

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS**  
**ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO**  
**GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**GUSTAVO SOUZA VEIGA DE PAULA**

**O REPETRO E O REPETRO- SPED NO ÂMBITO DO CONSELHO  
ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS: alterações interpretativas após a  
reestruturação do órgão em 2015?**

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS**  
**ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO**  
**GRADUAÇÃO EM DIREITO**

GUSTAVO SOUZA VEIGA DE PAULA

**O REPETRO E O REPETRO- SPED NO ÂMBITO DO CONSELHO  
ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS: alterações interpretativas após a  
reestruturação do órgão em 2015?**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à FGV  
DIREITO RIO como requisito para a obtenção do  
título de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Leonardo de Andrade Costa

O autor dedica esse trabalho de conclusão de curso a seus pais, Fausto e Roseli, exemplos e incentivadores de minha carreira e vida.

## AGRADECIMENTOS

Escrever um Trabalho de Conclusão de Curso não é algo fácil. É um ato que me demandou tempo, estudo, energia e dedicação. Por isso, gostaria de agradecer a tudo e a todos que me capacitaram enfrentar esse desafio. Em primeiro lugar, gostaria de agradecer a minha namorada Amanda Alves, que passou finais de semana e feriados ensolarados a meu lado, me incentivando a todo tempo. Sem você eu não teria conseguido. Obrigado, meu amor.

Em segundo lugar, gostaria de agradecer a meu orientador, Leonardo Costa. Sua orientação dedicada, me permitiu construir essa monografia. Além disso, se não fossem as suas aulas nos cursos de Finanças Públicas, Sistema Tributário Nacional e Tributos em Espécie, eu não teria me apaixonado pelo Direito Tributário e, certamente, não estaria escrevendo esse TCC. Muito Obrigado!

Em terceiro lugar, gostaria de agradecer a Fundação Getúlio Vargas. Nesses 4 anos que fiz parte da escola de Direito e nos outros 3 na escola de Administração, me transformei como ser humano, me tornei mais crítico e mais estudioso. Tenho muito orgulho de fazer parte dessa instituição e levarei com muita honra os títulos que aqui recebi e eventualmente ainda receberei.

Em quarto lugar, tenho de agradecer ao corpo docente e a coordenação da FGV Direito Rio. Tive durante esses anos, os melhores professores do mercado. O método inovador, a dedicação do corpo docente, foi essencial para que eu me apaixonasse pelo direito. Devo muito a vocês. Muito obrigado.

Agradeço também a minha querida turma, que tive a honra de exercer a função de representante nos últimos anos. A inteligência de vocês me desafiou a todo momento, tive que estudar muito para acompanhá-los. Sou feliz por ter compartilhado esses anos com vocês.

Não posso deixar de agradecer também a meus inúmeros amigos, que sempre estiveram a meu lado e compartilharam comigo todos os momentos felizes e tristes não só do curso, mas da vida.

Agradeço também aos meus colegas de Ulhôa Canto, Rezende e Guerra Advogados, a escolha do tema se deve a vocês. Nesse um ano que fiz parte do escritório, aprendi muito. Talvez eu não tivesse a capacidade de atravessar conceitos tão complexos do direito tributário, nesse trabalho, se não fosse pelos ensinamentos que recebi no UCRG.

Por fim, agradeço a minha amada família. O suporte em todos os sentidos me propiciou chegar até aqui. Vocês são meus exemplos, minha inspiração. Obrigado por tudo!

## **SIGLAS, ABREVIATURAS E OUTRAS CONVENÇÕES**

ANP	Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis
DRJ	Delegacia Regional da Receita Federal do Brasil de Julgamento
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
COANA	Coordenação-Geral de Administração Aduaneira da Receita Federal do Brasil
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
DACON	Demonstrativo de Apurações de Contribuições Sociais
DDE	Declarações para Despacho de Exportações
DI	Declaração de Importação
DIPJ	Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ECD	Escrituração Contábil Digital
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	Imposto sobre Exportações
II	Imposto sobre Importações
IN	Instrução Normativa
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ISS	Imposto Sobre Serviços

INCOTERM	Termo de Comércio Internacional
LI	Licença de Importação
ME	Mercado Externo
MI	Mercado Interno
MP	Medida Provisória
PETROBRÁS	Petróleo Brasileiro S.A.
PIS	Programa de Integração Social
PNBV	Petrobrás Netherlands B.V.
RA	Regulamento Aduaneiro
RFB	Receita Federal do Brasil
REPETRO	Regime tributário e aduaneiro especial de utilização econômica de bens destinados às atividades de exploração, desenvolvimento e produção das jazidas de petróleo e de gás natural
SCI	Sistema de Controle Informatizado
SECEX	Secretaria de Comércio Exterior
SISCOMEX	Sistemas de Comércio Exterior
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
SRF	Secretaria da Receita Federal
SRFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
TR	Termo de Responsabilidade

## RESUMO

Este trabalho busca analisar a maneira como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vêm interpretando o Regime tributário e aduaneiro especial de utilização econômica de bens destinados às atividades de exploração, desenvolvimento e produção das jazidas de petróleo e de gás natural (REPETRO). Para tanto buscou-se testar uma hipótese, de que também no REPETRO, o CARF vem superando entendimentos favoráveis ao contribuinte para adotar posicionamentos mais favoráveis à Fazenda Nacional, desde o advento da Operação Zelotes. Analisou-se todas as decisões sobre o regime proferidas nos últimos 4 anos e foi traçada uma correlação com decisões sobre os mesmos temas editadas de 2010 a 2015.

Palavras-Chave: REPETRO-SPED; CARF; Afretamento; Exportação ficta; Multas Administrativas.

## ABSTRACT

This paper aims to analyze the way the Brazilian Administrative Tax Appeals Council (CARF) has been interpreting the Special Tax and Customs Regime of economic use of assets for the exploration, development and production of oil and natural gas (REPETRO). For that, it was tested the hypothesis that, also in REPETRO, CARF has been overcoming taxpayer-friendly understandings to adopt positions more favourable to the National Treasury, since the advent of Operation Zelotes. All the decisions about REPETRO made in the last 4 years were analyzed and correlated with decisions of the same theme from 2010 to 2015.

Key Words: REPETRO-SPED; CARF; Chatering; *ficta* Exportation; Administrative Fines.



## Sumário

INTRODUÇÃO.....	1
1. REPETRO: petróleo e gás natural.....	4
1.1. Desenvolvimento histórico .....	5
1.2. Natureza jurídica do REPETRO .....	8
1.3. Admissão temporária.....	10
1.4. Exportação ficta .....	12
1.5. Drawback.....	14
2. Sistema SPED.....	16
3. Análise da jurisprudência no âmbito do CARF .....	19
3.1. Metodologia da pesquisa .....	19
3.2. Multas administrativas.....	20
3.2.1. Descrição dos casos .....	20
3.2.2. Comparação e análise .....	27
3.3. Extinção do regime.....	33
3.3.1. Descrição dos casos .....	33
3.3.2. Comparação e análise .....	39
3.4. Bipartição contratual no âmbito dos contratos de afretamento e prestação de serviços .....	40
3.4.1. Descrição dos casos .....	40
3.4.2. Comparação e análise .....	49
3.5. Exportação Ficta.....	52
3.5.1. Descrição dos casos .....	52
3.5.2. Comparação e análise .....	53
CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	55
REFERÊNCIAS .....	58

## INTRODUÇÃO

O setor de petróleo movimenta anualmente bilhões de reais no Brasil. Para se ter uma ideia, a Petrobrás - maior *player* do setor no país, faturou em 2018, 349,8 bilhões de reais<sup>1</sup>. Outro dado importante fornecido pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), demonstra que 13% do PIB nacional deriva de atividades relacionadas a cadeia do petróleo e gás natural<sup>2</sup>. De fato, trata-se de atividade com grande relevância econômica e que, por sua vez, acarreta grande impacto na arrecadação tributária.

Nesse contexto insere-se o objeto de estudo desta pesquisa. Trata-se do Regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e gás natural (REPETRO). Como será mais bem explicado ao longo do texto, tal regime é aplicável na cadeia do petróleo e gás natural. Em virtude de suas características, caracteriza-se como verdadeiro incentivo fiscal.<sup>3</sup>

Por oportuno, esse regime se vale de outros regimes especiais, dentre os quais os mais importantes são: o *drawback*, a exportação ficta e a admissão temporária.

Dada a sua relevância, o REPETRO possui repercussões tributárias sobre mais de um ente federado visto que excepciona as regras gerais de tributos federais e estaduais, precisando para isso de esforços conjuntos dos entes federados. Para se ter uma ideia introdutória, os tributos diretamente atingidos pelo REPETRO são: o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), o Imposto de Importação (II), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS). O Imposto Sobre Serviços (ISS) de competência municipal também incide na cadeia do Petróleo o que confere maior grau de complexidade à matéria.

---

1 G1. **Petrobras tem lucro de R\$ 25,7 bilhões em 2018, após quatro anos de prejuízo.** Publicada em: 27.02.2019. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2019/02/27/petrobras-tem-lucro-de-r-25779-bilhoes-em-2018.ghtml>> Acesso em: 30.05.2019.

2 AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO. **1ª Rodada de Licitações completa 20 anos.** Brasília, 17 jun. 2019. Disponível em: <<http://www.anp.gov.br/noticias/5234-1a-rodada-de-licitacoes-completa-20-anosestatisticas>> Acesso em: 09.05.2019.

3 DE PAULA, Daniel Giotti. **A Exportação Ficta no REPETRO: Fundamento, Controle e Harmonização Tributária.** In GOMES, Marcus Lívio; RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Coord.) A tributação na indústria do petróleo e gás natural. 1ª ed. Rio de Janeiro: Almedina, 2017.

Segundo dados fornecidos pela Secretária da Receita Federal do Brasil (SRFB) o REPETRO é responsável por 23% da exoneração tributária-aduaneira do país, superior, inclusive, à exoneração da Zona Franca de Manaus, que representa 19% do total exonerado.<sup>4</sup>

No início de 2018 com fundamento em diversas alterações legislativas, a SRFB realizou modificações substanciais na regulamentação do REPETRO, o qual passou a se denominar regime aduaneiro especial de utilização econômica destinado a bens a serem utilizados nas atividades de exploração, desenvolvimento e produção das jazidas de petróleo e de gás natural (REPETRO-SPED)<sup>5</sup>.

Ressalte-se que a principal modificação do regime ocorreu com a aplicação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)<sup>6</sup> ao REPETRO.<sup>7</sup>

Embora a alteração normativa tenha disposto que o REPETRO incide em atividades de exploração, desenvolvimento e produção das jazidas de petróleo e gás natural, o regime não está restrito apenas a essas atividades. Isso porque, o §1º, do art. 1º, da IN SRFB nº 1.781/2017, dispõe que o REPETRO-SPED também se aplica às atividades de pesquisa e lavra de que trata a Lei nº 12.276/2010<sup>8</sup>, na atividade de avaliação de que trata a Lei nº 12.351/2010<sup>9</sup>.

O trabalho tem como objetivo geral examinar os principais aspectos do REPETRO-SPED e, de forma mais específica, realizar um levantamento das decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)<sup>10</sup> sobre questões relativas ao mencionado regime aduaneiro especial. Nesse contexto, objetiva-se também identificar quais são os temas controvertidos objeto de discussão e, ainda, se os entendimentos do CARF foram ou não

---

4 RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Manual do Repetro** – Estatísticas. Brasília, 3 jul. 2015. Disponível em: <receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/repetro/estatísticas> Acesso em: 10 de outubro de 2019.

5 De acordo com a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (IN SRFB) nº 1.781/2017, o REPETRO-SPED é: “o regime aduaneiro especial de utilização econômica destinado a bens a serem utilizados nas atividades de exploração, desenvolvimento e produção das jazidas de petróleo e gás natural”.

6 SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/> Acesso em: 20.09.2019.

7 O SPED será melhor analisado no Capítulo 2 deste trabalho.

8 O preâmbulo da lei dispõe que a lei: “Autoriza a União a ceder onerosamente à Petróleo Brasileiro S.A. - PETROBRAS o exercício das atividades de pesquisa e lavra de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos de que trata o inciso I do art. 177 da Constituição Federal, e dá outras providências.”

9 O art. 1º da Lei nº 12.351/2010 dispõe que: “esta Lei dispõe sobre a exploração e a produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos em áreas do pré-sal e em áreas estratégicas, cria o Fundo Social - FS e dispõe sobre sua estrutura e fontes de recursos, e altera a Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997.”

<sup>10</sup> O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é o órgão administrativo decisório, subordinado ao Ministério da Economia (ME), responsável por revisar os autos de infração, os pedidos de restituição e as declarações de compensação (PER/DCOMP) e determinar a sua validade ou o seu cancelamento, para fins de cobrança do crédito tributário. Portanto, o CARF é o órgão responsável por analisar a interpretação legal e infralegal do REPETRO em âmbito administrativo.

modificados a partir de 2015, com as alterações regimentais e estruturais a que o órgão foi submetido.

Com efeito, sabe-se que, em 2015, com o advento da Operação Zelotes<sup>11</sup>, o CARF sofreu várias modificações, propostas essencialmente pelo Ministro da Fazenda, à época, Joaquim Levy<sup>12</sup>.

Assim, o trabalho requer a consolidação da legislação, jurisprudência e doutrina referentes ao assunto, para, subsequentemente, de maneira crítica, deixar as nossas impressões. Pretende-se, portanto, por intermédio do presente trabalho, elaborar texto completo que contribua para o entendimento do tema ora analisado. Busca-se através do levantamento da jurisprudência administrativa, testar uma hipótese, qual seja, de que no âmbito do REPETRO, o CARF modificou o seu entendimento a partir de 2015 para, em prejuízo do contribuinte, adotar posicionamentos mais favoráveis ao fisco.

Considerando o exposto, o trabalho subdivide-se em 3 capítulos, além dessa introdução, das considerações finais e das referências bibliográficas. No Capítulo 1, serão examinadas as principais características do REPETRO, sua formação e natureza jurídica. Por sua vez, no Capítulo 2 é examinado o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que foi introduzido ao REPETRO pela IN SRFB n° 1.781/2017. No capítulo 3, será analisada a forma como o CARF está decidindo questões referentes ao REPETRO e bem assim como ele decidia os mesmos temas em anos anteriores à aludida reestruturação do órgão administrativo. Nesse capítulo também serão efetuadas (i) críticas sobre os acórdãos analisados e; (ii) sugestões de práticas que poderão reduzir o passivo potencial advindo de autuações fiscais.

---

11 A operação Zelotes foi uma operação da Polícia Federal que investigou a prática de crimes no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. A operação se iniciou em 2015 e teve sua 10ª fase em meados de 2018. Com efeito, o site da Polícia Federal esclarece que: “A Operação Zelotes foi deflagrada no dia 26 de março deste ano (2015). Ao todo, 180 policiais federais e 55 fiscais da Receita Federal cumpriram 41 mandados de busca e apreensão nos estados de São Paulo, Ceará e no Distrito Federal. Os crimes investigados são: Advocacia Administrativa Fazendária, Tráfico de Influência, Corrupção Passiva, Corrupção Ativa, Associação Criminosa, Organização Criminosa e Lavagem de Dinheiro.” – POLÍCIA FEDERAL. Nota a imprensa – Operação Zelotes. Disponível em: <<http://www.pf.gov.br/agencia/noticias/2015/11/nota-a-imprensa-operacao-zelotes>> Acesso em: 10.09.2019.

12 Destacam-se as mudanças no corpo e na remuneração dos conselheiros e alteração do regimento interno do órgão, dentre outras. As principais mudanças foram sintetizadas pelo ex-Ministro da Fazenda em apresentação disponível em: MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reestruturação do CARF e a Operação Zelotes**. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/cdc/audiencias-publicas-1/realizadas-em-2015/15-07-15-operacao-zelotes/apresentacao-min-levy>> Acesso em: 20.10.2019.

## 1. REPETRO: petróleo e gás natural

A pesquisa, a lavra, a refinação do petróleo e gás natural, nos termos do art. 177<sup>13</sup>, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), são monopólios da União. Os instrumentos mais usuais que a iniciativa privada<sup>14</sup> se vale para exercer essas atividades são a concessão e a autorização.

O REPETRO, conforme já indicado, é um regime aduaneiro especial que se utiliza de ferramentas jurídicas para desonerar tributariamente as atividades de exportação e importação de bens destinados à cadeia do petróleo e gás natural. Em que pese a importância do REPETRO, ele não é o único regime aduaneiro especial existente no Brasil, relacionado as atividades de petróleo e gás natural. Segundo Renata de Araújo e Kerma Maciel, os outros regimes aduaneiros especiais incidentes são<sup>15</sup>:

Trânsito aduaneiro; Admissão temporária; admissão temporária para a utilização econômica; *Drawback* (que pode ter as modalidades suspensão, isenção e restituição); Entreposto aduaneiro; Entreposto industrial sobre controle informatizado – Recof, Recom, exportação temporária, Exportação temporária para aperfeiçoamento passivo; Repetro e Repetro-Sped; Repex e outros.

---

13 Art. 177. Constituem monopólio da União:

I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos;

II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro;

III - a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores;

IV - o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem;

V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados, com exceção dos radioisótopos cuja produção, comercialização e utilização poderão ser autorizadas sob regime de permissão, conforme as alíneas b e c do inciso XXIII do caput do art. 21 desta Constituição Federal.

14 O monopólio foi flexibilizado a partir de 1995, com a edição da Emenda Constitucional nº 9, de 09.11.1995, a qual modificou a redação do § 1º do art. 177. A redação original do parágrafo dispunha: “§ 1º O monopólio previsto neste artigo inclui os riscos e resultados decorrentes das atividades nele mencionadas, sendo vedado à União ceder ou conceder qualquer tipo de participação, em espécie ou em valor, na exploração de jazidas de petróleo ou gás natural, ressalvado o disposto no art. 20, § 1º”. Por sua vez, após a mencionada emenda constitucional, o dispositivo passou a prever a participação da iniciativa privada nos seguintes termos: “§ 1º A União poderá contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades previstas nos incisos I a IV deste artigo observadas as condições estabelecidas em lei”.

15 DE ARAUJO, Renata Alcione de Faria Vilela; MACIEL, Kerma. REB e REPETRO – Pontos de convergência e Divergência. In LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro; DE ARAUJO, Renata Alcione de Faria Vilela. **Questões Atuais sobre o REPETRO**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. P. 65.

