposições e inconformismo com a relação valor do contrato x objeto, ou seja, a fiscalização levanta a hipótese de dissimulação porque entende haver desproporcionalidade entre o valor pago a título de locação e o valor de compra do equipamento locado. Conforme excerto do relatório da decisão proferida pela autoridade a quo, e-fls. 1.749 a 1,796, que mais uma vez carece de ser replicado:

É evidente que o Contrato de Locação nº P3.0001 não revelou o que realmente estava sendo acordado, que era uma locação com prestação de serviços, o que não se enquadra no REPETRO.

É evidente também que a empresa se beneficia, no âmbito dos tributos internos, ao remeter para o exterior um valor total da ordem de **894 milhões de dólares** pelo aluguel de um conjunto de equipamentos avaliado em **169 milhões de dólares** (segundo o que conta no contrato, embora os valores declarados nas DI resultem em **83 milhões de dólares**). Ao fazer isso, optando alugar um equipamento por um valor mais que cinco vezes seu valor de compra, ela tem a oportunidade de reduzir o seu lucro, remetendo dinheiro ao exterior sem a devida tributação (15% na remessa de lucros), já que a empresa operadora aqui no Brasil e a exportadora na Holanda fazem parte do mesmo grupo econômico. Porém, o superfaturamento da despesa de locação, gerando uma falsa redução no lucro, visando menor recolhimento de IRPJ e CSLL, bem como a remessa de divisas ao exterior sem a tributação devida, é um assunto afeto a tributos internos, e será objeto de representação para a Delegacia de Maiores Contribuintes.

A autoridade aduaneira poderá desconsiderar o contrato de importação que tenha como finalidade a **dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária**, com base no Código Tributário Nacional, art. 116, parágrafo único.

Nesse passo, antes de concluir pelo descumprimento dos requisitos do REPETRO, objeto principal da autuação, deve restar inequivocamente comprovado ter ocorrido a contratação de serviço travestida de locação, fato que não se dá apenas pela aferição de proporcionalidade entre o valor de compra do bem locado e o valor do contrato de locação.

Ainda que se considere esses argumentos plausíveis, não se pode concluir pela dissimulação visto que eles não estão acompanhados de outras provas que o confirme, levando a crer que são indícios, mas não fatos.

De igual maneira não se pode concluir pela ocorrência de contratação de prestação de serviços diretamente da empresa estrangeira TAMBA BV, visto que a recorrente respondeu à intimação (reproduzida acima) que a instalação ficaria a cargo da TAMBA, que por sua vez

contrataria terceiros para o serviço, sendo essa resposta compatível com a carta já mencionada como enviada pela empresa estrangeira.

Outrossim, a conclusão de que houve dissimulação com base na expressão contida no contrato sobre um equipamento “*no estado em que se encontra*”, ser diferente da expressão contida na resposta da intimação, sobre ter contratado o aluguel de um equipamento “*pronto para funcionar, montado e instalado*”, também não se sustenta, pois há uma sutil diferença semântica que pode ser resolvida com o entendimento de que um equipamento no estado em que se encontra, deve estar montado e instalado, ou seja, pronto para uso.

A título de argumentação e hipoteticamente considerando que de fato a TAMBÁ BV tenha sido contratada para prestação de serviços, cumpre analisar quais as consequências práticas da operação, se o contrato de fato seria excluído por completo do Regime Especial REPETRO, como entendeu a fiscalização.

A fiscalização reconhece a existência de contrato de prestação de serviço junto com a locação do equipamento e explica no relatório fiscal que:

Antes de analisarmos especificamente o Contrato de Locação P 3.0001, cabe aqui uma breve digressão acerca de contratos.

O conhecimento da dinâmica dos contratos é muito importante para uma perfeita aplicação do regime aduaneiro especial de admissão temporária para utilização econômica, em especial, do Repetro.