Os destinatários do REPETRO-SPED são as pessoas jurídicas que atuam na cadeia de petróleo e gás natural sob o regime de autorização ou concessão e as pessoas por essas contratadas. O regime se aplica aos bens dispostos no art. 3º, da IN SRFB nº 1.781/2019<sup>16</sup>, sendo que o §1º do referido artigo estipula as vedações à aplicação do referido regime<sup>17</sup>.

O REPETRO-SPED é formado por um conjunto de regimes aduaneiros especiais, dentre os quais os principais são os expostos no art. 2º, da IN 1.781/2017, quais sejam: admissão temporária; exportação ficta; e *drawback*, os quais serão melhor analisados nos tópicos que se seguem. Antes da apresentação de cada um desses regimes, importante salientar o desenvolvimento legislativo do REPETRO-SPED, por meio do qual se analisará a sua natureza jurídica.

### 1.1. Desenvolvimento histórico

A atividade de exploração do petróleo e gás natural é tributada no Brasil desde o seu início. A primeira lei que tratou sobre um regime aduaneiro especial, foi a Lei nº 9.430/1996, em seu art. 79, caput, que previu a admissão temporária, de forma genérica<sup>18</sup>.

No que diz respeito ao REPETRO, a edição da Medida Provisória (MP) nº 2.189-49/2001, que acrescentou um parágrafo único ao art. 79, da mencionada Lei nº 9.430/1996,

---

16 Art. 3o A aplicação do Repetro-Sped é restrita:

I - aos bens principais sujeitos a importação para permanência definitiva no País com suspensão do pagamento dos tributos federais incidentes na importação, relacionados nos Anexos I e II desta Instrução Normativa;

II - aos bens principais sujeitos a admissão temporária para utilização econômica com dispensa do pagamento dos tributos federais proporcionalmente ao tempo de permanência dos bens no território aduaneiro, relacionados no Anexo II da Instrução Normativa;

III - aos aparelhos e a outras partes e peças a serem diretamente incorporadas aos bens principais referidos nos incisos I ou II para garantir sua operacionalidade;

IV - às ferramentas utilizadas diretamente na manutenção dos bens principais referidos nos incisos I ou II; e

V - aos bens sujeitos a admissão temporária para utilização econômica com pagamento dos tributos federais proporcionalmente ao tempo de permanência dos bens no território aduaneiro, destinados às atividades de que trata o art. 1o.

17 § 1o É vedada a aplicação do Repetro-Sped:

I - aos bens de valor aduaneiro unitário inferior a US\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil dólares dos Estados Unidos da América) nas hipóteses previstas nos incisos II e III do caput;

II - aos tubos destinados ao transporte da produção, nos termos inciso VII do art. 6o da Lei no 9.478, de 6 agosto de 1997, nas hipóteses previstas nos incisos I a III do caput; ou

III - sob a forma de admissão temporária, aos bens: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1880, de 03 de abril de 2019)

a) cuja permanência no País seja de natureza definitiva; ou

b) que, por sua natureza, sejam consumidos ou inutilizados pelo uso durante a vigência do regime.

§ 2o O limite de que trata o inciso I do § 1o não se aplica aos tubos constantes do Anexo II desta Instrução Normativa.

18 Art. 79. Os bens admitidos temporariamente no País, para utilização econômica, ficam sujeitos ao pagamento dos impostos incidentes na importação proporcionalmente ao tempo de sua permanência em território nacional, nos termos e condições estabelecidos em regulamento.

foi fundamental para o desenvolvimento do regime. Isso porque, o referido dispositivo passou a prever a possibilidade de o Chefe do Executivo excepcionar, em caráter temporário, a aplicação do caput para determinados bens<sup>19</sup>. A introdução do citado parágrafo único<sup>20</sup> ao art. 79, da Lei nº 9.430/1996, foi o fundamento legal para a promulgação do Decreto nº 3.161/1999, que instituiu no ordenamento jurídico nacional, o REPETRO.

O aludido Decreto nº 3.161/1999 previa em ser art. 4º, que o regime de admissão temporária previsto no ato do Chefe do Poder Executivo, contaria com “suspensão total do pagamento dos impostos incidentes na importação, até 31 de dezembro de 2005”. Nesse Decreto, o regime contava com a cumulação de três outros regimes aduaneiros especiais, isto é, o *drawback*, a exportação com saída ficta e a admissão temporária.

Desde então, várias Instruções Normativas foram editadas pela SRFB como forma de regulamentar o REPETRO<sup>21</sup>. Há cerca de dois anos, foi editada a IN RFB nº 1.781/2017, que por sua vez foi complementada pelas INs RFB nº 1.796/2018, 1.880/2019, 1.901/2019. Todas elas já tratando o REPETRO em sua nova denominação, REPETRO-SPED.

O novo regime aumentou o seu tempo de existência em 20 anos, tendo como prazo final, 31 de dezembro de 2040. Algumas inovações importantes foram trazidas pelo REPETRO-SPED, a começar pelo tratamento privilegiado aos insumos e matérias primas utilizados nas atividades industriais (REPETRO-Industrialização).

Esse novo regime incorporado ao REPETRO-SPED, tem regulação específica na IN RFB nº 1.901/2019. Segundo Mauro Bornia e Gabriel Rezende<sup>22</sup>:

Trata-se de importante regime especial para a indústria nacional, porquanto lhe confere tratamento tributário isonômico no tocante aos bens destinado às atividades de exploração, de desenvolvimento e de produção no setor de petróleo e gás, que também podem ser importados com suspensão dos tributos aduaneiros.

O REPETRO-Industrialização atua mediante a suspensão do pagamento de tributos incidentes na circulação econômica dos bens (i) seja quando produzidos no mercado interno,

---

19 PIERRE, Tom. Breve Histórico da Legislação Aduaneira Aplicada ao REPETRO até aos dias de hoje. In LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro; DE ARAUJO, Renata Alcione de Faria Vilela. **Questões Atuais sobre o REPETRO**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

20 Parágrafo único. O Poder Executivo poderá excepcionar, em caráter temporário, a aplicação do disposto neste artigo em relação a determinados bens.

21 INs SRF nºs 112/1999, 27/2000, 87/2001, 04/2001, 844/2008, 1.415/2013.

22 BORNIA, Mauro; REZENDE, Gabriel Caldiron. **Receita Federal do Brasil regulamenta o REPETRO-Industrialização**. Migalhas. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI307408,11049-Receita+Federal+do+Brasil+regulamenta+o+REPETROIndustrializacao>> Acesso em: 30.10.2019.



na forma do art. 2º, VI, da IN RFB 1.781/2017; (ii) seja quando importados no mercado externo, conforme explica Guilherme Mendes<sup>23</sup>:

As empresas que se habilitarem ao Repetro Industrialização poderão efetuar a venda de produtos com isenção de PIS, Cofins e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), assim como o PIS, a Cofins e o IPI incidentes na importação, desde que as vendas ocorram diretamente às empresas que operam nos regimes Repetro e Repetro-Sped, instituídos em anos anteriores. Após concretizada a venda, as cobranças suspensas são convertidas em cobranças com alíquota zero no caso do PIS e Cofins e isenção no caso do IPI.

Além do REPETRO-Industrialização, o REPETRO-SPED prevê a incidência dos seguintes tratamentos aduaneiros em seu regime: (i) exportação com saída ficta do território nacional de bens principais fabricados nacionalmente e vendidos a pessoa domiciliada no exterior (art. 2º, I, IN RFB nº 1.781/2017) para posterior importação definitiva ou admissão temporária; (ii) exportação com saída ficta do território nacional de partes ou peças de reposição, nacionais ou estrangeiras, destinadas aos bens principais já admitidos nas modalidades de importação definitiva ou admissão temporária (art. 2º, II, IN RFB nº 1.781/2017); (iii) importação de bens para permanência definitiva com suspensão do pagamento dos tributos (art. 2º, III, IN RFB nº 1.781/2017); (iv) admissão temporária para utilização econômica com pagamento dos tributos federais proporcionalmente ao tempo de permanência dos bens no território aduaneiro (art. 2º, IV, IN RFB nº 1.781/2017); (v) admissão temporária para utilização econômica com pagamento dos tributos federais proporcionalmente ao tempo de permanência dos bens no território aduaneiro (art. 2º, V, IN RFB nº 1.781/2017).

Inovação importante, implementada pelo art. 2º, III, IN RFB nº 1.781/2017, foi a criação do regime especial que suspende o pagamento de tributos no caso da importação definitiva pelo prazo de 5 anos, finalizado esse prazo o IPI e o II convertem-se em isenção e as contribuições COFINS e PIS tem sua incidência tributária sobre alíquota zero.

Abaixo se esquematiza o REPETRO-SPED a partir de ilustração<sup>24</sup> elaborada por Tom Pierre:<sup>25</sup>

---

23 MENDES, Guilherme. **Para especialistas, nova etapa do Repetro torna indústria nacional mais atrativa.** JOTA. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/repetro-industrializacao-in-22072019>> Acesso em: 30.10.2019.

24 Na ilustração as siglas utilizadas como MI e ME, correspondem a expressão Mercado Interno e Mercado Externo, respectivamente. A figura demonstra que os bens advindos do mercado externo gozarão dos benefícios do REPETRO, por meio da admissão temporária dos bens, já os bens advindos do Mercado Interno, estarão



Fluxo do Repetro-SPED.



Ao final do prazo contido na habilitação da pessoa jurídica ao REPETRO-SPED, os bens que gozaram do benefício fiscal que traz o regime, terão, de acordo com Renata de Araújo e Kerma Maciel, os seguintes destinos:<sup>26</sup>

a reexportação (retorno dos bens ao exterior), uma vez que os bens são admitidos no Brasil de maneira temporária; II) a entrega à Fazenda Nacional, livre de quaisquer despesas, mediante sua concordância; III) a destruição, sob o controle aduaneiro, por conta do titular do bem; IV) a transferência para outro regime aduaneiro especial ou V) o despacho para consumo, ocorrendo a nacionalização do bem e o pagamento dos tributos aduaneiros.

Delineadas as características gerais do regime bem como o seu surgimento e desenvolvimento, passa-se agora a analisar a sua natureza jurídica e características dos seus principais regimes especiais principais.

## 1.2. Natureza jurídica do REPETRO

A natureza jurídica do REPETRO foi, por muitas vezes, debatida na doutrina. Como já pontuado neste trabalho, o REPETRO é uma renúncia fiscal. Caso ele não existisse, haveria a incidência de todos os tributos exonerados pelo regime. Dessa forma, fica claro o seu caráter de benefício fiscal.

Nas palavras de Leão, o REPETRO é: “concebido com características de direito aduaneiro e tributário, tendo o controle aduaneiro exercido pela Receita Federal do Brasil.”<sup>27</sup>

sujeitos aos regimes do REPETRO-INDUSTRIALIZAÇÃO, na forma como o visto nesse tópico, ou serão submetidos ao regime do *drawback*, da exportação ficta e da admissão temporária, como se estudará nos tópicos 1.3, 1.4 e 1.5, deste trabalho.

25 PIERRE, Tom. (2018) op. cit.

26 DE ARAUJO, Renata Alcione de Faria Vilela; MACIEL. (2018). op. cit. P.67.

Por sua vez, Renata de Araújo e Kerma Maciel, entendem que o REPETRO: “é concebido pelo direito aduaneiro, contendo elementos de direito tributário e administrativo, com vistas ao controle aduaneiro ou alfandegário do País”<sup>28</sup>. As exposições dos autores demonstram que o REPETRO tem características mistas de ramos do direito distintos.

O REPETRO tem natureza tributária, pois como visto, tem caráter de benefício fiscal, na medida em que exonera tributariamente a cadeia econômica e produtiva do petróleo e gás natural. Ele também tem institutos que derivam do direito administrativo, tais como a habilitação ao regime, a destinação do regime a pessoas jurídicas concessionárias ou autorizadas pela administração pública. Por fim, o REPETRO tem natureza aduaneira visto que a sua incidência é relacionada com a entrada e a saída de mercadorias do Brasil.

No Brasil, diferente de outros lugares do mundo, a autoridade aduaneira se confunde com a autoridade fiscal. Tanto os servidores aduaneiros como os servidores fiscais são vinculados à Receita Federal do Brasil, que tem competência tanto para arrecadar e fiscalizar o pagamento de tributos como também de controlar a entrada e saída de mercadorias no território nacional. Dessa forma, uma diferenciação entre a natureza jurídica fiscal ou aduaneira do regime não se faz tão importante no Brasil.

Importante ressaltar também que as ferramentas de direito administrativo utilizadas pelo REPETRO são meramente acessórias, o objetivo do regime é desonerar, do ponto de vista tributário, a cadeia do petróleo e gás natural. Pelo exposto, a natureza do regime é mista, isto é, tributária-aduaneira.

Outra questão debatida na doutrina é se o REPETRO seria ou não um regime aduaneiro especial. Nesse sentido pontuam Ferreira, Guedes, Rodrigues e Vassalo<sup>29</sup>:

De ver está que o Repetro não pode ser considerado propriamente, um regime aduaneiro especial. Ele se vale de regimes especiais já existentes – nomeadamente a admissão temporária e o *drawback* – para fazer com que os bens conexos à exploração e produção de petróleo e gás natural gozem de suspensão de tributos incidentes na importação.

---

27 LEÃO, Gustavo Carneiro Junqueira. O REPETRO e a Importância da Delimitação do Conceito de Segurança Jurídica. In LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro; DE ARAUJO, Renata Alcione de Faria Vilela. **Questões Atuais sobre o REPETRO**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. P. 34.

28 DE ARAUJO, Renata Alcione de Faria Vilela; MACIEL, Kerma. (2018). op cit. P. 66

29 FERREIRA, Maureen; GUEDES, Filipe Machado; RODRIGUES, Flávia Cavalcanti Nogueira; VASSALO, João Guilherme da Hora. ICMS E REPETRO: QUESTÕES INICIAIS. **Revista Brasileira de Direito de Petróleo**, nº 2, P. 61-79, Rio de Janeiro: 2006. P. 63.

Por outro lado, Márcio Ávila tem posicionamento diferente, entendendo que a natureza jurídica do REPETRO é de regime aduaneiro-híbrido<sup>30</sup>:

A análise sistemática da legislação em vigor leva-nos a identificar a natureza jurídica do Repetro-Sped como um regime aduaneiro híbrido. É regime aduaneiro especial porque se vale de outros dois regimes aduaneiros especiais (admissão temporária e *drawback*) para aplicação em bens utilizados nas atividades de exploração, desenvolvimento e produção das jazidas de petróleo e de gás natural. Mas também é regime aduaneiro comum porque garante a concessão de benefício fiscal no contexto de importação definitiva.

A meu ver, o segundo posicionamento é o mais acertado. Além de concordar que o REPETRO é também um regime aduaneiro comum, visto que, como bem pontuou Marcio Ávila, concede benefício fiscal na importação definitiva, também me alinho ao autor que identifica no REPETRO características de regime aduaneiro especial. Ao que me parece, o simples fato de o REPETRO conectar os regimes aduaneiros especiais da admissão temporária, do *drawback* e da exportação ficta já o faz um regime aduaneiro especial.

Por todo o exposto, entendo que o REPETRO-SPED, em que pese possuir, de fato, características de direito tributário, aduaneiro e administrativo, tem natureza jurídica tributária e pode ser classificado como regime aduaneiro-híbrido.

### 1.3. Admissão temporária

A admissão temporária é o regime aduaneiro que permite o ingresso de bens e mercadorias no território nacional com a suspensão do pagamento de tributos incidentes na importação, por tempo determinado. Ainda que incorporado ao REPETRO como forma de desonerar o (i) ingresso de bens e mercadorias estrangeiros a serem utilizados no REPETRO; e (ii) os bens e mercadorias nacionais exportados fictamente a serem utilizados no REPETRO, o regime da admissão temporária é antigo e é utilizado na importação de outros produtos a serem utilizados no país para eventos culturais e educacionais, conforme preceitua Felix Cala<sup>31</sup>:

---

30 ÁVILA, Márcio. REPETRO-SPED: Fundamentos Constitucionais, Natureza Jurídica e Segurança Jurídica do Contribuinte, *In* GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de; **Estudos Tributários e Aduaneiros do IV Seminário CARF / Brasil. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**; Brasília: 2019. Disponível em: < <https://carf.economia.gov.br/noticias/2019/arquivos-e-imagens/livro-estudos-tributarios-e-aduaneiros.pdf>> Acesso em: 26.10.2019. P. 422.

31 CALA, Félix de Jesus. **Imposto de Importação e a Natureza Jurídica dos Regimes Aduaneiros Especiais**. 0 f; Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Candido Mendes. Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2003. P. 73.

O regime especial de admissão temporária é aquele que permite, sob certas condições, introduzir no território nacional, provisoriamente, isto é, por certo lapso de tempo previamente fixado, sem o pagamento dos impostos incidentes sobre operações comerciais relativas ao comércio internacional, mercadorias provenientes de países terceiros destinados a atender a interesses nacionais de ordem econômica, científica, técnica, social, cultural, etc. Assim, a finalidade básica desse regime é facultar a importação provisória, entenda-se por prazo fixado, de bens destinados a serem reexportados no território, no mesmo estado (original), portanto sem sofrer modificações que lhe confirmem nova individualidade.

Nas palavras de Ferreira, Guedes, Rodrigues e Vassalo<sup>32</sup>, a admissão temporária:

Consiste no regime aduaneiro especial que permite o ingresso no País, por período determinado, de bens de procedência estrangeira, com a suspensão dos tributos incidentes na importação (caso do Repetro), ou com pagamento proporcional ao tempo de permanência no país (demais casos de admissão temporária para utilização econômica), para que esses bens sejam utilizados em consonância com o prazo e finalidades estabelecidos no ato de concessão do regime.

Como visto no tópico 1.1 deste trabalho, no âmbito do REPETRO-SPED, a admissão temporária está prevista nos art. 2º, IV e V da IN SRFB nº 1.781/2017 e prevê a modalidade de admissão temporária para utilização econômica (i) com o pagamento dos tributos federais proporcionalmente ao tempo de permanência do bem no Brasil; ou (ii) sem o pagamento de qualquer tributo incidente na importação, proporcionalmente ao tempo de permanência dos bens no Brasil.

O regime da admissão temporária é pressuposto fundamental ao funcionamento do REPETRO, visto que permite a importação de bens e mercadorias fundamentais a todas as atividades referentes a cadeia de petróleo, com a suspensão do pagamento dos tributos.