O REPETRO é um regime aduaneiro especial que depende, para uma adequada instrução processual, da apresentação e da análise de diversos tipos de contratos.

A relação jurídica dos contratos é estabelecida entre IMPORTADOR e EXPORTADOR, e entre o IMPORTADOR e a OPERADORA NACIONAL. Podíamos ter, à época da admissão dos equipamentos ora fiscalizados, quatro tipos de contratos:

- 1. CONTRATO DE IMPORTAÇÃO**
- 2. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS**
- 3. CONTRATO TRIPARTITE**
- 4. CONTRATO DE EXECUÇÃO SIMULTÂNEA**

O CONTRATO DE IMPORTAÇÃO é o instrumento decorrente do acordo firmado entre o importador brasileiro (beneficiário do regime) e o exportador estrangeiro (proprietário do bem) e que estabelece os direitos e obrigações das partes no tocante à cessão temporária do bem para internação no País.

O Contrato de Importação deve instruir o regime aduaneiro especial de admissão temporária para utilização econômica, inclusive o REPETRO.

(...)

O CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, no caso do REPETRO, é o instrumento decorrente do acordo firmado entre o importador brasileiro (beneficiário do regime/prestador do serviço) e o tomador de serviços (operadora contratante) e que estabelece os direitos e obrigações das partes no tocante à prestação de serviços no País.

O CONTRATO TRIPARTITE, no caso do REPETRO, é uma forma de composição contratual que se caracteriza pela existência de três partes:

- a)** Proprietário do bem: é a empresa estrangeira contratada para ceder o bem temporariamente;
- b)** Contratante: é a operadora, pessoa jurídica sediada no País, detentora de concessão, de autorização ou de cessão, ou a contratada sob o regime de partilha de produção, para o exercício, no País das atividades de que trata o artigo 1º da IN RFB nº 1.415, de 2013. É o tomador de serviços (contratante); e
- c)** Contratada Habilitada no Repetro: é a pessoa jurídica, sediada no País, contratada para promover a importação dos bens e prestar os serviços contratados.

O contrato tripartite pode ser instrumentalizado por um único contrato ou por dois contratos, sendo que neste último caso ele será denominado CONTRATO DE EXECUÇÃO SIMULTÂNEA.

O Contrato de Execução Simultânea, no caso do REPETRO, é uma forma de composição contratual que se caracteriza pela existência de dois contratos distintos, que devem ser executados simultaneamente:

- 1) **Contrato de Importação** (arrendamento operacional, afretamento, locação ou empréstimo); e
- 2) **Contrato de Prestação de Serviços.**

Deste modo, podemos ter a seguinte combinação contratual: contrato de prestação de serviços c/c contrato de locação de bens, este último sendo uma modalidade do contrato de importação. Porém, não devemos confundir "contrato de prestação de serviços c/c contrato de locação de bens" com "contrato de prestação de serviços com locação de bens". No primeiro caso, temos uma combinação de dois contratos: o contrato de prestação de serviços com o contrato de importação, os quais serão executados de maneira simultânea, tão logo o bem seja importado. Mas, no segundo caso, temos um único contrato para utilização interna no País, mas que não se enquadra no REPETRO por não atender aos preceitos legais.

As conclusões do último parágrafo não são plausíveis, visto que o conceito de um "contrato de prestação de serviços c/c contrato de locação de bens" em nada difere do "contrato de prestação de serviços com locação de bens". Ambos tratam de um único contrato com dois objetos, que eventualmente pode ser acessório e principal, no caso de instalação e montagem do objeto locado. Por essa razão concluo que, caso o contrato de locação fosse uma simulação de prestação de serviço, também poderia ser abrangido pelo Regime Especial do REPETRO.