Não obstante a relevância do regime ao REPETRO, críticas ainda soam por parte da doutrina, no que diz respeito a algumas distorções que podem advir do regime, conforme expõe Paulo Werneck<sup>33</sup>:

Para que a empresa possa se beneficiar do Repetro, é necessário que o bem fique temporariamente no país, mesmo que esse tempo até ultrapasse a vida

---

32 FERREIRA, Maureen et Al. (2006) op. cit. P. 64.

33 WERNECK, Paulo. **REPETRO, uma Jaboticaba**. In LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro; DE ARAUJO, Renata Alcione de Faria Vilela. *Questões Atuais sobre o REPETRO*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. P. 215.

útil do bem. Ficar temporariamente significa que a propriedade do bem não pode ser da empresa brasileira.

A consequência óbvia é que a petroleira tem que alugar o bem de uma empresa localizada no exterior. Se entender que seria melhor adquirir esse bem, seria mais econômico adquirir esse bem, só o fará se mesmo com o pagamento do tributo de importação continuar mais vantajoso. Caso contrário, pagará mais pelo aluguel, mas economizará os tributos.

O Repetro então demonstra a não neutralidade, ao digamos forçar a decisão das empresas pela opção de aluguel em detrimento da de compra.

No caso das multinacionais, o problema é minorado. Se for vantajoso comprar em vez de alugar, outra subsidiária compra o bem e o aluga ou empresta para a subsidiária brasileira.”

Apesar da crítica acima indicada, saliente-se a possibilidade de, através de mudanças legislativas ou regulamentares, se resolver o problema apontado pelo autor, o regime da admissão temporária é pressuposto essencial para o funcionamento do REPETRO.

#### **1.4. Exportação ficta**

O mecanismo da exportação ficta foi sendo construído pela legislação pátria desde a década de 1960. O Decreto-Lei nº 491/1969, posteriormente regulamentado pelo Decreto nº 64.833/1969 equiparou as vendas do mercado interno de máquinas e equipamentos advindos de licitação internacional com aquelas feitas para se exportar que gozavam de benefício fiscal de ressarcimento de IPI.

Posteriormente, adveio o Decreto-Lei nº 1.165/1997, que no seu art. 1º, caput, facultou ao Ministro da Fazenda, equiparar produtos internos resultantes de licitação entre produtores nacionais e estrangeiros, os benefícios fiscais deferidos à exportação.

No âmbito do REPETRO, talvez a principal modificação, tenha surgido com o advento da Lei nº 9.826/1999, que igualou o tratamento tributário mais benéfico concedido às empresas estrangeiras também às empresas nacionais. Carvalho, Guerra e Perlingeiro ao analisar o assunto, pontuam<sup>34</sup>:

No entanto, se, por um lado, o Decreto nº 2.889/98 desonerou a entrada de equipamentos estrangeiros ligados a petróleo e gás, o que representa inegável incentivo às empresas do ramo, por outro, deixou a indústria

---

34 CARVALHO, Luiz Felipe Gonçalves de; GUERRA, Marcelo de Assis; PERLINGEIRO, Rubem Tadeu Cordeiro. Análise do Regime Aduaneiro Especial de Exportação e Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo ou Gás Natural (REPETRO): Propostas para o seu aperfeiçoamento. In PIREZ, Paulo Valois (Org.) **TEMAS DE DIREITO DO PETRÓLEO E DO GÁS NATURAL**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002. P. 172

nacional em desvantagem em relação à indústria estrangeira, já que aquela continuaria a ser tributada nas saídas internas de máquinas e equipamentos. Para afastar essa desvantagem, foi editada a Lei 9.826, de 23/8/1999, que criou o mecanismo da exportação ficta, passando-se a considerar exportado, para todos os efeitos cambiais, ainda que sem a saída física do território nacional, o produto vendido, mediante pagamento em moeda estrangeira de livre conversibilidade, a empresa sediada no exterior, para ser utilizado exclusivamente nas atividades de pesquisa ou lavra de jazidas de petróleo e de gás natural.

A exportação ficta, portanto, se caracteriza mediante uma ficção jurídica. O fato gerador do Imposto de Exportação (IE) é a saída da mercadoria do Brasil. Ocorre que na exportação ficta, a saída da mercadoria não ocorre<sup>35</sup>:

No caso do incentivo fiscal que nasce com o REPETRO, isso fica claro, pois, para que consiga o regime favorecido de tributação do *drawback*, considera-se como ocorrida uma exportação que, de fato, não ocorreu, nem ocorrerá, pois ela é apenas o instrumento, para que uma empresa nacional consiga usufruir do sistema favorecido de produção de um bem no próprio território que será vendido ou emprestado para outra empresa nacional.

Por sua vez, Ferreira, Guedes, Rodrigues e Vassalo esclarecem que a exportação ficta<sup>36</sup>:

Consiste em um mecanismo criado pelo Repetro, sob a égide do princípio da isonomia, que permite que produtos brasileiros compitam em paridade com os de procedência estrangeira na medida em que passam a gozar da possibilidade de aplicação dos regimes que impliquem na suspensão de tributos.

A exportação ficta no REPETRO, de fato tem o condão de tratar igualmente mercadorias estrangeiras e nacionais. Serve, portanto, como mecanismo de estímulo à indústria nacional de petróleo e gás natural.

Como já exposto no tópico 1.1, no REPETRO-SPED, sua regulamentação está prevista no art. 2º, II, da IN RFB 1.781/2017. O referido dispositivo dispõe que, após a aplicação do regime da exportação ficta à mercadoria de procedência nacional, será aplicada as consequências previstas nos incisos III a V, do referido artigo, o qual prevê a incidência dos regimes (i) da admissão temporária, nas modalidades já especificadas no tópico anterior

---

35 DE PAULA, Daniel Giotti. (2017). op. cit. P. 281

36 FERREIRA, Maureen et Al. op. cit. P. 65

ou; (ii) a importação com permanência definitiva no território nacional com a suspensão tributária que trata o art. 458, IV, do Decreto nº 6.759/2009.<sup>37</sup>

### 1.5. Drawback

O outro importante regime aduaneiro que o REPETRO se utiliza para o seu funcionamento é o *drawback*. Ferreira, Guedes, Rodrigues e Vassalo pontuam que:<sup>38</sup>

O *Drawback* é o regime aduaneiro especial que permite que sejam importados com suspensão de tributos exigíveis, insumos e partes para produção de um produto que, uma vez industrializado no Brasil (leia-se beneficiado, fabricado, complementado ou condicionado) é posteriormente explorado.

O *drawback*, portanto, é o regime aduaneiro que permite que mercadorias estrangeiras sejam utilizadas como insumos na produção de outros bens e mercadorias no mercado interno, que, uma vez finalizados, serão utilizados na cadeia do petróleo e gás natural, como explica Felix Cala<sup>39</sup>:

*Drawback* (vocábulo inglês, draw, tirar, back, por trás) é o regime aduaneiro especial que consiste na suspensão, na isenção e no reembolso, total ou parcial, dos impostos incidentes sobre matérias-primas importadas e que, depois de passadas pelo processo de transformação, isto é, uma vez transformadas em produtos ou mercadorias, são novamente exportadas.

A suspensão tributária no *drawback* acaba por suspender tributos federais e um imposto estadual. São suspensos o II, IPI, PIS, COFINS e são isentos AFRMM e ICMS, para insumos a serem utilizados para exportação ficta e posterior admissão temporária. Portanto, o regime do *drawback* se inicia com a importação do insumo a ser utilizado e é finalizado com a exportação ficta, como bem examina Felix Cala<sup>40</sup>:

---

37 Art. 458. O 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 - REPETRO, previstas na Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, é o que permite, conforme o caso, a aplicação dos seguintes tratamentos aduaneiros (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 93, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 3º):

IV - importação de bens para permanência definitiva no País com suspensão do pagamento dos tributos federais incidentes na importação.

38 FERREIRA, Maureen et Al. (2006). op. cit. P. 64

39 CALA, Félix (2003). Op. Cit. P. 76

40 Ibid.



A modalidade de *drawback* utilizada para os bens destinados ao Repetro é a suspensão. Os requisitos e condições são os mesmos previstos na sua regulamentação matriz; contudo existe uma peculiaridade: com a realização de exportação ficta dos produtos resultantes dos insumos importados, considera-se o regime de *drawback* encerrado e as respectivas condições cumpridas.

Por outro lado, Ana Clarissa Masuko alerta que caso a importação seja realizada e o bem não seja exportado fictamente, os tributos acima citados serão devidos<sup>41</sup>:

O *drawback* na modalidade suspensão está sujeito a condição resolutiva, que é a exportação de um produto final, no qual foram incorporados os insumos importados com o benefício. Caso não seja cumprido seu objetivo, os tributos isentos na importação de insumos, serão devidos, a partir da data do registro da Declaração de Importação, juntamente com correção monetária.

Diante do exposto, resta claro a importância do *drawback* ao REPETRO, na medida em que institui uma isenção condicionada a mercadorias estrangeiras que serão manufaturadas e exportadas fictamente para serem posteriormente admitidas temporariamente e utilizadas no regime pelas empresas habilitadas ao REPETRO.

---

41 MASUKO, Ana Clarissa. REPETRO e Exportação Ficta. In LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro; DE ARAUJO, Renata Alcione de Faria Vilela. **Questões Atuais sobre o REPETRO**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. P. 89.



## 2. Sistema SPED

O novo regime do REPETRO instituído com a IN RFB 1.781/2017 é intitulado de REPETRO-SPED pela exigência que a IN faz, de utilização, por parte das pessoas habilitadas ao regime, do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

O SPED surgiu no ordenamento jurídico nacional em 2007, com o advento do Decreto nº 6.022/2007. O seu escopo de atuação é bem definido no art. 2º do Decreto nº 6.022/2007, *in verbis*:

O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.

Nesse contexto, importante salientar que o SPED é pressuposto de validade jurídica aos documentos digitais<sup>42</sup>. No REPETRO não é diferente. A IN SRFB nº 1.781/2017, estabelece que é requisito para a habilitação, estar adimplente com a Escrituração Fiscal Digital (EFD)<sup>43</sup>.

O sistema surgiu como forma de resposta às revoluções digitais recentes. Suas principais vantagens, portanto, consistem na eliminação de papel; simplificação na entrega de obrigações acessórias; uniformização de informações a contribuintes de todas as regiões; redução de custos administrativos com profissionais que atendiam presencialmente os contribuintes; agilidade dos procedimentos; possibilidade de cruzamento de informações, dentre outros.

Faria, Finatelli, Geron e Romeiro ao comentarem sobre as vantagens do sistema, pontuam<sup>44</sup>:

---

42 A IN SRFB nº 1.774/2017, estabelece que: Art. 2º A ECD compreenderá a versão digital dos seguintes livros: Parágrafo único. Os livros contábeis e documentos mencionados no caput devem ser assinados digitalmente, com certificado digital emitido por entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), **a fim de garantir a autoria, a autenticidade, a integridade e a validade jurídica do documento digital.**”(grifamos)

43 Art. 5º Para ser habilitada, a pessoa jurídica interessada deverá atender aos seguintes requisitos:  
III - estar adimplente com as obrigações de entrega da Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI (EFD-ICMS/IPI), nos termos da legislação específica em vigor, quando a pessoa jurídica a ser habilitada optar por industrializar bens no Repetro-Sped na modalidade prevista no inciso VI do art. 2º ou importar bens no Repetro-Sped na modalidade prevista no inciso III do art. 2º;

44 FARIA, Ana Cristina de; FINATELLI, João Ricardo; GERON, Cecília Moraes Santostaso; ROMEIRO, Maria do Carmo. SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. Volume 5. Nº 2.

O Sistema Público de Escrituração Digital - SPED constitui-se em uma revolução, caracterizada pela transição da Contabilidade em papel para a Digital; gerando significativa redução nos custos; aumentando a celeridade do processo; auxiliando no combate à sonegação, além de possibilitar o cruzamento de informações entre contribuintes, dentre outras vantagens. A verificação de alguma ocorrência de sonegação fiscal e demais irregularidades quanto ao cumprimento das obrigações tributárias e fiscais, será facilitada às administrações fazendárias; de maneira que o cruzamento de informações ocorrerá por meio eletrônico e por um sistema criado para essa finalidade, e não mais de forma manual, como ainda acontece em grande parte dos casos nos dias atuais.

No âmbito do REPETRO, os benefícios do SPED acima pontuados também foram sentidos, um dos desdobramentos do advento do SPED foi a redução do custo do regime, conforme explicam Daniel Gudiño e Hélio Silva:<sup>45</sup>

(...) sistema informatizado público denominado “Sistema Público de Escrituração Digital” (SPED), através do qual, comumente os contribuintes cumprem suas obrigações tributárias acessórias. Esta inovação também foi oportuna, pois pelo procedimento substituído o importador era obrigado a produzir, homologar e implementar sistema de informática que monitorasse os bens por ele importados e submetidos ao regime; em outras palavras, a Aduana impunha ao importador parte do custo e da responsabilidade de atividade que, por sua natureza, caberia a própria Aduana criar, implementar e desenvolver: diligenciar, eletrônica e fisicamente, os bens importados submetidos ao regime.

A redução de custos de que trata o autor, inclusive mitiga o custo do regime que é alvo de críticas de Paulo Werneck:<sup>46</sup>

O custo administrativo do Repetro é incomensurável. São obrigações acessórias muitas vezes complexas, envolvendo diversas empresas, a saber, as petroleiras, que são as beneficiárias do regime, como incentivo a quem exerçam sua atividade econômica, e as empresas que prestam serviço direta ou indiretamente às petroleiras, numa cadeia de subcontratações de empresas cada vez mais especializadas.

---

Maio/agosto, 2011. P. 21. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/repec/article/view/343/128>> Acesso em 10.10.2019.

45 GUDIÑO, Daniel; SILVA, Hélio Fernando Rodrigues. Efetividade Operacional no Repetro e o Motivo de Tributar: uma Reflexão sobre a Atuação da Fiscalização Aduaneira e a Indústria Offshore de Petróleo. In LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro; DE ARAUJO, Renata Alcione de Faria Vilela. **Questões Atuais sobre o REPETRO**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. P. 162

46 WERNECK, Paulo (2018). op. cit. P. 214

Desta forma, resta demonstrado o alcance e a importância do sistema SPED ao REPETRO, visto que, ao instrumentalizar ferramentas digitais ao regime, as autoridades fiscais diminuem os custos do regime, dão mais celeridade, isonomia e segurança jurídica ao REPETRO, já que possibilitam a uniformização de procedimentos digitais a todos os contribuintes, sem qualquer distinção, de maneira mais ágil e simples.

### 3. Análise da jurisprudência no âmbito do CARF

#### 3.1. Metodologia da pesquisa

Em primeiro lugar é necessário discorrer sobre a metodologia utilizada para desenvolver a análise proposta. A pesquisa jurisprudencial foi realizada por meio de pesquisa no site oficial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), na aba referente às “pesquisas de acórdãos”<sup>47</sup>. Foram utilizados os seguintes termos para a seleção dos acórdãos: “REPETRO”; “AFRETAMENTO E PETRÓLEO”; “BIPARTIÇÃO E ARTIFICIALIDADE”; “HABILITAÇÃO E REPETRO”; “MULTA E REPETRO”; “EXPORTAÇÃO FICTA E REPETRO”.

Foi utilizado como fator temporal a data de 31.03.2015, data em que o CARF paralisou suas atividades depois do advento da mencionada operação Zelotes. O órgão só voltou a funcionar no final de 2015, com o retorno dos julgamentos em 07.12.2015<sup>48</sup>. Portanto, foram analisados acórdãos publicados a partir do dia em que reiniciaram as sessões de julgamento no CARF, período em que denominarei como “pós zelotes”. Os acórdãos analisados foram comparados com acórdãos do CARF publicados entre 01.01.2010 e 31.03.2015, período em que denominarei como “pré zelotes”, como forma de identificar se os posicionamentos do CARF nos cinco anos que antecederam a operação zelotes foram modificados a partir do reinício das atividades do órgão ao final de 2015.

Foram localizados e analisados 68 acórdãos. Desses, 53 acórdãos são do período classificado como “pós zelotes”. O autor classificou os acórdãos encontrados, em quatro temas principais: (i) Multas administrativas; (ii) Extinção do regime (iii) Bipartição contratual no âmbito dos contratos de afretamento e prestação de serviços (iv) Exportação ficta.

Por outro lado, foram localizados e analisados, 15 acórdãos do período classificado como “pré zelotes” que versassem sobre os temas classificados no parágrafo acima. Dos 15 acórdãos encontrados, 14 versavam sobre multas administrativas, 1 sobre extinção do regime e 1 sobre bipartição contratual no âmbito dos contratos de afretamento e prestação de serviços. O acórdão nº 3102-001.430, versava, concomitantemente, sobre extinção do regime e multas administrativas.

---

47 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

48 CONSULTOR JURÍDICO. **Carf retoma atividades com pauta estratégica para a Fazenda**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-nov-26/carf-retoma-atividades-pauta-estrategica-fazenda>> Acesso em 21.10.2019.

## 3.2. Multas administrativas

### 3.2.1. Descrição dos casos

O primeiro tema que será aqui analisado é o referente as multas administrativas que são imputadas às pessoas jurídicas habilitadas ao REPETRO. Ao todo, foram localizados 17 acórdãos “pós zelotes”. As multas recebidas são em sua maioria decorrentes de informações omissas, inexatas ou imprecisas que a pessoa jurídica habilitada ao REPETRO repassa às autoridades fiscais.

Os dispositivos legais citados para dar embasamento aos autos de infração aqui analisados são: arts. 107 e 169, do Decreto-Lei n° 37/1966; arts. 69, 70, 72, I, e 77 da Lei n° 10.833/2003; arts. 84 e 88, parágrafo único, da MP n° 2158-35/2001; art. 44, da Lei n° 9.430, de 1996; e infralegais como os arts. 266, 703, 710, 711 e 728, do Decreto n° 6.759/2009 – Regulamento Aduaneiro (RA), art. 7° da Portaria SECEX/2007 e art. 8° da Portaria SECEX/2008.

O primeiro caso aqui analisado é o acórdão n° 3302-005.385<sup>49</sup>, julgado em 17.04.2018, na 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator José Fernandes do Nascimento. Nesse caso, a autuação fiscal se deu em decorrência da suposta importação realizada pelo contribuinte, no âmbito do REPETRO, sem a devida Licença de Importação (LI) e mediante o fornecimento de informações inexatas/omissas as autoridades fiscais. A Delegacia Regional de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ), que faz as vezes de primeira instância no processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto n° 70.235/1972, julgou o auto (i) improcedente no que dizia respeito a multa por falta de LI e (ii) procedente no que tangia a multa pelo fornecimento de informações inexatas/omissas.