Assim passamos a análise da possibilidade da TAMBA BV prestar ou subcontratar serviço no Brasil sendo ela empresa estrangeira. Nesse aspecto dois são os argumentos da fiscalização, calcados na norma geral do código civil e no manual do REPETRO, vejamos:

O artigo 461-A, incluído no Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro) pelo Decreto nº 7.296, de 2010, dispõe sobre as pessoas jurídicas que podem se habilitar ao REPETRO:

“Art. 461-A. O REPETRO será utilizado exclusivamente por pessoa jurídica habilitada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. [\(Incluído pelo Decreto nº 7.296, de 2010\).](#)”

§ 1º Poderá ser habilitada ao REPETRO a pessoa jurídica: (Incluído pelo Decreto nº 7.296, de 2010).

~~I - detentora de concessão ou autorização, nos termos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, para exercer, no País, as atividades de que trata o art. 458; e (Incluído pelo Decreto nº 7.296, de 2010).~~

I - detentora de concessão ou autorização, nos termos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, para exercer, no País, as atividades de que trata o art. 458; (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

I-A - detentora de concessão, nos termos da Lei nº 12.276, de 2010; (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

I-B - contratada sob o regime de partilha de produção, nos termos da Lei nº 12.351, de 2010; e (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

~~II - contratada pela pessoa jurídica referida no inciso I em afretamento por tempo ou para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, bem como as suas subcontratadas. (Incluído pelo Decreto nº 7.296, de 2010).~~

II - contratada pela pessoa jurídica referida nos incisos I, I-A ou I-B, em afretamento por tempo ou para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, ou por suas subcontratadas.

(Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

§ 2º A pessoa jurídica contratada de que trata o inciso II do § 1º, ou sua subcontratada, também poderá ser habilitada ao REPETRO para promover a importação de bens objeto de contrato de afretamento, em que seja parte ou não, firmado entre pessoa jurídica sediada no exterior e a detentora de concessão ou autorização, desde que a importação dos bens esteja prevista no contrato de prestação de serviço ou de afretamento por tempo. (Incluído pelo Decreto nº 7.296, de 2010).

~~§ 3º Quando a pessoa jurídica contratada de que trata o inciso II do § 1º não for sediada no País, poderá ser habilitada ao REPETRO a empresa com sede no País por ela designada para promover a importação dos bens, observado o disposto na legislação específica. (Incluído pelo Decreto nº 7.296, de 2010). (Revogado pelo Decreto nº 9.537, de 2018)~~

(...)” (grifei)

Ou seja, a pessoa jurídica beneficiada pelo REPETRO somente pode se utilizar do regime se ela constar no contrato como a responsável no País pela importação e pela prestação de serviços, pois empresa estrangeira não pode realizar importações ou prestar serviços diretamente no Brasil sem estar devidamente constituída e registrada (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, arts. 1134 a 1141).

O Manual do REPETRO elucida o que mudou com a revogação do § 3º transcrito acima:

“O Repetro-Sped será utilizado exclusivamente pelas seguintes pessoas jurídicas habilitadas pela RFB:

1) a operadora, pessoa jurídica de direito privado contratada pela Agência Nacional de Petróleo nos termos da Lei nº 9.478, de 1997, da Lei nº 12.276, de 2010, ou da Lei nº 12.351, de 2010 (IN RFB nº 1.781, de 2017, art. 4º, § 1º, inciso I);

2) a contratada pela operadora, em afretamento por tempo ou para a prestação de serviços, para execução das atividades de exploração ou produção de petróleo e de gás natural (IN RFB nº 1.781, de 2017, art. 4º, § 1º, inciso II, alínea a); e 3) a subcontratada da pessoa jurídica mencionada no item 2 acima para a execução de determinada atividade prevista no contrato firmado entre a operadora e a pessoa jurídica contratada (IN RFB nº 1.781, de 2017, art. 4º, § 1º, inc. II, alínea b).

A habilitação é dispensada para a fabricante ou para a empresa comercial exportadora de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de

1972, porque tais empresas não importam bens com fundamentação no Repetro-Sped. Da mesma forma, não exploram as atividades descritas no artigo 1º da IN RFB nº 1.781, de 2017.

As pessoas jurídicas mencionadas nos itens 1 a 3 acima devem ser sediadas e estabelecidas no País. Porém, quando a contratada for uma empresa estrangeira, por não estar sediada no País, ela não poderá importar os bens a serem admitidos no regime ou prestar os serviços diretamente. Além disso, também não poderá designar pessoa jurídica para em seu nome importar os bens, tendo em vista que sua base normativa foi retirada do direito aduaneiro em razão da revogação do § 3º do artigo 461-A do Regulamento Aduaneiro." (grifei)

Assim, quando a SHELL afirma que a TAMBÁ BV, localizada na Holanda, foi a verdadeira responsável pelos serviços de instalação, constatamos que uma parcela dos recursos remetidos ao exterior estaria sujeita à tributação, devido à importação dos serviços de instalação, que não seriam alcançados pela isenção do REPETRO.

(...)

Inicialmente cumpre destacar que a SHELL afirmou ter a TAMBÁ BV contratado serviços de terceiros para a instalação e não que a TAMBÁ BV foi a responsável por esses serviços de forma direta, logo, não há como afirmar que houve importação do serviço pela SHELL ao contratar à TAMBÁ BV.

Outro ponto é o fato de que a fiscalização se utiliza do Manual do REPETRO para suprir a norma que foi revogada, artigo 461-A, §3º (incluído no Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009, Regulamento Aduaneiro, pelo Decreto nº 7.296, de 2010), para afirmar que a empresa estrangeira só pode prestar serviço se a sede for no país.

Ao mesmo tempo, descaracterizar a bipartição contratual para afirmar que havia apenas um único contrato não poderia ser causa para esta autuação, mesmo que fosse efetivada contra e diretamente a empresa nacional prestadora dos serviços. Isso porque esta também poderia estar habilitada ao Repetro, conforme estabelece o art. 461A, § 1º, inciso II, e § 2º, do Decreto 6759/2009 (Regulamento Aduaneiro).

Mais uma vez vale repisar os argumentos da recorrente neste aspecto:

- Da Inexistência de descumprimento dos requisitos do Repetro

No caso dos autos, todos os requisitos para a fruição do regime Repetro vinham sendo expressamente cumpridos pela Impugnante, eis que:

(i) os bens importados se referem a componentes de um equipamento de produção de petróleo, e estão previstos expressamente no Anexo I, da IN RFB 1415/2013;

(...)

(ii) os bens sempre foram utilizados para a produção de petróleo no campo de BC-10;

(...)

(iii) os bens foram importados mediante contrato de locação, sem transferência de propriedade para o importador no Brasil;

(iv) À época dos fatos geradores analisados o contrato ainda não estava encerrado, de modo que não existe obrigação de reexportar os bens.

Diante do incontroverso cumprimento dos requisitos do Repetro pela Impugnante, causa espécie constatar que o Fiscal Autuante anulou a concessão do regime por constatar que teria ocorrido “de importação de serviços no âmbito do contrato de locação”. Além de não corresponder aos fatos e carecer de qualquer evidência, fato é que esta acusação **não configura violação a qualquer requisito para a concessão e fruição do Repetro**, que, como visto, estão elencados acima.

Com efeito, lendo e relendo o regulamento aduaneiro e mesmo a IN RFB 1415/2013, não se encontra qualquer dispositivo determinando a anulação do regime pela constatação de que, no contrato de locação, também haveria prestação de serviços.

Muito pelo contrário, o próprio Manual do Repetro admite o afretamento por tempo como modalidade válida de contrato de importação, assim como a locação.