O CARF ao analisar o recurso de ofício manteve o cancelamento do auto de infração por falta de LI por entender que o art. 633, II, a, do RA, estabelece a necessidade de LI apenas nos bens desembaraçados pelo regime comum de importação, sendo que os bens importados sobre a égide do REPETRO eram espécie do gênero regime especial de importação. Ao analisar o recurso voluntário que impugnava a multa recebida pela omissão do contribuinte em fornecer a informação às autoridades aduaneiras que o bem importado era usado, os

---

49 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

conselheiros, por maioria de votos, entenderam por dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

O argumento central foi de que o art. 7º, pú, II, da Portaria SECEX nº 36/2007<sup>50</sup>, dispensava o licenciamento de importações amparadas pelo REPETRO.

O segundo caso analisado foi o acórdão nº 3301-004.762<sup>51</sup>, julgado em 21.06.2018, na 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho. Nesse caso, o contribuinte foi autuado por duas condutas distintas. A primeira delas foi a de importar sob a égide do REPETRO, mediante admissão temporária, duas âncoras, para serem utilizadas em embarcações e mantê-la em depósito sem utilização econômica. A segunda multa decorreu do fato de a contribuinte não ter mantido seu sistema de controle informatizado (SCI), atualizado. A desatualização do sistema fez com que a localidade de bens expostos no sistema não condissesse com a real localidade dos bens, o que, sobre o prisma do fiscal, geraria o dever de pagamento da multa.

O CARF entendeu pelo não cabimento das multas impostas visto que as âncoras tinham sido admitidas naquele mesmo ano e estavam em vias de ser embarcadas e utilizadas nas embarcações referidas. Quanto ao segundo comportamento do contribuinte, o entendimento firmado pelo tribunal foi no sentido de que, por mais que o sistema estivesse, por ora, desatualizado, ao menos a contribuinte cumpria com o requisito de que trata o art. 5º, II, da IN SRF 04/2001, qual seja, manter um SCI funcionando. Dessa forma, apontou que a autoridade fiscal não deveria ter se preocupado com a simples discrepância de localidade dos bens contidos no SCI, mas, se de fato eles estavam cumprindo com as finalidades as quais foram destinados.

O terceiro caso analisado foi o acórdão nº 3301-004.776<sup>52</sup>, julgado em 23.07.2018, na 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Antonio

---

50 Art. 7º Como regra geral, as importações brasileiras estão dispensadas de licenciamento, devendo os importadores tão-somente providenciar o registro da Declaração de Importação (DI) no Siscomex, com o objetivo de dar início aos procedimentos de Despacho Aduaneiro junto à unidade local da Receita Federal do Brasil (RFB).

Parágrafo único. Estão relacionadas a seguir as importações dispensadas de licenciamento: II - sob o regime de admissão temporária, inclusive de bens amparados pelo Regime Aduaneiro Especial de Exportação e Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo e de Gás Natural (Repetro);

51 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

52 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

Carlos da Costa Cavalcanti Filho. Esse caso será analisado aqui e no tópico que se segue, visto que toca tanto em questões de multa administrativa, como se verá aqui, como da extinção do regime.

No que diz respeito à multa administrativa, o CARF entendeu que, de fato, o contribuinte prestou informações inexatas, na forma do art. 69, I, da Lei nº 10.833/2003, nas Declarações de Importação (DIs), que forneceu às autoridades fiscais. Segundo o entendimento do contribuinte, ainda que o entendimento do CARF, fosse o de que as DIs, de fato, continham informações inexatas, a autuação não deveria prevalecer, visto que a inexatidão da informação não havia causado qualquer dano ao erário.

Em que pese a argumentação do contribuinte, o entendimento do CARF, foi o de que o art. 69, I, da Lei nº 10.833/2003, não faz qualquer exigência de demonstração por parte da fiscalização que a conduta do contribuinte traga danos ao erário. Nesse sentido o relator, se valendo do que foi decidido pela DRJ, pontuou:

Por serem os Impostos de Importação e de Exportação tributos com caráter extrafiscal, o dano ao Erário não se relaciona apenas a questão de “quanto de tributo deixou de ser recolhido”. Querer restringir à atividade aduaneira a uma função de mera coletora de tributos é desconsiderar sua precípua função de proteção ao mercado interno e as implicações que permeiam o desempenho dos controles aduaneiros.

O contribuinte ainda alega que essa conduta do fisco acabaria por violar o princípio da segurança jurídica na medida em que a autoridade autorizou a importação das mercadorias, e, portanto, não poderia alegar, posteriormente, eventual vício na DI do contribuinte. Quanto a esse ponto, o CARF entendeu que o lançamento tributário no âmbito do Imposto de Importação é feito a partir do processo de revisão aduaneira. Pelo o exposto, manteve a cobrança da multa ao contribuinte.

O quarto caso analisado foi o acórdão nº 9303-008.445<sup>5354</sup>, julgado em 16.04.2019, na 3ª Turma, da Câmara Superior de Recursos Fiscais - (CSRF) - do CARF, relator Demes

---

53 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

54 No mesmo sentido do decidido no caso em questão estão os seguintes julgados: acórdão nº 9303-007.346, julgado em 16.08.2018, na 3ª Turma, da CSRF, relator Jorge Olmiro Lock Freire; acórdão nº 9303-007.347, julgado em 16.08.2018, na 3ª Turma, da CSRF relator Jorge Olmiro Lock Freire; acórdão nº 9303-003. 868, julgado em 18.05.2016, na 3ª Turma, da CSRF, relator Rodrigo da Costa Pôssas; acórdão nº 9303-003. 866, julgado em 18.05.2016, na 3ª Turma, da CSRF, relator Rodrigo da Costa Pôssas; acórdão nº 9303-003. 867, julgado em 18.05.2016, na 3ª Turma, da CSRF, relator Rodrigo da Costa Pôssas; acórdão nº 9303-003. 869,



Brito, no qual a Fazenda Nacional se insurgiu com base no art. 69, I, da Lei nº 10.833/2003 e art. 711, RA, das DIs apresentadas pelo contribuinte, sob o argumento de que essas continham informações inexatas/omissas.

No caso em tela a informação prestada de maneira inexata/omissa foi a condição de mercadoria usada, que continha a mercadoria importada sobre o regime da admissão temporária no REPETRO. De maneira contrária ao que entendeu o CARF, na demonstrada descrição do primeiro caso, a CSRF entendeu que o dispositivo legal acima citado traz uma hipótese de responsabilidade objetiva ao contribuinte, que ao prestar informações inexatas/omissas, já faz jus a penalização que prevê o dispositivo.

A Conselheira Vanessa Marini Cecconello apresentou declaração de voto no sentido de que, no âmbito do REPETRO, (i) essa informação não seria relevante; (ii) para se prestar a informação de que a mercadoria era usada necessitaria de correlação com a LI, o que não se aplica ao caso, visto que a Portaria SECEX nº 36/2007, excepciona o licenciamento às mercadorias do REPETRO; (iii) foi fornecido pela autuada a data de fabricação das embarcações, dado que permitia a autoridade aduaneira chegar a conclusão de que tratava-se de mercadoria usada.

Não obstante o exposto, a CSRF entendeu por manter a autuação fiscal visto que houve omissão no fornecimento da informação de que se tratava de bem usado, o que na linha do que dispõe o art. 711, III, do RA<sup>55</sup>, implica na aplicação da multa.

O quinto caso analisado foi o acórdão nº 3301-004.776<sup>56</sup>, julgado em 23.07.2018, na 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne. Nesse caso, muito semelhante ao primeiro caso narrado<sup>57</sup>, os conselheiros também entenderam por julgar improcedente o auto de infração que aplicava multa por (i) importação desprovida de LI e (ii) por fornecimento de informações inexatas ou omissas da condição da mercadoria como “usada”.

---

55 Art. 711. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria  
III - quando o importador ou beneficiário de regime aduaneiro omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

56 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

57 Acórdão nº 3302-005.385, julgado em 17.04.2018, na 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator José Fernandes do Nascimento.



Com relação a multa por falta de LI, os conselheiros entenderam que a Portaria SECEX 25/2008, dispensou a necessidade de licenciamento, para bens sob o âmbito do REPETRO<sup>58</sup>. Quanto ao fornecimento da informação de que a mercadoria em questão era usada, entenderam os conselheiros que essa condição da mercadoria não se mostrou necessária ao controle aduaneiro, visto que ela foi reconhecida tempos depois, por ocasião do despacho de habilitação à admissão temporária.

O sexto caso aqui analisado foi o acórdão n° 3401-005.290<sup>59</sup>, julgado em 28.08.2018, na 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Rosaldo Trevisan e diz respeito a imputação ao contribuinte de multa por fornecimento de informação incorreta. Nesse julgado o conflito se deu a partir da classificação que o contribuinte forneceu às autoridades aduaneiras do INCOTERM<sup>60</sup> a qual as embarcações importadas faziam jus.

Segundo o contribuinte, as embarcações importadas eram do tipo F, tendo as classificado como INCOTERM FCA. A autoridade fiscal, por outro lado, discordou da classificação efetuada pelo contribuinte, alegando que se tratava de hipótese de classificação pelo INCOTERM do tipo D. A classificação a partir do INCOTERM era importante, aos olhos da fiscalização, para que fosse definido o valor aduaneiro daquelas embarcações importadas.

O CARF, por sua vez, entendeu que a classificação de qual INCOTERM tem cada embarcação não é exigida em lei, e que a autoridade aduaneira não fica vinculada à informação prestada pelo contribuinte para a definição do valor aduaneiro, dessa forma, a classificação do INCOTERM teria valor mitigado. Pelo exposto, o colegiado afastou a incidência dos dispositivos imputados<sup>61</sup>, que embasavam o auto de infração.

O sétimo caso aqui analisado foi o acórdão n° 3402-005.980<sup>62</sup>, julgado em 29.11.2018, na 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne. O caso também trata de fornecimento de informação incorreta. Nesse caso, a autoridade fiscal se insurgia da discrepância entre os valores atribuídos a uma mesma

---

58 A redação do dispositivo é a mesma do transcrito na nota de rodapé n° 43.

59 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

60 INCOTERM é uma abreviatura utilizada para: “Termos Internacionais de Comércio”.

61 O auto de infração alegou incidência das multas de que tratam os arts. 84, da MP n° 2158-35/2001 e art. 69, da lei 10.833/2003.

62 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

embarcação, pelo contribuinte, na apólice de seguro - utilizada para garantir os tributos suspensos por ocasião do REPETRO – e na DI.

O valor que o contribuinte informou na apólice de seguro era mais que o dobro do valor que o contribuinte atribuiu à mesma embarcação assegurada. Por sua vez, o CARF entendeu que não haveria óbice algum na legislação de que o valor imputado na apólice de seguro fosse maior do que o valor atribuído na DI. A restrição que se faria é do contrário, não podendo o valor assegurado ser menor do que o valor que consta na DI. Sendo assim, e pelo fato de o direito do fisco lançar aquele auto já ter decaído, o CARF entendeu por negar provimento ao recurso de ofício e cancelar o auto de infração.

O oitavo caso analisado foi o acórdão n° 3402-004.357<sup>63</sup>, julgado em 29.11.2018, na 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Diego Diniz Ribeiro. Nesse caso, o auto de infração versou sobre a cobrança de três multas. A primeira delas em decorrência de informação incorreta prestada pelo contribuinte no SISCOMEX, quando no campo “Quantidade na Medida Estatística” colocou 10 unidades, como se a importação tratasse de 10 embarcações, quando na verdade o correto seria ter marcado 1 unidade. A segunda multa foi a da informação inexata/omissa ao não informar à autoridade aduaneira a condição de “usada” da mercadoria. A terceira multa, foi multa de controle administrativo, de que trata o art. 169, I, b e §6º, do Decreto- Lei n° 37/1966<sup>64</sup>, pelo fato de a empresa ter apresentado LI em data posterior a apresentação da DI.

No julgamento da DRJ foram exoneradas a primeira e a terceira multa, que foram analisadas no recurso de ofício e canceladas pelo CARF, no primeiro caso por impropriedade da multa, no segundo caso por ausência de subsunção dos fatos narrados à norma jurídica. Quanto a segunda multa, em que pese o entendimento do relator pelo provimento do recurso voluntário e exoneração da multa pelo fato de o contribuinte ter informado em DI o ano de fabricação dos bens, o entendimento majoritário se pautou na aplicação da multa sob o argumento de que o contribuinte deveria ter criado tópico na sua LI para tratar da informação de que a mercadoria era usada.

---

63 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

64 Art.169 - Constituem infrações administrativas ao controle das importações:

I - importar mercadorias do exterior:

b) sem Guia de Importação ou documento equivalente, que não implique a falta de depósito ou a falta de pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais:

§ 6 - Para efeito do disposto neste artigo, o valor da mercadoria será aquele obtido segundo a aplicação da legislação relativa à base de cálculo do Imposto sobre a Importação.

O nono caso analisado foi o acórdão n° 3402-003.113<sup>65</sup>, julgado em 29.11.2018, na 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Jorge Olmiro Lock Freire. Nesse caso, a contribuinte, habilitada ao REPETRO, fez 28 DIs, as quais a autoridade entendeu que faltavam documentos obrigatórios à instrução dessas DIs.

Uma das multas que o fiscal lavrou foi a de ter o contribuinte informado valor aduaneiro equivocado. Segundo o fiscal, essa conduta ensejaria multa de 1% sobre o valor aduaneiro. Ocorre que o próprio fiscal se valeu do valor aduaneiro informado pelo contribuinte como base de cálculo para apreciação do montante de multa a pagar. Dessa forma, o CARF afastou a exigência da multa, pois decidiu pela impropriedade da conduta do fiscal, que uma vez apontado que o valor aduaneiro estava equivocado, deveria demonstrar o valor aduaneiro devido e dele aplicar a multa de 1%.

O outro ponto controvertido na autuação foi o da apresentação dos documentos originais pelo contribuinte para instruir as 28 DIs apresentadas. O contribuinte alegou que já não mais detinha as originais daqueles documentos e apresentou cópia dos documentos solicitados. O fiscal, por sua vez, entendeu que, como a fiscalização se deu dentro do prazo de 5 anos que o fisco tem para revisar as DIs apresentadas, o contribuinte tinha o dever de guardar aqueles documentos.

Nesse sentido autuou o contribuinte pedindo o pagamento de duas multas, a primeira pela inobservância do dever de guarda dos documentos com base no art. 70, II, b, item 1, da Lei n° 10.833/2003<sup>66</sup>, combinado com art. 710, do RA<sup>67</sup>, a segunda pela não entrega dos documentos fiscais à fiscalização, com base no art. 107, IV, b, do Decreto Lei n° 37/1966<sup>68</sup>.

---

65 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

66 Art. 70. O descumprimento pelo importador, exportador ou adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, da obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, ou da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos, implicará:

II - se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras:

1. 5% (cinco por cento) do valor aduaneiro das mercadorias importadas;

67 Art. 710. Aplica-se a multa de cinco por cento do valor aduaneiro das mercadorias importadas, no caso de descumprimento de obrigação referida no caput do art. 18, se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras

68 Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:

IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais):

b) por mês-calendário, a quem não apresentar à fiscalização os documentos relativos à operação que realizar ou em que intervier, bem como outros documentos exigidos pela Secretaria da Receita Federal, ou não mantiver os correspondentes arquivos em boa guarda e ordem;

O conselheiro Diego Diniz Ribeiro apresentou declaração de voto pontuando que não haveria sentido aplicar as duas multas ao contribuinte pela mesma conduta praticada. Segundo o conselheiro, através do princípio da consunção, a multa pelo dever de guarda dos documentos deveria ser absorvida por aquela aplicada pela não entrega dos bens à fiscalização. De acordo com Diego Diniz Ribeiro, para que seja possível a absorção de uma penalidade em outra, três requisitos devem estar presentes. O primeiro deles é a existência de um único fato albergado por mais de uma penalidade. No caso esse fato, segundo o conselheiro é o de não entregar os documentos à fiscalização. O segundo requisito é o da unidade do bem jurídico tutelado. O bem jurídico aqui tutelado é o bom funcionamento da aduana nacional, de tal forma que as autoridades tenham controle dos bens e das pessoas que ingressam em território brasileiro. Por fim, ele indica a presença de um terceiro elemento, de que, um dos fatos delituosos seja meio para se atingir o outro. No caso, o fato de o contribuinte não ter guardado os documentos é meio para que ele não entregue os documentos à fiscalização.

Ademais, o contribuinte ainda alegou que o fisco já teria tido acesso as DIs e os documentos originais que a instruíam na ocasião do despacho de admissão das mercadorias. Em que pese o exposto, o entendimento do CARF, por voto de qualidade, foi de que a multa era devida pelo fato de o contribuinte ter o dever de guardar os documentos originais, não servindo as cópias apresentadas, para, caso o fisco solicite, ele possa apresentá-los.

### **3.2.2 Comparação e análise**

Foram localizados 14 acórdãos, pré zelotes, que tratavam sobre autos de infração que aplicavam multas administrativas as pessoas jurídicas habilitadas ao REPETRO. Desses, 12 versavam sobre a aplicação de multa por ausência de LI e; multa por omissão de informação que se tratava de mercadoria usada; 2 sobre equívoco na classificação da embarcação<sup>69</sup> e; 1 sobre a multa pelo uso equivocado do SCI.

Quanto à multa aplicada em razão da utilização equivocada do SCI, o acórdão<sup>70</sup> encontrado difere do descrito no tópico acima. O contribuinte também manteve o seu SCI desatualizado e a autoridade fiscal encontrou bens em localidade diversa da que constava no SCI, embora exista essa semelhança fática, o mesmo não pode se dizer da linha

---

<sup>69</sup> Desses dois acórdãos mencionados, um também será analisado no que diz respeito as classificações de multa por ausência de LI e; omissão de informação e o outro será analisado no tópico 2.3.2.

<sup>70</sup> acórdão n° 3302-002.416, julgado em 29.01.2014, na 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relatora Maria da Conceição Arnaldo Jacó.

argumentativa. O contribuinte não impugnou o descompasso entre o seu SCI e a real localidade dos bens, preferiu argumentar no sentido da ilegalidade da cobrança, visto que pautada em dispositivo previsto em instrução normativa, pela inexistência de fraude, dolo ou simulação e pela impossibilidade de penalização por multa daquela conduta, já que ele havia levado advertência pelo mesmo ato.

O CARF rechaçou os argumentos do contribuinte pelo fato de (i) a multa ter previsão legal no art. 107, VII, e, do Decreto-Lei n° 37/1966<sup>71</sup>; haver previsão legal no art. 107, §2°, do Decreto-Lei n° 37/1966, para aplicação concomitante de multa e outra penalidade<sup>72</sup>; e pela não necessidade de comprovação de dolo, culpa ou simulação visto que trata-se de responsabilização objetiva do contribuinte.

Esse único caso, apesar de se assemelhar àquele encontrado em período pós operação Zelotes, não nos permite concluir que houve qualquer mudança de entendimento do CARF sobre a questão. Além de a amostra ser pequena, a linha argumentativa utilizada em cada um dos casos, é distinta. Portanto, sob esse aspecto, os resultados não são conclusivos.

No que diz respeito à multa por classificação equivocada da mercadoria, os dois acórdãos foram julgados de maneira desfavorável ao contribuinte. Em ambos os casos<sup>73</sup>, o CARF entendeu que a hipótese era de responsabilidade objetiva e o erro *per se* já seria capaz de gerar a penalidade, imputada no art. 84, I, da MP n° 2158-35/2001<sup>74</sup>.

Dessa forma, dada a pequena amostra de acórdãos, tanto no período pré zelotes como no período pós zelotes, não é possível chegar a qualquer conclusão. Até porque os acórdãos encontrados no período pré zelotes, possuem circunstâncias fáticas diferentes das encontradas nos acórdãos pós zelotes.

Não obstante o exposto, quanto aos outros 12 casos, pode-se concluir (i) pela mudança de entendimento do órgão pós zelotes, no que diz respeito à omissão de informação por se tratar de mercadoria usada e; (ii) pela manutenção do entendimento do descabimento de multa

---

71 Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:

VII - de R\$ 1.000,00 (mil reais):

e) por dia, pelo descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, ou para habilitar-se ou manter recintos nos quais tais regimes sejam aplicados

72 §2° As multas previstas neste artigo não prejudicam a exigência dos impostos incidentes, a aplicação de outras penalidades cabíveis e a representação fiscal para fins penais, quando for o caso.

73 Acórdão n° 3102-002.430, julgado em 24.04.2012, na 2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho; acórdão n° 3401-002.254, julgado em 21.05.2013, na 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relatora Angela Sartori.

74 Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria

por falta de LI. Isso porque, dos doze acórdãos analisados, em todos o contribuinte saiu vencedor no que tange à ausência de LI, em compasso com o que vem sendo decidido no período pós zelotes. Por outro lado, no que diz respeito à multa por omissão de informação quanto ao fato de o bem importado ser usado, dos 12 acórdãos analisados, em 10 o contribuinte foi vencedor<sup>75</sup>, em 1 tanto a Fazenda Nacional quanto o contribuinte vencem parcialmente<sup>76</sup> e, em apenas um, a Fazenda Nacional foi vencedora<sup>77</sup>.

Nos acórdãos que os argumentos do contribuinte preponderam, a tese central é de que a multa administrativa que a autoridade fiscal imputa ao contribuinte tem como bem jurídico tutelado o controle aduaneiro. Portanto, a interpretação da aplicação da respectiva sanção deve ser feita de acordo com a sua finalidade.

A informação de que a mercadoria é usada, tem o condão de modificar o controle aduaneiro nas importações comuns. Isso porque, verificado que o bem importado é usado, a autoridade fiscal exige do importador uma LI, para admissão da mercadoria em território nacional. Ocorre que, como já visto no tópico anterior, as Portarias SECEX emitidas à época dos fatos geradores analisados, dispõe que no REPETRO, se dispensa a LI para a importação.

Dessa forma, todos os acórdãos pré zelotes, atenderam o que dispõe na referida portaria e exoneraram o contribuinte da multa por falta de LI. Além disso, nos acórdãos em que o contribuinte saiu vencedor, como a norma sancionatória deve ser interpretada de acordo com sua finalidade, o entendimento foi de que se tratava de informação irrelevante, visto que não teria o condão de modificar o procedimento de controle aduaneiro, dado o que dispõe a portaria.

---

75 Nesse sentido estão: acórdão n° 3302-002.154, julgado em 23.05.2013, na 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Gileno Gurjão Barreto; acórdão n° 3302-002.407, julgado em 29.01.2014, na 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, Maria da Conceição Arnaldo Jacó; acórdão n° 3302-002.023, julgado em 23.04.2013, na 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Walber José da Silva; acórdão n° 3302-002.054, julgado em 23.04.2013, na 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator José Antônio Francisco; acórdão n° 3302-002.053, julgado em 23.04.2013, na 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator José Antônio Francisco; acórdão n° 3401-002.094, julgado em 29.01.2013, na 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Emanuel Carlos Dantas de Assis; acórdão n° 3401-002.095, julgado em 29.01.2013, na 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Odassi Guerzoni Filho; acórdão n° 3403-002.436, julgado em 24.09.2013, na 3ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Ivan Allegretti; acórdão n° 3302-002.052, julgado em 24.04.2013, na 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relatora Fabiola Cassiano Keramidias; acórdão n° 3302-002.024, julgado em 23.04.2013, na 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Walber José da Silva.

76 Nesse sentido está o acórdão n° 3401-002.059, julgado em 27.11.2012, na 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relatora Angela Sartori.

77 Nesse sentido está o acórdão n° 3401-002.254, julgado em 21.05.2013, na 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relatora Angela Sartori.



Além disso, nos casos analisados, o contribuinte especifica em DI, a data de fabricação da mercadoria importada. Segundo os conselheiros, essa informação já seria suficiente para que a autoridade fiscal percebesse que a mercadoria em questão seria usada. Para tanto, o acórdão cita parecer de Ives Gandra Silva Martins, juntado aos autos de um processo administrativo sobre o caso, que elucida a questão<sup>78</sup>:

“Dizer que as informações prestadas depois de 2000, por ocasião da importação temporária de embarcação fabricada em 1977 ou 1982, apesar da descrição de todos os elementos, foi insuficiente, pois faltou o vocábulo ‘USADO’ depois da data de fabricação é reviver, em pleno século XXI, procedimentos proscritos da República Romana, antes de Cristo!!!!

O bom senso da autoridade que se debruçou, após detalhada conferência, sobre a documentação das embarcações que só poderiam ser usadas –como se verifica pela indicação da data de sua fabricação, como por exemplo, Oil Tracer 1982, ADAMTIDE 1998, Huntator 1977 e outras mais recentes, nenhuma delas com menos de 2 anos entre a fabricação e a importação–está a demonstrar a PRESTAÇÃO DE TODAS AS INFORMAÇÕES NECESSÁRIAS EXIGIDAS pelo Fisco. Não há como aceitar a alegação da PGN, de que a autoridade aduaneira poderia ter sido induzida em erro sendo levada a acreditar ser nova uma embarcação uma embarcação fabricada em 1977 (Huntetog), entrada no país em 2007!!!

À evidência, todas as informações foram prestadas e, pela data de fabricação de cada embarcação, mesmo as mais recentes, restou parente tratar-se de embarcações usadas. Até porque, na pesquisa de petróleo, tais embarcações correm o mundo, por períodos limitados. Não houve omissão de informação, do que decorria a inaplicabilidade da multa de 1%.”

No acórdão que a Fazenda Nacional sai vencedora, o argumento central é de que não deve haver qualquer juízo sobre a necessidade ou não da informação para determinação da aplicação da sanção, isso porque a obrigação acessória deve ser cumprida apenas pelo fato de a legislação assim ordenar. Ademais, a responsabilização é objetiva, basta que o contribuinte descumpra com o dever de informar especificamente que a embarcação é usada, que a penalidade se impõe.

O acórdão que julgou parcialmente desfavorável para a Fazenda Nacional e para o contribuinte se alinhou com a tese acima apresentada. Por outro lado, exonerou a cobrança da multa em uma embarcação por entender que a fiscalização não logrou êxito em comprovar que se tratava de embarcação usada.

---

78 Acórdão n° 3302-002.154, julgado em 23.05.2013, na 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Gileno Gurjão Barreto. P. 13 e 14.

O tema em questão nos permite chegar a duas conclusões. A primeira é a de que houve uma mudança de entendimento do CARF na interpretação desse tema. Foram localizadas na fase pós zelotes 12 acórdãos, desses, 2 foram favoráveis ao contribuinte e 10 desfavoráveis, dos quais 9, foram decididos pela CSRF. Por outro lado, na fase pré zelotes o contribuinte logrou êxito em 10 dos 12 acórdãos encontrados. Note que a mudança de entendimento foi radical.

A meu ver, andou mal o CARF nesse sentido. Como retratado pelo jurista Ives Gandra Silva Martins, não é razoável punir o contribuinte em valores tão expressivos<sup>79</sup>, por uma informação que na hipótese do REPETRO não modificará em nada o controle aduaneiro. Os acórdãos encontrados pós zelotes, mantiveram o entendimento dos acórdãos pré zelotes no que tange a desnecessidade de LI para mercadorias importadas sobre a égide do REPETRO.

Dessa forma, a informação requerida pelas autoridades fiscais não tem o condão de modificar o controle aduaneiro desses bens, visto que na hipótese, não se exigirá LI por previsão expressa das Portarias SECEX que regulam o tema. Ademais, o contribuinte ao entregar sua LI, descreve as mercadorias com informações que permitem as autoridades fiscais a concluir que se trata de mercadoria usada.

A informação do ano de fabricação do bem é o exemplo mais claro disso. Embarcações fabricadas há 5, 10, 20 anos, não podem, conceitualmente, ser entendidas como novas. Ademais, quando do despacho de admissão dos bens a autoridade fiscal pode exigir que essa informação seja complementada, bem como pode vistoriar o bem para concluir sobre a sua condição.

Algumas das embarcações objeto das autuações, no sentido que aqui se expõe, fazem parte do regime há muitos anos, portanto, são embarcações conhecidas da autoridade fiscal. Ainda que não fossem, não seria razoável punir, anos depois, um contribuinte que por diversas vezes fez a DI apenas informando a data de fabricação do bem, por não ter ele exposto em tópico separado que se tratava de mercadoria usada.

Pelo exposto, reitero que entendo não ser a mais correta, a posição que o CARF vem adotando quanto ao tema, até porque, a interpretação atual permite a ocorrência de situações esdrúxulas. Por exemplo, um contribuinte, com uma embarcação que goza dos benefícios do REPETRO há 10 anos, que retrata na DI, não só o ano de fabricação da embarcação, mas também detalhes que demonstrariam a condição de usada da mercadoria, seja submetido a

---

<sup>79</sup> As autuações pela omissão da informação de que se trata de mercadorias usadas são milionárias, no acórdão nº 3302-002.154, por exemplo, o valor da autuação foi de R\$ 24.985.509,90.



uma autuação fiscal de R\$ 25.000.000,00, ao passo que, um contribuinte que faz sua primeira habilitação ao REPETRO, com embarcação semelhante, que pouco descreve sobre a embarcação, não seja alvo de qualquer autuação, se criar um tópico específico na DI de que se trata de mercadoria usada.

Aliás, a posição acima indicada, deve ser seguida pelos contribuintes. O acórdão nº 3402-004.357<sup>80</sup>, julgado em 29.11.2018, na 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Diego Diniz Ribeiro, é claro nesse sentido. O contribuinte deve criar um tópico específico em sua DI, apenas para especificar que a mercadoria é usada. Esse cuidado é importante para evitar possíveis autuações fiscais.

Pelo o exposto, como a legislação referente ao caso não se modificou, nem tampouco as circunstâncias fáticas dos autos de infração analisados, é possível concluir que a mudança de entendimento, ao que tudo indica, foi percebida pela mudança na estrutura do órgão em 2015.

Por fim, importante destacar que o último acórdão descrito no tópico anterior, no qual o contribuinte foi autuado por (i) não ter guardado os documentos necessários para a revisão aduaneira; (ii) não ter apresentado os documentos quando requerido. Ora, é evidente que o segundo tipo descrito engloba o primeiro. Veja, o segundo tipo engloba duas hipóteses. Ou o contribuinte não guardou os documentos originais e, por isso, não os entregou, ou o contribuinte guardou os documentos e deliberadamente não os entregou.

Qual seria a circunstância material que faria o tratamento oferecido à segunda hipótese menos lesivo ao controle aduaneiro? Aparentemente, nenhuma. Trata-se de mais um excesso que as autoridades fiscais cometeram, dessa vez, chancelados pelo CARF. Entendo que o Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, de maneira acertada, defendeu pela aplicabilidade do princípio da consunção nas multas aplicadas, pelos mesmos motivos exarados em seu voto e já expostos no tópico anterior.

Ademais, o dever de guarda atingido por uma das multas não pode existir sozinho. A fiscalização apenas poderá descobrir se o contribuinte guardou ou não os documentos devidos, quando, instado a apresentá-los, não apresenta e justifica que não os guardou.

A punição do contribuinte ao pagamento das duas multas não é razoável. Aliás, o excesso do ativismo da fiscalização na aplicação de multas por descumprimento de

---

80 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

obrigações acessórias, é desarrazoado. Como já exposto no segundo capítulo do trabalho, o REPETRO é um regime que surgiu para desonerar tributariamente a atividade de petróleo e gás natural.

Dessa forma, a autoridade fiscal ao aplicar em excesso as multas por descumprimento de obrigações acessórias, acaba por esvaziar, em certa medida, a desoneração fiscal que o regime buscou oferecer. Por todo o exposto, entendo que cabe ao contribuinte analisar os casos objeto de julgamento pelo CARF para, de maneira proativa, adequar o seu comportamento. Por outro lado, cabe às autoridades administrativas, responsáveis pela fiscalização do REPETRO, atuar com razoabilidade perquirindo a necessidade e a adequação da autuação fiscal, além de análise detida da proporcionalidade em sentido estrito<sup>81</sup>, sob pena de, não o fazendo, exonerar o benefício fiscal que o regime buscou criar.

### 3.3. Extinção do regime

#### 3.3.1. Descrição dos casos

O segundo tema que será aqui tratado versa sobre as hipóteses de extinção do REPETRO, seja por (i) indeferimento do pedido de habilitação ao regime; (ii) por sua não prorrogação, ou; (iii) por problemas referentes à identificação dos bens inseridos no regime. Para tanto, foram localizados 9 acórdãos que versam sobre o tema.

O primeiro caso analisado foi o acórdão n° 3301-004.776<sup>82</sup>, julgado em 23.07.2018, na 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho. Esse caso já teve uma parte analisada no tópico anterior. No referido caso, a recorrente era habilitada ao REPETRO, mas teve seu pedido de prorrogação da habilitação negado. Isso se deu, pois instruiu seu pedido de prorrogação ao REPETRO, com o pedido de prorrogação da habilitação que havia feito há pouco e não com o Ato Declaratório Executivo então vigente que habilitava a empresa ao REPETRO, na forma do art. 21, §1º, da IN RFB n° 844/2008.

Findo o prazo do regime o contribuinte manteve seus bens em território aduaneiro, sendo, portanto, autuado por todos os tributos federais devidos na importação, quais sejam,

---

81 ÁVILA, Humberto. **TEORIA DOS PRINCÍPIOS: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 19ª Edição. Malheiros editores. São Paulo: 2019.

82 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

IPI, II, PIS-Importação e COFINS-Importação, proporcionalmente ao tempo de permanência em território nacional, além de multa e juros de mora e multa pelo valor aduaneiro.

A recorrente ainda alegou que alguns bens estavam em reparo, na tentativa de exonerar parcela do crédito, mas o entendimento do CARF foi de que, a partir do momento em que a empresa não mais gozava dos benefícios do REPETRO, tais bens estariam indevidamente em território aduaneiro, devendo, portanto, pagar os tributos incidentes na importação.

O segundo caso analisado foi o acórdão nº 3301-004.741<sup>83</sup>, julgado em 19.06.2018, na 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Valcir Gassen. Nesse caso o recorrente submeteu ao REPETRO, uma embarcação, a qual seria afretada em contrato firmado com a PETROBRÁS. O prazo em que o REPETRO foi outorgado à recorrente findava em 11.03.2013. Ocorre que em 25.01.2011, a recorrente firmou contrato de cessão de direitos, com outra empresa, a qual passou os direitos por ela ostentados no contrato de afretamento com a PETROBRÁS a essa terceira pessoa.

A autoridade fiscal então, questionou a recorrente, sob qual regime estaria aquela embarcação que havia sido habilitada ao REPETRO por ocasião do contrato de afretamento. O contribuinte ainda tentou alegar que o contrato de cessão de direitos não tinha aplicabilidade completa imediata, e que a embarcação ainda estaria em utilização econômica. Ademais alegou que o ato que a habilitou ao REPETRO deveria ser respeitado até a sua data final, sob pena de violação a princípios jurídicos como o da boa-fé, da segurança jurídica e da proporcionalidade.

Em que pese o exposto, o CARF entendeu que o art. 8º, §1º, da IN SRF nº 844/2008, estabelece que o REPETRO será outorgado pelo prazo que durar o contrato de prestação de serviços e que, como não havia mais a prestação de serviços por parte da recorrente desde 25.01.2011, os tributos seriam devidos desde então.

O terceiro caso analisado foi o acórdão nº 3201-004.175<sup>84</sup>, julgado em 29.08.2018, na 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Charles Mayer de Castro Souza. Nesse caso o recorrente tinha habilitação ao REPETRO e solicitou a

---

83 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

84 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

sua prorrogação às autoridades competentes. No entanto as autoridades negaram o pedido de prorrogação da empresa por ser ele (i) intempestivo e; (ii) por não prestar as garantias que o regime obriga. Irresignado o contribuinte recorreu até o Superintendente Geral da Receita Federal do Brasil que, por sua vez, manteve a decisão que não prorrogou a habilitação do contribuinte.

Dessa forma, findo a habilitação da empresa, os bens que o contribuinte detinha em território nacional que faziam parte do REPETRO já não mais gozavam de enquadramento legal que os permitisse ficar no Brasil. Sendo assim, a autoridade fiscal lançou os tributos incidentes na importação para o período desde que findo o regime.