Desta feita, ao se concluir que não restou amplamente comprovado ter ocorrido a dissimulação, não haveria razões para adentrar aos demais argumentos quanto ao fato da TAMBA BV ser empresa estrangeira e não poder prestar serviços no Brasil com base nos artigos 1.134 a 1.141 do Código Civil, bem como, também não há maiores considerações a serem feitas acerca dos tributos incidentes, visto que, entendendo pela validade do contrato de locação, devendo ser mantido o regime especial do REPETRO, pelo mesmo motivo, deve ser cancelada a imposição da multa prevista no art. 72 da Lei 10.833/2003, eis que não houve qualquer violação aos requisitos do regime de admissão temporária.

Conclusão

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Redator designado.

Em que pese o entendimento do I. Relator, ousou dele discordar em relação ao mérito.

Tendo em vista que o recorrente repisou em sua peça recursal basicamente os argumentos deduzidos na impugnação e que, no meu entendimento, não foram trazidos novos

elementos que pudessem refutar as conclusões da fiscalização e da decisão recorrida quanto ao mérito, nos termos do art. 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF Nº 1.634, DE 21/12/2023, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

Do Mérito

Da Alegação de Decadência (Prejudicial de Mérito)

Alega a Impugnante a decadência do crédito tributário, ante o decurso do prazo quinquenal previsto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN (lei nº 5.172/1966), reproduzido no art. 752 do Regulamento Aduaneiro. Acrescentando que o regulamento aduaneiro não está criando prazo decadencial novo, mas apenas explicitando a contagem do prazo do art. 173, inciso I, do CTN, à hipótese do drawback, cuja suspensão de tributos devidos na importação está condicionada à exportação do bem ou mercadoria aos quais foram empregados. Contudo, defende a Impugnante que essa regra seria inaplicável ao caso dos autos, uma vez que “a autoridade fiscal está questionando o descumprimento de requisitos de concessão do Repetro”, sendo que “o Fisco já poderia ter fiscalizado o contribuinte e realizado o lançamento dos tributos anteriormente suspensos, desde o desembaraço aduaneiro” (fls. 1625). Não assiste razão à Impugnante, uma vez que, conforme já explicitado, a autoridade aduaneira não questionou o aspecto formal do contrato de locação apresentado, mas o descumprimento do regime do Repetro durante a execução de serviços de instalação não contemplados no contrato apresentado como fundamento da suspensão dos tributos. Portanto, trata-se de evento posterior a concessão do regime do Repetro, adequando-se perfeitamente ao prazo previsto no art. 752, §3º, inciso I, combinado com art. 461, ambos do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009). Essa hipótese, inclusive, não encontra resistência da Impugnante (fls. 1626): “(i) o termo inicial do prazo decadencial contado na forma do art. 752, §3º, inc. I, do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/2009) somente é aplicável às hipóteses em que há o cancelamento da suspensão do tributo em função de um evento posterior à sua concessão (por exemplo, o despacho para consumo do bem importado ou a descumprimento da obrigação de reexportação do bem);” Tendo o contribuinte se beneficiado do regime do Repetro com um contrato formal de locação de equipamentos, foi posteriormente excluído do referido benefício ao se constatar que foi executada a instalação de “sistemas completos de extração de óleo no fundo do mar” (fls. 1644), conferindo “utilidade na exploração de petróleo” (fls. 1645).

Da Alegação de Homologação Expressa

Defende a Impugnante que a Receita Federal do Brasil, quando do registro da Declaração de Importação, já tinha pleno conhecimento do Equipamento importado e dos termos do Contrato de Locação nº P3.0001, tendo efetuado uma análise criteriosa do contrato de locação. Contudo, conforme já demonstrado, ocorreu o descumprimento do regime do Repetro durante sua vigência, e não dos requisitos de sua concessão, como insiste a Impugnante. Assim, tratando-se de fundamento de exclusão do regime por fato posterior a sua concessão, não há que se falar em homologação expressa por ato ocorrido no despacho aduaneiro, como prevê o referido art. 146, do CTN.