A recorrente alega que a partir do lançamento tributário, o CARF seria competente para analisar o pedido de prorrogação do regime que ela havia feito. No entanto, o CARF entendeu que não era competente para analisar o pedido de prorrogação no REPETRO visto que ele era regido pela Lei nº 9.784/1999, enquanto ao CARF é resguardado a competência para se apreciar os casos referentes ao processo administrativo fiscal de que trata o Decreto nº 70.235/1972. Além disso, condenou o contribuinte ao pagamento dos tributos incidentes na importação com os devidos acréscimos.

O quarto caso analisado foi o acórdão nº 3301-002.976<sup>85</sup>, julgado em 18.05.2016, na 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Semíramis de Oliveira Duro. Nesse caso, o contribuinte solicitou a prorrogação do regime, em contrapartida, a autoridade fiscal solicitou que o contribuinte mostrasse as garantias devidas. O contribuinte, então, parou de responder às intimações recebidas da autoridade fiscal. Pelo o exposto o contribuinte teve auto de infração lavrado contra si.

Ocorre que o contribuinte alegou que só não havia respondido as intimações fiscais pois havia perdido o interesse em manter aquele bem no REPETRO, visto que ele já estava desgastado e velho. O relator ponderou as formas de se excluir os bens do regime, como já pontuamos em tópico anterior<sup>86</sup>.

A forma como o contribuinte escolheu proceder foi o de protocolar requerimentos à RFB para destruir a maior parte do bem em litígio e o que restasse nacionalizar, mediante despacho para consumo. O entendimento do CARF, portanto, foi de que, se ainda pendia de análise o requerimento do contribuinte que solicitava a destruição da maior parte do bem e a

---

85 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

86 Vide tópico 1.1., página 8.

nacionalização de outra parte do bem, não se poderia cobrar dele, os tributos previstos no auto de infração. Sendo assim, o CARF cancelou a exigência fiscal.

O quinto caso analisado foi o acórdão nº 3302-005.736<sup>87</sup>, julgado em 27.07.2018, na 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Raphael Madeira Abad. Esse caso também tratou sobre o pedido do contribuinte que o CARF analisasse sua solicitação de prorrogação no REPETRO. Em linha com o quarto caso, o resultado aqui também foi no sentido da incompetência do CARF para analisar a questão, nos termos do apontado no quarto caso aqui analisado.

Tema novo que o caso tratou foi o da definição do momento do fato gerador dos tributos com a exigibilidade suspensa. No presente caso, o contribuinte já havia prorrogado sua habilitação por diversas vezes, no entanto, descumpriu com norma do REPETRO, o que gerou ao fisco o dever de cobrar dela, o pagamento dos tributos incidentes na importação com os devidos acréscimos. A recorrente alegou então, que esse cálculo deveria ser feito da última concessão de habilitação outorgada pela empresa, ao passo que o fiscal entendia que seria desde a data da primeira habilitação concedida.

O CARF entendeu que o art. 266, do RA, estabelece como data da ocorrência do fato gerador, a data do registro da declaração de admissão do regime, e não de suas prorrogações.

O sexto caso analisado foi o acórdão nº 3302-006.330<sup>88</sup>, julgado em 29.11.2018, na 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator José Renato Pereira de Deus. Nesse caso, a autoridade lavrou auto de infração com os tributos devidos na importação, referentes a bens que supostamente violavam obrigações previstas na legislação do REPETRO.

A violação atribuída pelo fiscal foi de que o contribuinte não havia identificado da maneira devida, os bens por ele importados. Foi preciso que prova pericial fosse colhida para comprovar que os bens supostamente não identificados, estavam identificados, tanto que o perito foi capaz de identificar cada um dos bens autuados.

Ademais, o CARF entendeu que, em linha do que definido pela prova pericial, os bens seriam identificados ou identificáveis pois, caso contrário, sequer teriam passado pelo

---

87 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

88 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

desembaraço aduaneiro. Pelo o exposto, o CARF cancela a exigência fiscal, lavrada contra o contribuinte.

O sétimo caso analisado foi o acórdão nº 9303-004.140<sup>89</sup>, julgado em 08.06.2016, na 3ª Turma da CSRF, relatora Vanessa Marini Ceconello. Esse caso trata do mesmo auto de infração analisado no quinto caso. A diferença é que a questão que chegou para deliberação da CSRF detinha caráter processual.

A discussão central do presente caso foi se, uma vez descumprido o REPETRO pelo contribuinte, poderia a autoridade fiscal lavrar contra ele auto de infração, sendo que já haveria contra si Termo de Responsabilidade (TR), o qual teria natureza de título representativo de direito líquido e certo.

A relatora do caso que restou vencida, entendeu, na linha das decisões do CARF e da DRJ, que o crédito tributário já estava constituído no TR. A relatora ilustra esse posicionamento através do que dispõe o art. 758, do RA, o qual dispõe que o TR “é o documento no qual são constituídas as obrigações fiscais cujo adimplemento fica suspenso pela aplicação dos regimes aduaneiros especiais”. Os arts 761 a 766, estipulam o dever da Fazenda Nacional de cobrar os créditos do TR, ficando os créditos tributários apurados posteriormente a apresentação do TR, sujeitos a auto de infração. Portanto, uma vez descumprido as obrigações previstas no regime, só restaria para ser lançado mediante auto de infração aqueles fatos geradores ocorridos depois da apresentação do TR. Por tudo isso, a relatora entendeu nulo o auto de infração em análise.

Em que pese o exposto, o entendimento da CSRF, por voto de qualidade, foi no sentido de que não há qualquer prejuízo ao contribuinte que, depois de ter perdido em âmbito administrativo, mediante decisão do Superintendente da RFB, receber auto de infração lavrado contra si. Segundo a CSRF, ao receber o auto, o contribuinte tem mais uma vez a oportunidade de se defender do crédito tributário em exame. Dessa forma, não há por que alegar a nulidade do auto de infração se não houve prejuízo a parte. Pelo o exposto, a CSRF anula as decisões da DRJ e do CARF, remetendo os autos a DRJ para que se analise o mérito da questão.

---

89 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

O oitavo caso analisado foi o acórdão nº 3301-005.832<sup>90</sup>, julgado em 27.02.2019, na 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Ari Vendramini<sup>91</sup>. Nesse caso, o contribuinte teve contra si, auto de infração lavrado exigindo o pagamento de II, IPI, PIS-Importação e COFINS-Importação, acrescidos de multa e juros. O caso trata de pedido de prorrogação no REPETRO negado pelas autoridades competentes por falta da tempestividade na apresentação das garantias exigidas pelo regime.

No caso, o contribuinte instruiu seu pedido de prorrogação sem a “carta fiança registrada em Cartório de Títulos e documentos e Resumo do Contrato”, apenas juntando a carta fiança no recurso administrativo. A autoridade competente rejeitou os recursos propostos pelo contribuinte e estabeleceu a data do fim da habilitação do contribuinte ao regime. Dessa forma, o contribuinte reexportou o bem admitido temporariamente pelo REPETRO e procedeu por novo pedido de habilitação ao regime que foi concedido tempos mais tarde.

O lançamento tributário foi realizado solicitando o pagamento dos tributos devidos na importação para o período compreendido entre o fim do prazo da habilitação do contribuinte ao regime e a data de reexportação dos bens. O contribuinte alegou que a Coordenação-Geral de Administração Aduaneira da RFB (COANA) já havia se posicionado no sentido de que o pedido de prorrogação ao regime estendia os efeitos da habilitação até o prazo final de análise dos recursos administrativos.

O CARF, por sua vez, decidiu de forma distinta da desejada pelo contribuinte. De acordo com o CARF, o pronunciamento da COANA foi de que, na hipótese de (i) o pedido de prorrogação da habilitação vir imbuído com todos os documentos devidos e; (ii) ser ele deferido, os efeitos da habilitação se estendem ao período de análise e posterior deferimento do recurso administrativo.

O CARF pontuou também que, como os bens em litígio estavam em utilização econômica no período analisado, houve uma migração de regime do REPETRO, para o da admissão temporária com o pagamento dos tributos proporcionalmente ao tempo de

---

90 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

91 No mesmo sentido foi o acórdão nº 3301-005.831, julgado em 27.02.2019, na 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Ari Vendramini, que tratava do mesmo contribuinte, mas com auto de infração lavrado para outros bens.



permanência dos bens no país. Pelo o exposto, o entendimento do CARF foi pela procedência do auto de infração.

### 3.3.2. Comparação e análise

Foi localizado apenas 1 acórdão que tratasse sobre os problemas relativos à extinção do regime<sup>92</sup>. Nesse acórdão, a autoridade fiscal lançou auto de infração com a cobrança dos tributos incidentes na importação, sob o argumento de que o contribuinte teria descumprido com as obrigações referentes ao REPETRO, no que diz respeito a erro cometido pelo contribuinte na classificação de bem importado. O CARF entendeu, em linha com o que já havia sido decidido pela DRJ, que a hipótese dos autos não estaria inserida no art. 34, II, da IN SRF 4/2001<sup>93</sup>, que tratava das hipóteses de cancelamento da habilitação do contribuinte ao regime. Ademais, o §2º, do referido artigo preceitua que constatada qualquer das hipóteses de cancelamento, deve ser procedida a notificação do contribuinte para solucionar as pendências no prazo de 10 dias, o que também não foi feito. Pelo exposto, cancelou a exigência nesse aspecto.

Ao se pesquisar por períodos maiores, como 1º de janeiro de 2000, apenas encontramos casos em que o contribuinte foi excluído do regime e seu TR foi executado na via judicial, restando ao CARF, apenas, declinar a competência nos casos.<sup>94</sup>

Os casos localizados referentes a fase pós zelotes, demonstram duas situações distintas. A primeira delas é a exclusão do regime por descumprimento de obrigações previstas no REPETRO. Nesse caso, a autuação fiscal se correlaciona com a TR que fica com a exigibilidade suspensa, quando da habilitação ao REPETRO. Os valores, portanto, são maiores. Faz-se necessário portanto que a habilitada ao REPETRO tome os devidos cuidados para que tal descumprimento não ocorra. Para tanto sugere-se a manutenção dos bens e mercadorias habilitados ao REPETRO em perfeitas condições, de modo que esses possam ser

---

92 Acórdão nº 3102-001.430, julgado em 24.04.2012, na 2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Alvaro Arthur Lopes de Almeida Filho.

93 Art. 34. A habilitação ao Repetro poderá ser:

II - cancelada, na ocorrência das seguintes situações:

a) cancelamento da concessão, autorização ou do contrato de prestação de serviços, que serviu de base para a habilitação;

b) comprovação, mediante decisão definitiva na esfera administrativa, de prática de ilícito de natureza tributária ou aduaneira, pela pessoa jurídica habilitada;

c) suspensão da habilitação por prazo superior a 180 dias.

94 Cite-se a título ilustrativo os seguintes acórdãos nsº 301-33903, 301-32.924, 301-32925, 301-32926, 301-32927, todos do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.



perfeitamente identificáveis, bem como a atenção aos prazos e condições que estabelecem a legislação do REPETRO.

A segunda situação demonstrada no exame desse tópico é a referente aos pedidos de prorrogação do regime. A análise dos casos demonstra alguns pontos sensíveis que as autoridades competentes estão se valendo para inviabilizar a prorrogação da habilitação dos contribuintes ao REPETRO. O primeiro deles é o prazo para a solicitação de prorrogação no regime. Sugere-se que o contribuinte alinhe o requerimento de prorrogação tão logo seja possível. Isso porque o CARF já se posicionou no sentido de que, apenas a decisão que prorroga a habilitação ao REPETRO ao contribuinte tem o condão de estender os efeitos da habilitação ao tempo de análise do requerimento de prorrogação. Dessa forma, caso o contribuinte não logre êxito em conseguir a prorrogação ao regime terá ele mais tempo para proceder a uma das formas de extinção do regime, tais como reexportação ou nacionalização do bem, por exemplo.

O segundo ponto sensível é a documentação encaminhada à RFB, quando da propositura do requerimento de prorrogação da habilitação ao REPETRO. Nesse sentido, chama-se a atenção da instrução do requerimento com os documentos que comprovem a garantia que o regime estabelece, tal como carta fiança. O documento que comprove a companhia ser concessionária ou autorizada de serviço público competente para explorar as atividades de petróleo e gás natural em território nacional, ou o contrato que estipule a obrigação de dar bem ou de prestar serviço à outras habilitadas ao regime.

Atendidos os pontos sensíveis ilustrados acima, a companhia habilitada terá chances menores de ser extinta do regime e, portanto, acaba por reduzir o seu passivo em potencial com uma eventual autuação fiscal.

Por todo o exposto, a hipótese descrita na introdução não pode ser testada neste tópico, visto que não foram localizados acórdãos suficientes enfrentando os temas descritos no tópico anterior.

### **3.4. Bipartição contratual no âmbito dos contratos de afretamento e prestação de serviços**

#### **3.4.1. Descrição dos casos**

Foram localizados 26 acórdãos pós zelotes que trataram do tema, em 12 acórdãos o contribuinte saiu vencedor e em 14 a Fazenda Nacional saiu vencedora. Dado a similitude nas

questões de direito discutidas nos acórdãos, a forma de análise a ser feita nesse tópico será a partir da apresentação dos principais argumentos para ambos os lados e a separação dos casos a partir dos tributos discutidos.

A bipartição contratual é uma relação obrigacional celebrada entre duas ou três partes distintas. Nos casos localizados, apenas se encontrou a bipartição realizada entre três sociedades diferentes. São polos da relação obrigacional, a fretadora – proprietária da embarcação a ser locada -, a sociedade locatária da embarcação - que vai se utilizar dela para explorar alguma atividade -, e a prestadora de serviços – sociedade responsável pela operacionalização da embarcação locada.

A estrutura da operação em todos os acórdãos é similar. A empresa concessionária de serviço público exploradora econômica das atividades de petróleo e gás natural, afreta embarcações de sociedades residentes no exterior e contrata a título de prestação de serviços, sociedades residentes no Brasil. Nos acórdãos analisados, os montantes pagos a título de afretamento são de 4 a 9 vezes maiores que os montantes pagos a título de prestação de serviços.

As embarcações objeto da relação contratual, usualmente são habilitadas ao REPETRO e ingressam no território nacional sob o regime da admissão temporária. Dessa forma, de acordo com a legislação do REPETRO, a concessionária de serviço público que afreta essas embarcações, fica exonerada do pagamento dos tributos referentes a importação, tais como o PIS-Importação e COFINS-Importação, visto que se trata de importação de serviços.

Ademais, a legislação nacional, mediante a Lei n° 9.481/1997, dispõe sobre a redução da alíquota de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) a zero, no pagamento a título de afretamento, nas situações de execução simultânea de contratos de afretamento e prestação de serviços, quando da observância dos percentuais previstos na lei<sup>95</sup>.

---

95 Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses:

I - receitas de fretes, afretamentos, alugueis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias;

§ 2º Para fins de aplicação do disposto no inciso I do caput deste artigo, quando ocorrer execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e de contrato de prestação de serviço relacionados à exploração e produção de petróleo ou de gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, a redução a 0% (zero por cento) da alíquota do imposto sobre a renda na fonte fica limitada à parcela relativa ao afretamento ou aluguel, calculada mediante a aplicação sobre o valor total dos contratos dos seguintes percentuais:

Os acórdãos encontrados tratam de autos de infração de três tipos distintos. Os dois primeiros recaem na sociedade locadora da embarcação, em um a sociedade é autuada pelo pagamento de Contribuição de Intervenção no Desenvolvimento Econômico (CIDE) às remessas que foram realizadas em benefício de sociedade residente fiscal no exterior a título de afretamento e prestação de serviços, em outro, os tributos lançados são os referentes a importação de serviços, recaem, portanto, sobre a sociedade locadora das embarcações, PIS-Importação e COFINS-Importação.

O outro tipo de autuações encontrada diz respeito a cobrança de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e/ou PIS e COFINS, da sociedade prestadora do serviço de operacionalização da embarcação afretada. O argumento da fiscalização para os lançamentos analisados é sempre o mesmo, que a bipartição contratual realizada entre as partes da operação é artificial e não corresponde à realidade, tendo por objeto exclusivo a redução dos tributos.

Nos casos analisados, o tema jurídico que nos importa é o da artificialidade ou não da bipartição contratual em afretamento e prestação de serviços. Isso porque a legislação do REPETRO, à época de muitos fatos geradores, era permissiva no que toca a execução simultânea entre contratos de afretamento e prestação de serviços, como demonstra o art. 5º, §3º, da IN SRF n° 844/2008, com redação dada pela IN SRF n° 941/2009, *in verbis*:

Art. 5o O Repetro será utilizado exclusivamente por pessoa jurídica habilitada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

II - contratada pela pessoa jurídica referida no inciso I para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, bem como as suas subcontratadas.

§ 3º O fornecimento de bens pela pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º poderá estar previsto em contrato de afretamento, de aluguel, de arrendamento operacional ou de empréstimo, **o qual deverá ter execução simultânea com o de prestação de serviços.** (grifamos)

Ainda nos fatos geradores no qual a legislação infralegal não era literalmente permissiva, ela não era proibitória. Portanto, dado a correlação do tema com o REPETRO, visto que engloba a legislação do regime e, ao menos a locadora da embarcação e a embarcação são habilitadas ao regime, faz-se importante a análise do tema.

---

I - 85% (oitenta e cinco por cento), quanto às embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga;

II - 80% (oitenta por cento), quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços; e

III - 65% (sessenta e cinco por cento), quanto aos demais tipos de embarcações.

Apesar dos argumentos se repetirem, não importe qual seja o tributo lançado, a análise dos acórdãos, será realizada a partir dos tributos objeto do lançamento tal como abordado na classificação indicada nos parágrafos acima.

O primeiro conjunto de casos a se examinar é o referente ao lançamento de PIS e COFINS, na sua modalidade incidente sobre a importação de serviços. Foram localizados 3 acórdãos<sup>96</sup> referentes ao tema no período pós zelotes, em todos, o contribuinte saiu vencedor<sup>97</sup>.

O segundo conjunto de casos é referente a tributação nos prestadores de serviço, da receita total auferida no somatório entre os contratos de afretamento e prestação de serviços, sob o argumento de que a bipartição contratual seria artificial e que, em verdade, trava-se de contrato único, de prestação de serviços. Foram localizados 7 acórdãos que tratassem da tributação por IRPJ, CSLL e/ou PIS e/ou COFINS, dos quais o contribuinte saiu vencedor em 2<sup>98</sup> e a Fazenda Nacional em 5<sup>99</sup><sup>100</sup>.

No que corresponde a terceira classificação, referente aos casos de cobrança de CIDE, nas locadoras das embarcações, sobre os valores referentes a totalidade dos valores correspondentes ao afretamento e a prestação de serviços, foram localizados 16 acórdãos. Desses, o contribuinte saiu vencedor em 7<sup>101</sup> e a Fazenda Nacional em 9<sup>102</sup><sup>103</sup>.

---

96 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

97 Nesse sentido estão: acórdão n° 3201-003.150, julgado em 26.09.2017, na 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; acórdão n° 3401-0055.808, julgado em 29.01.2019, na 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Lázaro Antônio Souza Soares; acórdão n° 3401-005.920, julgado em 25.02.2019, na 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Ronaldo Trevisan.

98 Nesse sentido estão: acórdão n° 3302-006.776, julgado em 23.04.2019, na 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Paulo Guilherme Déroulède; acórdão n° 3401-005.807, julgado em 29.01.2019, na 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Lázaro Antônio Souza Soares.

99 Nesse sentido estão: acórdão n° 1402-002.726, julgado em 15.08.2017, na 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira; acórdão n° 1401-003.139, julgado em 20.02.2019, na 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Daniel Ribeiro Silva; acórdão n° 3402-005.853, julgado em 27.11.2018, na 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Diego Diniz Ribeiro; acórdão n° 9303-008.915, julgado em 16.07.2019, na 3ª Turma, da CSRF, relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos; acórdão n° 3302-007.288, julgado em 23.07.2019, na 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Gilson Macedo Rosenburg Filho.

100 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

101 Nesse sentido estão: acórdão n° 3401-005.806, julgado em 29.01.2019, na 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Lázaro Antônio Souza Soares; acórdão n° 3401-005.921, julgado em 25.02.2019, na 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator

Vale mencionar que os conselheiros que se posicionam a favor da artificialidade da bipartição admitem a sua legalidade, em que pese na análise casuística entenderem que a bipartição em questão era artificial. Da mesma forma, os conselheiros que entendem pela legalidade da bipartição contratual analisada, admitem a possibilidade de a bipartição ser artificial, não obstante ao fato de que no contrato analisado não se estar diante de qualquer artificialidade.

Nos acórdãos que a Fazenda Nacional sai vencedora, o argumento central para tanto é a de que a bipartição efetuada entre as partes integrantes da relação obrigacional é artificial, posto que realizada sem propósito negocial e com a finalidade precípua de economia tributária. Segundo essa tese, o planejamento tributário refletido na operação é abusivo e a tributação deverá ser realizada de acordo com a realidade material das operações, não importando a forma utilizada pelas partes.

Dessa forma, os argumentos que se repetem nesses acórdãos são de que, nas operações realizadas, não haveria afretamento autônomo. Segundo esse argumento, o contrato de afretamento firmado entre as partes era meio instrumental para o contrato de prestação de serviços, que seria o real objeto da contratação. Com base nessa constatação, os acórdãos analisados citam o art. 167, do Código Civil, que trata de simulação, como forma de desconsiderar a bipartição realizada para fins tributários.

---

Ronaldo Trevisan; acórdão n° 3201-005.540, julgado em 20.08.2019, na 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Charles Mayer de Castro Souza; acórdão n° 3301-005.358, julgado em 24.10.2018, na 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Marcelo Costa Marques d'Oliveira; acórdão n° 3201-004.482, julgado em 28.11.2018, na 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Marcelo Giovanni Vieira; acórdão n° 3301-004.592, julgado em 17.04.2018, na 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho; acórdão n° 2401-005.149, julgado em 05.12.2017, na 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 2ª Seção de Julgamento, do CARF, relatora Andrea Viana Arrais Egypto.

102 Nesse sentido estão: acórdão n° 3302-004.822, julgado em 24.10.2017, na 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator José Fernandes do Nascimento; acórdão n° 3201-003.022, julgado em 25.07.2017, na 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; acórdão n° 3302-003.095, julgado em 15.03.2016, na 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Domingos de Sá Filho; acórdão n° 9303-008.340, julgado em 20.03.2019, na 3ª Turma, da CSRF, relatora Vanessa Marini Cecconello; acórdão n° 2202-003.063, julgado em 09.12.2015, na 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 2ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Marco Aurélio de Oliveira Barbosa; acórdão n° 3302-003.095, julgado em 15.03.2016, na 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Domingos de Sá Filho; acórdão n° 3402-005.849, julgado em 27.11.2018, na 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne; acórdão n° 3301-006.478, julgado em 24.07.2019, na 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Ari Vendramini; acórdão n° 3301-006.477, julgado em 25.07.2019, na 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Ari Vendramini.

103 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

O CARF não é órgão competente para apreciar a constitucionalidade de lei ou a ilegalidade de atos infraconstitucionais, visto que se trata de órgão administrativo. Não obstante o exposto, conselheiros já externaram posições no sentido da ilegalidade do REPETRO, como uma das razões para se afastar a norma permissiva à execução simultânea entre afretamento e prestação de serviços. O conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, quando do julgamento do acórdão nº 3402-005.853, julgado em 27.11.2018, fez as seguintes ponderações sobre o REPETRO:

Constata-se, portanto, que a base legal do regime é uma “norma em branco”, que outorga competência para o Poder Executivo a determinar quais seriam os requisitos para a aplicação do regime de admissão temporária para utilização econômica.

Destaca-se que o referido regime tem a natureza jurídica de isenção condicionada.

O mesmo vício encontramos na previsão do Decreto-lei 37/66: (...)

Entendo que tal disposição seria uma violação ao princípio da estrita legalidade, que exige “lei” tanto para tributar quanto para exonerar (CTN, art. 97, inciso III, c/c art. 111).

Outro argumento referente ao REPETRO utilizado pelos conselheiros que entendem pela artificialidade da bipartição contratual é de que os contratos de afretamento em questão, quando analisados pelas autoridades fiscais para fins de concessão da habilitação da embarcação e posterior admissão temporária, estavam sujeitos à revisão aduaneira, momento em que a autoridade fiscal poderia fazer o lançamento se constatada alguma ilegalidade.

Outros motivos fizeram os conselheiros responsáveis pelo voto vencedor nos acórdãos favoráveis à Fazenda Nacional entenderem pela artificialidade da bipartição contratual ali analisada. O primeiro deles foi do fato de a prestadora de serviços e a locatária da embarcação pertencerem ao mesmo grupo econômico e, portanto, serem partes relacionadas. De fato, em todos os casos analisados, a companhia dona da embarcação e residente no exterior, era controladora da sociedade prestadora de serviços. A partir da relação entre essas partes, a linha argumentativa que se construiu foi a da possibilidade de estabelecimento de contrato com apenas uma das partes sem a necessidade da controlada ou da controladora ingressar na relação obrigacional.

O segundo motivo foi do fato de a prestadora de serviços ter assumido obrigações inerentes ao contrato de afretamento e vice e versa. Por meio desse fato, as autoridades reforçaram a tese de que a bipartição era artificial já que as cláusulas trocadas nos contratos



assinados, demonstravam que não havia coerência das partes ao âmbito de atuação de cada contrato.

O terceiro motivo foi de que ambas as partes dividiram custos e receitas. Por vezes a fiscalização demonstrou que a controladora no exterior fez aportes na controlada com o fim de que essa pudesse cumprir com as obrigações por ela assumida no contrato de prestação de serviços. Esse argumento, segundo essa linha argumentativa, demonstrava que a bipartição era artificial posto que o montante financeiro destinado a prestação de serviços era incapaz de fazer frente aos custos do serviço.

O quarto motivo advinha da simultaneidade da assinatura e da execução dos referidos contratos. Por vezes foi identificado que os contratos de afretamento e prestação de serviços eram assinados na mesma data. Dessa forma, o entendimento era de que ambos os contratos se originariam da mesma manifestação de vontade de ambas as partes, apenas se modificando a forma utilizada no contrato. Nesse sentido, outro ponto sensível foi o da cláusula contratual que previa a rescisão simultânea de ambos os contratos na hipótese de se determinar a rescisão de um dos contratos. Esse ponto era bastante lembrado pelos conselheiros para demonstrar que se tratava de um contrato único, posto que a prestadora de serviços poderia ser substituída sem prejuízo do afretamento contratado.

O quinto motivo encontrado em alguns acórdãos correspondia ao grupo de funcionários descritos nos contratos, ou identificados pela fiscalização como responsáveis pela prestação de serviços, mas com vínculo empregatício firmado com a empresa locatária das embarcações, e vice e versa.

O sexto motivo advinha da cláusula de responsabilidade solidária prevista em alguns contratos. Esse ponto chamou a atenção dos conselheiros, na medida em que, não se tornava possível se admitir que a prestadora de serviços aceitaria concorrer com a responsabilidade da afretadora, sendo que o montante por ela recebido chegava a ser 9 vezes menor do que o recebido pela afretadora.

O sétimo argumento que se utilizou pelos conselheiros foi o de que a forma adotada nos contratos bipartidos não correspondia com a prática da companhia quando da perfuração e exploração de atividades terrestres. Quando da contratação para exploração em áreas terrestres a companhia selecionava uma mesma sociedade que era responsável por afretar o equipamento e prestar o serviço desejado. Dessa forma, dado a semelhança entre as atividades

não seria plausível se bipartir no âmbito da exploração marítima, se não para conseguir economia tributária.

O oitavo argumento foi de que o planejamento tributário era abusivo também porque deslocava a base tributável para o exterior. Ao invés de uma contratação única com a prestadora de serviços no Brasil com o recolhimento dos tributos referentes a prestação de serviço, o que se via era a grossa maioria dos recursos sendo remetida ao exterior a título de afretamento.

O nono motivo aventado nos acórdãos é referente aos montantes atribuídos em cada contrato. O referencial utilizado é o da Lei nº 9.481/1997, quando a bipartição realizada excedia o previsto na lei, os conselheiros se utilizaram desse indício para reforçar o ponto de a bipartição seria artificial.

O décimo argumento é o da não incidência da Lei nº 13.043/2017, que modificou a redação da Lei nº 9.481/1997, sobre os fatos geradores a ela anteriores. Dessa forma os conselheiros decidiam pela artificialidade da bipartição ainda que os montantes previstos nos contratos estivessem dentro do previsto na legislação.

Por outro lado, os acórdãos favoráveis ao contribuinte se valeram de outros argumentos como forma de concluir pela possibilidade da bipartição contratual e validade dos contratos analisados. O primeiro deles é o de que ao art. 5, §3º, da IN SRF 844/2008, com redação dada pela IN SRF 941/2009, não só permitiu a bipartição contratual realizada com sociedades distintas, como estabeleceu o dever que os contratos fossem executados simultaneamente. Ainda de acordo com esse mesmo artigo, em seu §2º, a RFB admitia que a bipartição contratual fosse realizada com uma mesma pessoa jurídica, não sendo plausível, portanto, alegar que a bipartição realizada com partes relacionadas seria ilegal.

O segundo motivo é o de que a conduta do fiscal violaria a segurança jurídica visto que, quando da concessão da habilitação da embarcação ao REPETRO, a autoridade fiscal teve a oportunidade de se posicionar acerca de qualquer ilegalidade que o contrato viesse a ter, não sendo possível que, após a concessão da habilitação a empresa fosse autuada por suposta irregularidade em contrato já analisado pela RFB.

O terceiro motivo é o de que a simples alegação da fiscalização de que a bipartição dos contratos autuados é artificial, não é suficiente. A autoridade fiscal deve comprovar o porquê que a alegação merece prosperar. O ônus, portanto, é da fiscalização. Ademais, não basta também alegar que tratar-se-ia de contrato único, com todos os valores dispensados pela



locadora destinado ao pagamento do serviço. A fiscalização tem o dever de declarar ou ao menos estimar quais são os valores referentes ao afretamento e quais os valores refletem à prestação de serviços.

O quarto motivo é de que, o fato de a Lei nº 13.043/2017 ter estabelecido alíquotas máximas referentes a bipartição contratual demonstra a realidade dessas contratações. O legislador, ao fixar os limites, concluiu após um estudo pormenorizado que levou em consideração a prática internacional, de quais são os valores praticados nos contratos de afretamento e prestação de serviço. Dessa forma, caso atendido as alíquotas previstas na legislação, ainda que sobre fatos geradores não atingidos pela modificação da lei, resta mais difícil à fiscalização lograr êxito em comprovar a suposta bipartição artificial.

O quinto motivo é de que não faz sentido que a contratação tenha sido feita de maneira artificial visto que, de acordo com as normas do REPETRO, a embarcação objeto do afretamento poderia ter sido importada pela prestadora de serviços gozando de suspensão total de tributos, ficando as sociedades residentes no Brasil responsáveis apenas pela definição do contrato de prestação de serviços.

O sexto motivo é o de que, de fato o contrato de afretamento é mais custoso que o de prestação de serviços, o valor de fabricação de uma embarcação da natureza da analisada nos acordos enfrentados é de bilhões de dólares, ao passo que, o valor referente a prestação de serviços tem como objeto principal, o pagamento de mão de obra, que é menos custosa.

O sétimo motivo é o de que a RFB não poderia se voltar contra atos que ela própria exarou, tal como o capítulo quatro do Manual do Repetro / Repetro-Sped, que dispõe:

**Nota: É possível também que empresa estrangeira seja contratada pela operadora para a prestação de serviços, mas, neste caso, como a legislação brasileira não permite que aquela preste os serviços diretamente no País** (vide o tópico 2.6.4 - Prestação de Serviços ou Produção de Bens no País por Sociedade Empresário Estrangeira - em Beneficiários do Repetro), uma empresa designada deverá fazer parte do contrato com a finalidade de importar o bem e prestar os serviços contratados (Regulamento Aduaneiro, art. 461-A, § 4º; IN RFB nº 1.415, de 2013, art. 1º c/c art. 4º, § único, inc. II, alínea c).

Dessa forma, como a própria RFB já previu a possibilidade da bipartição expressamente, no referido manual, não poderia ela agir contrariamente aos seus atos em prejuízo do contribuinte.

O oitavo motivo é que a fiscalização, ao autuar o contribuinte pela suposta artificialidade, pratica conduta que vai de encontro com a finalidade do regime, que é o da desoneração tributária das atividades relacionadas ao petróleo e ao gás natural e isso não pode prosperar.

O nono motivo é referente aos acórdãos que versam sobre PIS e COFINS na sua modalidade importação. Os conselheiros chamam a atenção da impropriedade técnica do lançamento, visto que, se a bipartição é artificial, a prestadora de serviços que é real importadora da embarcação, devendo ser ela a figurante do polo passivo da autuação. Por outro lado, os acórdãos que analisam o tema são todos com a locadora figurando no polo passivo e, segundo esse entendimento, a locadora seria parte ilegítima para figurar no polo passivo da autuação. Ademais, seguindo a premissa da autuação, outro erro material que se atingiria com esse entendimento, seria o do lançamento de PIS-Importação e COFINS-Importação, quando, em verdade, o tributo a ser lançado seria o PIS e COFINS retido na fonte, posto que pago a pessoa jurídica residente no Brasil.

Os conselheiros rebateram também a tese de que a rescisão simultânea dos contratos seria indício de artificialidade. Para eles, é natural que a rescisão de um implique na rescisão do outro, visto que, não há por que se manter o contrato de prestação de serviços para operação da embarcação sem a embarcação e também não faria sentido manter o afretamento sem que estivesse definida uma prestadora de serviços para operá-la.

### **3.4.2. Comparação e análise**

Foi localizado apenas um acórdão pré zelotes que tratou sobre o tema, que foi o acórdão n° 3403-002.702<sup>104</sup>, julgado em 29.01.2014, na 3ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Alexandre Kern. No caso em apreço, a tese que saiu vencedora foi a da Fazenda Nacional, pelos argumentos já expostos no tópico acima.

As conclusões que se chegam com base no único acórdão encontrado é de que a hipótese avançada na introdução não é válida para os casos referentes à bipartição contratual em prestação de serviços e afretamento. Isso porque, a amostra de casos localizados no período pré zelotes é ínfima e a tese vencedora no acórdão já era desfavorável ao contribuinte.

---

104 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

Por outro lado, os acórdãos analisados nos permitem realizar outros tipos de análise que é o que se passa a fazer. O primeiro ponto que se deve realçar é o da aguda controvérsia que o tema suscitou no âmbito do CARF. A vantagem apertada de acórdãos os quais a tese da Fazenda Nacional é vencedora demonstra isso. Ademais, os resultados obtidos nos acórdãos, são, não raras vezes, decididos por voto de qualidade. Poucos foram os acórdãos localizados que o resultado foi por unanimidade.

Ainda que o tema já conte com dois julgamentos para um lado na CSRF, por ora, não é possível concluir que caminhamos para uma pacificação da questão no CARF. Isso porque, não obstante as duas decisões exaradas pela CSRF, foram localizadas duas decisões do CARF posteriores ao primeiro acórdão prolatado pela CSRF favoráveis ao contribuinte<sup>105</sup>, sendo que uma é posterior a ambos os acórdãos da CSRF.

Em que pese a definição dos acórdãos carecer de uma análise pormenorizada dos elementos fático-probatórios de cada contrato, alguns argumentos levantados precisam ser mais bem atendidos pela fiscalização, quando do lançamento, e pelos conselheiros, no momento do julgamento dos casos.

O primeiro deles leva em consideração a finalidade do regime. Em que pese as ponderações de potencial ilegalidade do REPETRO, nem a autoridade fiscal responsável pelo lançamento, nem tampouco os conselheiros do CARF são competentes para analisar a questão. Dessa forma, precisam cumprir o que dispõe a legislação. Sendo assim, como disposto em alguns acórdãos, a finalidade do regime é justamente a desoneração tributária das atividades. Nesse sentido, as autuações fiscais ao desconsiderar a forma utilizada pelas partes sem sequer arbitrar o valor referente a cada um dos contratos, viola a finalidade do regime que por sua vez é importante para o desenvolvimento do setor.

Uma análise econômica das autuações fiscais<sup>106</sup>, demonstra que o passivo gerado com as autuações bilionárias, pode gerar desestímulo à exploração da atividade pelos players do mercado, encarecimento de preços, perda da capacidade de investimentos das autuadas, dentre outras consequências que advém do enfraquecimento das exploradoras de petróleo no Brasil.

---

105 Nesse sentido estão: acórdão n° 3302-006.776, julgado em 23.04.2019, na 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Paulo Guilherme Déroulède; acórdão n° 3201-005.540, julgado em 20.08.2019, na 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Charles Mayer de Castro Souza.