Ademais, ressalte-se que, além de o despacho aduaneiro ser anterior ao descumprimento do regime aduaneiro do Repetro, ele não se equipara, em nenhuma hipótese, a lançamento, o que por si só afastaria a alegação de homologação expressa.

Tanto é assim que o próprio Regulamento Aduaneiro prevê a possibilidade de revisão aduaneira após o desembaraço aduaneiro, no prazo de 5 (cinco) anos:

Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo

importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º ; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.

§ 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data: I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º); e II - do registro de exportação.

§ 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.

Portanto, não houve homologação expressa do ato concessório, e mesmo que tivesse ocorrido, a exclusão do regime do Repetro ocorreu por fato posterior ao desembaraço aduaneiro, durante a execução do referido regime, quando o contribuinte realizou a instalação dos equipamentos e o pagamento sem previsão contratual.

Da Migração de Regime

Alega a Impugnante que a totalidade dos componentes do Equipamento importado com base no Contrato de Locação nº P 3.0001 já teve a admissão temporária pelo Repetro definitivamente encerrada, com a extinção do regime na forma do art. 25 da IN RFB nº 1414/2013, inciso IV. Nesse ponto cabe corrigir a legislação indicada, que de fato seria a IN RFB nº 1415/2013, inciso IV:

Art. 25. A aplicação do regime de admissão temporária em Repetro extingue-se com a adoção de uma das seguintes providências, pelo beneficiário, que deverá ser requerida dentro do prazo fixado para a permanência do bem no País:

(...)

IV - transferência para outro regime aduaneiro especial, observado o disposto na legislação específica; e”

Contudo, não houve efetiva extinção do regime do Repetro, mas a migração mediante procedimento simplificado, dentro do mesmo regime, do Repetro para o Repetro-SPED, nos termos do art. 39, da IN RFB nº 1781/2018, cujo conteúdo foi indicado pela Impugnante em sua defesa (fls. 1638):

“Art. 39. O Repetro concedido com base nas normas em vigor até a data de publicação desta Instrução Normativa permanecerá vigente até o prazo final de aplicação do regime, fixado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela concessão.

§ 1º Os pedidos relativos ao Repetro, protocolizados antes da publicação desta Instrução Normativa e pendentes de decisão, serão analisados e julgados nos termos da norma vigente à época do pedido.

§ 2º Os bens admitidos até 31 de dezembro de 2018, ou cujo pedido de aplicação do Repetro tenha sido protocolizado até essa data, estarão sujeitos, até 31 de dezembro de 2020, às regras vigentes do Repetro.

§ 3º Os bens a que se refere o § 2º poderão migrar para o Repetro-Sped, mediante procedimento simplificado na forma definida pela Coana, no período compreendido entre 31 de janeiro de 2018 e 30 de junho de 2019, desde que atendidos os requisitos e condições para aplicação do regime, sem dispensa do registro de nova DI, inclusive quando se tratar de substituição do beneficiário.

De fato, a Portaria Coana nº 40/2018, que define procedimentos simplificados para a migração de bens do Repetro para o Repetro-Sped nos termos do § 3º acima referenciado, expressamente indica, no art.12, § 1º, que:

§ 1º A extinção automática do regime anterior não prejudica eventual procedimento de revisão aduaneira do regime anterior pela unidade com jurisdição sobre o estabelecimento matriz da pessoa jurídica habilitada, para fins de fiscalização de tributos incidentes sobre o comércio exterior na forma do § 4º do art. 19-A da IN RFB nº 1.415, de 2013.

Ademais, estabelece o art. 13 da Portaria Coana nº 40/2018, que:

Art. 13. A concessão de habilitação no Repetro-Sped não revoga a habilitação anterior no Repetro, exceto quando solicitada pela pessoa jurídica requerente. Parágrafo único. O disposto neste artigo não prejudica a anulação do ADE anterior quando for constatado vício formal.