106 Para um melhor entendimento sobre a análise econômica do direito tributário, ver: COSTA, Leonardo de Andrade. Uma Introdução à análise econômica do direito tributário. In PINHEIRO, Armando Cartelar, PORTO, Antônio José Maristrello, SAMPAIO, Patrícia Regina Pinheiro (Coord.). **Direito e Economia: Diálogos**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2019. Pags. 377 a 407.

Por outro lado, algumas condutas do contribuinte nos contratos em questão, de certa maneira poderiam ser evitadas, como forma de atender os pontos levantados pela fiscalização, para tanto sugere-se o atendimento das seguintes providências:

I - Eliminação da cláusula de rescisão simultânea em ambos os contratos.

Se por um lado, faz sentido a rescisão do contrato de prestação de serviços quando da rescisão do contrato de afretamento, visto que não há como se prestar o serviço desprovido da embarcação, o mesmo não pode ser dito para o contrário. A pluralidade de autuações fiscais a contribuintes diferentes demonstra quantidade relevante de empresas prestadoras de serviço de operação de embarcações no país. Em que pese o argumento de que cada embarcação possua a sua forma de operação e que os profissionais das empresas relacionadas teriam maior aptidão para operá-las, a questão sempre chama atenção das autoridades fiscais e deve ser, portanto, evitada.

II - Atendimento aos percentuais previstos na Lei nº 9.481/1997.

Essa parece ser a primeira análise realizada nas autuações. Ainda que o atendimento dos percentuais não exima as empresas das autuações, é preferível que se atenda a esses requisitos visto que foi a vontade do legislador quando da análise dos referidos contratos.

III - Exclusão das cláusulas trocadas em cada contrato.

Outro ponto que chama a atenção da fiscalização, com devida razão, há de se dizer, é referente as cláusulas que preveem obrigações típicas do outro contrato a que se firmou, tais como a checagem de elementos apuradores do funcionamento da embarcação pela empresa fretadora do bem. Essas e outras cláusulas semelhantes devem ter correspondência no contrato nas quais são típicas.

IV – Corpo de funcionários próprios.

A empresa prestadora de serviços e a empresa fretadora da embarcação não podem ter o mesmo corpo de funcionários. O quadro de funcionários deve ser autônomo, caso contrário, fortalece o argumento de o contrato em sua realidade material é uno.

Os elementos acima apontados, são os mais críticos quando da análise contratual nos acórdãos analisados. O atendimento deles, portanto, fortalece os argumentos do contribuinte em uma eventual autuação fiscal.

### 3.5. Exportação Ficta

#### 3.5.1. Descrição dos casos

O quarto tema que será analisado envolve o regime da Exportação ficta no âmbito do REPETRO. Foram localizados 2 acórdãos relativos ao tema.

O primeiro caso analisado foi o acórdão n° 3201-002.195<sup>107</sup>, julgado em 18.05.2016, na 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relator Winderley Moraes Pereira. Nesse caso a autoridade fiscal efetuou lançamento de PIS e COFINS à autuada, fabricante de âncoras-torpedo, habilitada ao REPETRO. A fiscalização entendeu enquadrar como planejamento tributário abusivo, a operação realizada entre a (i) fabricante das mercadorias citadas; (ii) a PNBV (sociedade residente no exterior que tem como único acionista a Petrobrás), adquirente das mercadorias exportadas e; (iii) a Petrobrás importadora das âncoras-torpedo através de contrato de locação firmado com a PNBV.

No caso, chamou a atenção da fiscalização a forma como a operação se estruturou. A Petrobrás abriu edital de licitação para a compra das mercadorias em litígio. A fabricante autuada venceu a licitação e fabricou as âncoras-torpedo. A patente do produto, por sua vez foi concedida à Petrobrás. Aos olhos da fiscalização, a operação deveria ter sido feita diretamente no Brasil, com a compra das mercadorias efetuadas pela Petrobrás direto da autuada.

No entanto, esse não foi o entendimento do CARF. Ao analisar o conjunto fático-probatório, o órgão entendeu que não havia na operação, qualquer indício de fraude ou simulação. Pontuou o colegiado, que a operação chamou a atenção da fiscalização, dado a sua estranheza à primeira vista. Ocorre que é justamente assim, o funcionamento do REPETRO, o qual um fabricante nacional para competir em igualdade de condições com fabricantes residentes no exterior, goza dos benefícios da exportação ficta sem o recolhimento das contribuições como se exportação fosse. Dessa forma, o CARF em linha do que já havia decidido a DRJ, cancelou a exigência fiscal por não encontrar qualquer ilicitude na conduta da autuada.

---

107 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

O segundo caso analisado foi o acórdão n° 3402-007.002<sup>108</sup>, julgado em 25.09.2019, na 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, do CARF, relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne. No caso em tela, a Fazenda Nacional teve recurso de ofício parcialmente provido para reestabelecer a cobrança de PIS e COFINS sobre receitas advindas da venda de “Arvores de Natal Molhada” – equipamento que controla fluxo de fluídos produzidos ou injetados em poço de petróleo submarino. O equipamento em questão está abarcado no rol de mercadorias que fazem jus aos benefícios do REPETRO. O contribuinte, por sua vez, estava habilitado ao regime.

Ocorre que, em que pese a alegação do contribuinte de que as receitas auferidas na venda dessa mercadoria foram fruto de exportação ficta no âmbito do REPETRO, o CARF entendeu por reformar a decisão da DRJ que retirou a cobrança de PIS e COFINS dessa venda, por entender que não restou devidamente comprovado que se tratava de venda realizada sob a égide do REPETRO.

Arguiu o colegiado do órgão que, não obstante ao fato de o contribuinte ter juntado as Declarações para Despacho de Exportação (DDEs) e os registros SISCOMEX, o fato de ele não ter lançado os valores auferido em Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ) e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) faz com que não reste comprovado que as receitas auferidas eram, de fato, referentes à exportação ficta do REPETRO.

### **3.5.2. Comparação e análise**

Não foram localizados quaisquer acórdãos desde 1º de janeiro de 2000 que tratassem sobre os problemas relativos à exportação ficta. A conclusão que se chega a partir daí é de que, na linha do pontuado no tópico anterior, o tema vem sendo mais fiscalizado nos últimos anos. A análise do segundo caso, nos mostra a importância da realização correta dos demonstrativos contábeis como forma de se evitar a autuação fiscal.

Para tanto, resta necessário que a sociedade residente no Brasil, quando da exportação ficta no REPETRO, além de guardar os documentos referentes a essa exportação, tais como DDEs, registros SISCOMEX, deve também fazer a apuração em DACON e o lançamento em

---

108 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

DIPJ, de tal forma que, na hipótese de ser fiscalizado, possa instruir a fiscalização com todos os documentos que comprovem seu direito.

O primeiro caso, por outro lado, chama a atenção visto que a fiscalização se insurgiu contra uma operação, que, através da leitura do caso, se assemelha em muito com os exemplos de exportação ficta dados pela doutrina. A fiscalizada fabricou um produto que seria utilizado economicamente no REPETRO, exportou fictamente a mercadoria, como forma de concorrer em condições de igualdade com as mercadorias estrangeiras e, posteriormente foi admitida sob a égide da admissão temporária para utilização econômica no âmbito do REPETRO.

Uma vez que a amostra de casos é pequena, não é possível se avaliar uma tendência ou chegar a alguma conclusão específica do entendimento do CARF sobre o tema. No primeiro caso se decidiu favoravelmente ao contribuinte, visto que a operação em nada fugia daquilo que dispõe a legislação. No segundo caso se decidiu contrariamente aos interesses do contribuinte dado uma questão probatória.

Por fim, necessário se mencionar que não foram localizados acórdãos que os fatos geradores estivessem sob a égide do REPETRO-SPED. Dessa forma, ainda não foi possível chegar a qualquer conclusão de que o regime influenciou em algo no julgamento dos casos que envolvem o regime.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O REPETRO é um regime aduaneiro especial que concede às importações realizadas sobre sua égide benefícios tributários, aduaneiros e administrativos especiais. Como visto, o REPETRO se vale de outros regimes especiais que o compõe, os mais importantes são os regimes da admissão temporária, exportação ficta e do *drawback*.

A admissão temporária permite a suspensão do pagamento dos tributos federais incidentes na importação. A exportação ficta permite que bens e mercadorias produzidos no Brasil sejam para fins fiscais, exportados do território aduaneiro, sem que haja a sua efetiva saída, isso permite que essas mercadorias exportadas, sejam importadas através da admissão temporária. Por sua vez, o *drawback* é o regime que permite a importação de insumos com suspensão tributária para a produção de bens e mercadorias que serão utilizadas para as atividades abarcadas pelo REPETRO.

O trabalho buscou testar a hipótese de que, desde o advento da operação Zelotes e da posterior reestruturação do CARF, o entendimento do órgão administrativo em temas relacionado ao REPETRO teria mudado, para adotar teses menos favoráveis ao contribuinte. Essa hipótese foi testada mediante a análise de todos os acórdãos analisados pelo CARF, desde a sua paralização em decorrência de sua reestruturação. Os acórdãos encontrados foram comparados com acórdãos, dos mesmos temas, proferidos antes do advento da operação Zelotes. Para tanto, se delimitou a comparação aos acórdãos proferidos nos cinco anos que antecederam a operação.

Foram localizados 68 acórdãos, dos quais, 53 são referentes a fase que se denominou como “pós zelotes” (posterior ao advento da operação) e 15 da fase que se denominou “pré zelotes” (anterior ao advento da operação). O autor classificou os temas enfrentados pelo CARF em quatro.

O primeiro denominado “multas administrativas” tratou de multas lavradas pelas autoridades fiscais por descumprimento de obrigações acessórias. Nesse tópico quatro foram os temas enfrentados: problemas relacionados a atualização do SCI; classificação equivocada do bem importado; ausência de LI na importação e; multa por omissão de que se tratava de mercadoria usada. Quanto aos dois primeiros tópicos não se chegou a qualquer conclusão a respeito da mudança de entendimento do CARF, visto que a amostra de casos encontrados é pequena. Quanto ao terceiro tópico, a conclusão que se chegou é de que a hipótese é falha, na



medida em que o CARF manteve o entendimento da fase pré zelotes, em benefício do contribuinte. Por outro lado, a hipótese é verdadeira no que diz respeito à multa por omissão de informação de que se trata de mercadoria usada. Foram localizados 12 acórdãos sobre o tema na fase pré zelotes. Desses, 10 eram favoráveis ao contribuinte. Por outro lado, foram encontrados 12 acórdãos sobre o tema na fase pós zelotes, os quais 10 foram desfavoráveis ao contribuinte.

Nesse tópico também foi possível concluir por uma atuação que se denominou de “ativista” das autoridades fiscais. Isso se deu devido a aplicação de multas milionárias pelo descumprimento de condutas que não tem o condão de alterar em nada o comportamento do controle aduaneiro. Essas atuações vêm sendo decididas de maneira desfavorável ao contribuinte, o que, no limite, pode acabar esvaziando o benefício fiscal que o REPETRO buscou fornecer.

O segundo, denominado “extinção do regime” tratou de casos em que o contribuinte foi excluído do regime por descumprimento de alguma obrigação que o REPETRO estipula e de casos em que o contribuinte não obteve êxito em conseguir a prorrogação de sua habilitação ao regime. Nesse tópico a hipótese também não conseguiu ser testada, pois não localizamos casos suficientes do período pré-zelotes que nos permitisse chegar a qualquer conclusão.

O terceiro, denominado “bipartição contratual no âmbito dos contratos de afretamento e prestação de serviços” tratou da separação que os contribuintes estabelecem em contrato de prestação de serviços e contrato de afretamento, quando do aluguel e operação de plataforma ou embarcação destinada as finalidades de que trata o regime. O tema é o mais controverso atualmente no CARF. Foram localizados 26 acórdãos dos quais em 12 o contribuinte tem sua tese decidida favoravelmente a seus interesses e em 14, não. Não foi possível testar a hipótese, visto que foi localizado apenas um acórdão pré zelotes que tratou do tema.

O último tema foi o denominado “exportação ficta” no qual foram analisados acórdãos que autuaram os contribuintes por problemas referentes ao regime. Nesse também não foi possível chegar a qualquer conclusão, visto que não foram localizados acórdãos que tratavam do tema na fase pré zelotes e, na fase pós zelotes o tema é controverso, já que foram localizados dois acórdãos com situações fáticas distintas e resultados opostos.

Por todo o exposto, constata-se que, apenas no tema referente às multas por omissão de informação na DI de que a mercadoria era importada, que o CARF alterou o seu

entendimento desde a sua reestruturação em 2015. Dessa forma, o trabalho conclui que apenas nesse tema a hipótese inicial se verifica.

## REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO. **1ª Rodada de Licitações completa 20 anos.** Brasília, 17 jun. 2019. Disponível em: <<http://www.anp.gov.br/noticias/5234-1a-rodada-de-licitacoes-completa-20-anosestatisticas>> Acesso em: 9 de outubro de 2019.

ÁVILA, Humberto. **TEORIA DOS PRINCÍPIOS: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 19ª Edição. Malheiros editores. São Paulo: 2019.

ÁVILA, Márcio. REPETRO-SPED: Fundamentos Constitucionais, Natureza Jurídica e Segurança Jurídica do Contribuinte, *In* GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de; **Estudos Tributários e Aduaneiros do IV Seminário CARF / Brasil.** Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; Brasília: 2019. Disponível em: <<https://carf.economia.gov.br/noticias/2019/arquivos-e-imagens/livro-estudos-tributarios-e-aduaneiros.pdf>> Acesso em: 10.10.2019.

BORNIA, Mauro; REZENDE, Gabriel Caldiron. **Receita Federal do Brasil regulamenta o REPETRO-Industrialização.** Migalhas. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI307408,11049-Receita+Federal+do+Brasil+regulamenta+o+REPETRO+Industrializacao>> Acesso em: 30.10.2019.

CALA, Félix de Jesus. **Imposto de Importação e a Natureza Jurídica dos Regimes Aduaneiros Especiais.** 0 f; Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Candido Mendes. Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2003.

CARVALHO, Luiz Felipe Gonçalves de; GUERRA, Marcelo de Assis; PERLINGEIRO, Rubem Tadeu Cordeiro. Análise do Regime Aduaneiro Especial de Exportação e Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo ou Gás Natural (REPETRO): Propostas para o seu aperfeiçoamento. *In* PIRES, Paulo Valois (Org.) **TEMAS DE DIREITO DO PETRÓLEO E DO GÁS NATURAL.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Pesquisa de acórdãos**. 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 20.10.2019.

CONSULTOR JURÍDICO. **Carf retoma atividades com pauta estratégica para a Fazenda**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-nov-26/carf-retoma-atividades-pauta-estrategica-fazenda>> Acesso em 21.10.2019.

COSTA, Leonardo de Andrade. Uma Introdução à análise econômica do direito tributário. In PINHEIRO, Armando Cartelar, PORTO, Antônio José Maristrello, SAMPAIO, Patrícia Regina Pinheiro (Coord.). **Direito e Economia: Diálogos**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2019.

DE ARAUJO, Renata Alcione de Faria Vilela; MACIEL, Kerma. REB e REPETRO – Pontos de convergência e Divergência. In LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro, DE ARAUJO, Renata Alcione de Faria Vilela. **Questões Atuais sobre o REPETRO**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

DE PAULA, Daniel Giotti. A Exportação Ficta no REPETRO: Fundamento, Controle e Harmonização Tributária. In GOMES, Marcus Lívio, RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Coord.) **A tributação na indústria do petróleo e gás natural**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Almedina, 2017.

FARIA, Ana Cristina de, FINATELLI, João Ricardo, GERON, Cecília Moraes Santostaso, ROMEIRO, Maria do Carmo. SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. Volume 5. Nº 2. Maio/agosto, 2011. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/repec/article/view/343/128>> Acesso em 10.10.2019.

FERREIRA, Maureen, GUEDES, Filipe Machado, RODRIGUES, Flávia Cavalcanti Nogueira, VASSALO, João Guilherme da Hora. ICMS E REPETRO: QUESTÕES INICIAIS. **Revista Brasileira de Direito de Petróleo**, nº 2, P. 61-79, Rio de Janeiro: 2006.

G1. **Petrobras tem lucro de R\$ 25,7 bilhões em 2018, após quatro anos de prejuízo**. Publicada em: 27.02.2019. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2019/02/27/petrobras-tem-lucro-de-r-25779-bilhoes-em-2018.ghtml>> Acesso em: 30.05.2019.

GUDIÑO, Daniel, SILVA, Hélio Fernando Rodrigues. Efetividade Operacional no Repetro e o Motivo de Tributar: uma Reflexão sobre a Atuação da Fiscalização Aduaneira e a Indústria Offshore de Petróleo. In LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro, DE ARAUJO, Renata Alcione de Faria Vilela. **Questões Atuais sobre o REPETRO**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

LEÃO, Gustavo Carneiro Junqueira. O REPETRO e a Importância da Delimitação do Conceito de Segurança Jurídica. In LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro; DE ARAUJO, Renata Alcione de Faria Vilela. **Questões Atuais sobre o REPETRO**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

MASUKO, Ana Clarissa. REPETRO e Exportação Ficta. In LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro; DE ARAUJO, Renata Alcione de Faria Vilela. **Questões Atuais sobre o REPETRO**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

MENDES, Guilherme. **Para especialistas, nova etapa do Repetro torna indústria nacional mais atrativa**. JOTA. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/repetro-industrializacao-in-22072019>> Acesso em: 30.10.2019.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reestruturação do CARF e a Operação Zelotes**. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/cdc/audiencias-publicas-1/realizadas-em-2015/15-07-15-operacao-zelotes/apresentacao-min-levy>> Acesso em: 20.10.2019.

PIERRE, Tom. Breve Histórico da Legislação Aduaneira Aplicada ao REPETRO até aos dias de hoje. In LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro; DE ARAUJO, Renata Alcione de Faria Vilela. **Questões Atuais sobre o REPETRO**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Manual do Repetro** – Estatísticas. Brasília, 3 jul. 2015. Disponível em: <[receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/repetro/estatisticas](http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/repetro/estatisticas)> Acesso em: 10 de outubro de 2019.

WERNECK, Paulo. REPETRO, uma Jaboticaba. In LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro; DE ARAUJO, Renata Alcione de Faria Vilela. **Questões Atuais sobre o REPETRO**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.