Portanto, resta claro que a referida migração não homologa expressamente o regime Repetro, cabendo à autoridade aduaneira fiscalizar o cumprimento do Regime do Repetro, como fez a autoridade lançadora.

Dos Requisitos do Repetro

Em sua defesa, a Impugnante alega ter cumprido os seguintes requisitos do Repetro (fls. 1640):

- “(i) os bens importados deveriam estar indicados no Anexo I do diploma;
- (ii) os bens deveriam ser utilizados no local indicado no contrato de concessão;
- (iii) os bens não poderiam ser importados sob contratos de arrendamento mercantil financeiro; e
- (iv) ao final do contrato de arrendamento ou locação, os bens deveriam retornar ao exterior”.

Deve-se observar, contudo, que a autoridade aduaneira considerou que o contrato de locação apresentado como fundamento para o gozo do benefício do regime do Repetro seria inservível para o objetivo ao qual se propunha, tendo-o desconsiderado, nos termos do art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional – CTN.

Assim, o regime do Repetro perdeu seu fundamento de validade, motivo pelo qual o contribuinte foi excluído do referido benefício fiscal.

Não se trata aqui de anulação do regime pela constatação de que, no contrato de locação, também haveria prestação de serviços. Na verdade, conforme já explicitado, o contrato de locação apresentado não previa a execução de serviços, o que de fato ocorreu foi a prestação de serviços sem previsão contratual, com reflexo nos valores cobrados no referido contrato de locação.

Não cabe aqui analisar se era ou não possível que um contrato de prestação de serviços cumulado com locação de bens (equipamentos) poderia ser admitido no regime do Repetro, uma vez que a Impugnante não apresentou qualquer contrato que contemplasse a Instalação dos Equipamentos em águas profundas, ao contrário, omitiu tais informações de forma sistemática, durante o procedimento fiscal, o que lhe acarretou a lavratura de auto de infração por embaraço à fiscalização.

Posteriormente continuou omitindo informações, motivo pelo qual a autoridade aduaneira lançou o presente auto de infração pela inexistência de contrato de prestação

de serviços, embora os complexos serviços de instalação de equipamentos de extração de petróleo em águas profundas sejam incontroversos.

Por fim, mesmo na fase de defesa, a Impugnante não apresentou nenhum documento que formalizasse os serviços de instalação envolvendo os equipamentos objeto do regime de Repetro.

Assim, não é possível analisar, em tese, a possibilidade de o contrato de locação apresentado contemplar a instalação de equipamentos, pelo simples fato de o referido contrato não contemplar tais serviços, que permanecem ocultos pela Impugnante. Pela mesma razão, não se pode discutir a possibilidade de uma empresa estrangeira terceirizar uma prestação de serviços que sequer poderia ser por ela fornecida.

De fato, não será objeto de análise nestes autos alegações desprovidas de provas, cujo ônus cabia à Impugnante, nos termos do art. 373, inciso II, do Código de Processo Civil, combinado com art. 16, inciso III e § 4º, do Decreto nº 70.235/1972.

DO PEDIDO DE PROVAS

A Impugnante requer a apresentação posterior de provas. No entanto, o momento oportuno para fazê-lo, no processo administrativo, é juntamente com a impugnação, salvo expressas exceções legais, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, consoante o disposto no § 4º, art. 16, do Decreto no 70.235/1972. Portanto, resta indeferido o pedido genérico de produção intempestiva de prova.

DA CONCLUSÃO

Voto pela IMPROCEDÊNCIA da IMPUGNAÇÃO, mantendo o crédito tributário apurado, nos termos do relatório e voto(s) que integram o julgado.

Assim, acompanho o entendimento da decisão recorrida de que houve o descumprimento das condições e requisitos estabelecidos quando da concessão do benefício de suspensão de tributos (Repetro) devendo ser mantida a cobrança dos tributos suspensos e a imposição da respectiva multa regulamentar.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges