



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11052.720066/2017-87  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-006.790 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de outubro de 2023  
**Recorrente** DOMMO ENERGIA S.A. EM RECUPERACAO JUDICIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Exercício: 2012, 2013

CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. ANÁLISE DE TODAS AS ALEGAÇÕES SUSCITADAS. INAPLICABILIDADE.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. Esse entendimento vem sendo aplicado ainda que na vigência do CPC/2015, visto que não são poucos os exemplos de entendimentos jurisprudenciais, inclusive, do próprio STJ, notadamente no que se refere o inciso IV do aludido art. 489, no sentido de que o dever de enfrentar as alegações podem se restringir àquelas capazes de combalir a conclusão adotada no lançamento. Se, e somente se, houver lacuna no procedimento acima, ou seja, se constatado que houve desrespeito ao dever de motivação tendo havido ponto omissis atrelado ao tema relevante ao deslinde da causa é que haveria suposta violação a esse dever, pois do contrário, significaria que a questão suscitada não teria o condão de alterar o julgamento da demanda, pois estar-se-ia diante de uma alegação, ou um argumento, utilizado como um reforço de convencimento.

**DISSIMULAÇÃO. ABUSO DE FORMA. CONTRATO DE PRÉ-PAGAMENTO DE EXPORTAÇÃO.**

Configura-se abuso de direito dissimulatório na modalidade abuso de forma quando a vontade das partes foi, de fato, firmar determinado contrato de Pré-Pagamento de Exportação, todavia, a real finalidade era fugir da tributação das remessas ao exterior, além de gerar nova dedutibilidade do lucro real nos referidos valores, configurando claro abuso do direito subjetivo de obter benefício fiscal na obtenção de financiamento externo vinculado à exportação futura.

**CONTRATO DE PRÉ-PAGAMENTO DE EXPORTAÇÃO FIRMADO COM EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. VIABILIDADE. REGULAÇÃO PELO BACEN. ASPECTO CAMBIAL. INAPLICABILIDADE DAS NORMAS DO BACEN PARA REGULAR BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO DE ALÍQUOTA ZERO DE IRRF INCIDENTE SOBRE OS JUROS REMETIDOS AO EXTERIOR.**

A regulação realizada pelo BACEN acerca dos contratos de pré-pagamento de exportações, notadamente, é inerente ao aspecto cambial, visando o controle das operações de crédito e suas implicações no mercado, de modo a possibilitar que se promova o encontro de contas entre os recursos que ingressaram no País e os produtos exportados, medidas fundamentais ao controle do endividamento externo. Neles se incluem, obviamente, créditos obtidos no exterior para financiamento de exportações. Por outro lado, a competência regulamentar daquele órgão não retira da RFB a competência que a autoriza a verificar, por intermédio de seus agentes, os efeitos e a conformidade da operação no âmbito tributário.

#### CONTRATO DE PRÉ-PAGAMENTO DE EXPORTAÇÃO-PPE. EXPORTAÇÃO A OUTROS DESTINATÁRIOS.

Caso o contrato de PPE preveja exportações futuras direcionadas apenas ao financiador, no total equivalente ao valor captado, não é possível remeter juros a este financiador, totalmente com alíquota zero do IRRF, quando o total exportado totalizou apenas 15% do valor captado, sob alegação de que o valor recebido (financiado) foi utilizado também para exportações a outros destinatários não previstos ou autorizados pelo PPE.

#### EMISSÃO DE TÍTULOS DE DÍVIDA. CAPTAÇÃO DE RECURSO. ENVIO DO RECURSO, POSTERIORMENTE, AO EXTERIOR, PARA EMPRESA DO GRUPO. CONTRATO DE PRÉ-PAGAMENTO DE EXPORTAÇÃO-PPE. REMESSAS DE JUROS AO EXTERIOR COM ALÍQUOTA ZERO DE IRRF. NÃO CONFIGURAÇÃO DOS REQUISITOS DE NORMALIDADE, USUALIDADE E ESSENCIALIDADE DAS DESPESAS PARA FINS DE DEDUÇÃO.

Não se verificam os requisitos de usualidade, normalidade e essencialidade para dedução de despesas de juros remetidos ao exterior, referente a contrato de Pré-Pagamento de Exportação-PPE, quando demonstrado que o mesmo recurso havia sido captado do exterior pelo grupo econômico, anteriormente, através de sua Holding, por via de emissão de títulos de dívida para investidores no exterior e sob alegação de desenvolvimento econômico operacional de polos prospectores.

Isso porque houve cessão de direitos e deveres referentes aos títulos de dívida para empresa do grupo, no exterior, transferindo-se, em tese, os juros dedutíveis para essa.

Ocorre que, com o novo retorno do mesmo recurso ao Brasil, agora sob fundamento de contrato de PPE, gerou-se novos juros a serem deduzidos no Brasil, para beneficiar empresa operacional no Brasil que gerava prejuízos, e prevendo pagamentos de juros à empresa do exterior com alíquota zero de IRRF, sob fundamento do financiamento de exportação, fazendo com que não houvesse ônus tributário.

Corroborar o entendimento quando não há prova da completa utilização desse valor para as referidas exportações.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 05.

O julgador administrativo vincula-se às normas cogentes, qual seja, a Portaria MF n. 277, de 07 de junho de 2018, a qual atribuiu efeito vinculante a determinadas Súmulas CARF, dentre elas a de n.º 5, publicada no DOU de 23-12-10, a qual prevê serem devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

**APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.**

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade do auto de infração e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Andre Severo Chaves e Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga e Andre Luis Ulrich Pinto.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra o Auto de Infração de fls. 1.006/1.022, lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário referente a IRPJ e CSLL, em razão da redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, referentes aos anos-calendário de 2012 e 2013, de modo que o valor da base de cálculo tributada alcançou o total de no valor histórico de R\$ 593.677.027,99 (2012 – R\$ 300.047.730,49; e 2013 – R\$ 293.629.297,50).

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 1.693/1.732) pugnando preliminarmente pela nulidade da autuação, e no mérito pela improcedência integral do Auto de Infração, o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) **Preliminarmente**, alega que o Auto de Infração seria nulo por falta de indicação do vício ou da figura jurídica que teria levado à desconsideração do negócio jurídico (Contrato de PPE firmado entre o Impugnante e a OGX Austria), sob o argumento de que na autuação teriam sido destrinchados diversos conceitos jurídicos indeterminados (evasão fiscal, elisão fiscal, abuso de direito, abuso de formas, simulação e planejamento tributário), sem que houvesse subsunção destes com os fatos em concreto;
- b) Que o artigo 116, parágrafo único, do CTN impõe que para se reclassificar um ato ou negócio jurídico praticado por um contribuinte, o lançamento deve demonstrar, de forma clara e objetiva, a forma (abuso, simulação, teste) pela qual se está a operar a desconsideração, o que não ocorreu no presente caso;
- c) Que os conceitos jurídicos mencionados acima distanciam-se entre si, e que, portanto, caberia à D. Autoridade Fiscal identificar no Termo de Constatação Fiscal, às claras, qual delas justificaria a desconsideração do negócio jurídico em questão materializado no “PPE”;
- d) Que a partir da leitura da autuação, o Impugnante deduziu que a Autoridade Fiscal identificou suposta simulação no negócio jurídico, e que caberia ao Impugnante comprovar a inexistência desse vício, mas que, não há de modo claro o apontamento e a fundamentação a respeito da ocorrência da simulação, de modo que resta impossibilitado o exercício da defesa;
- e) Que em razão da falta de definição acerca de qual instituto foi utilizado para desconsideração do negócio jurídico, o Impugnante ficou impossibilitado de realizar o pleno exercício da defesa, já que a linha de defesa seria distinta a depender da acusação;
- f) **No mérito**, alega que um “PPE”, acrônimo do contrato de pré-pagamento de exportação, é uma forma de financiamento à exportação, por meio do qual uma pessoa jurídica domiciliada no exterior concede empréstimo para pessoa jurídica domiciliada no Brasil sob a condição de que o adimplemento da obrigação principal ocorra por meio da exportação de bens ou serviços, e que podem ser cobrados juros, a serem também pagos mediante exportação de bens ou serviços, ou em dinheiro;
- g) Que não há qualquer vedação expressa, seja na legislação regulatória (BACEN), seja na legislação tributária, a que o contrato de “PPE” seja celebrado com pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja ligada à devedora domiciliada no Brasil, bem como que a exportação não precisa necessariamente ter sido efetuada para o financiador/credor do PPE, mas também para pessoa jurídica domiciliada no exterior diversa;
- h) Que o Impugnante realizou exportações não apenas para a OGX Austria, financiadora do “PPE”, mas também para outro cliente pessoa jurídica

domiciliada no exterior, conforme demonstrativo e Notas Fiscais de Exportações aqui apresentadas;

- i) Que os recursos do PPE não foram transferidos para a OGX Austria. O que houve, na verdade, foi a cessão dos títulos da dívida referente aos Bonds 2018 da OGXPARG para a OGX Austria, que passou a figurar como Devedor Substituto, cessão esta já autorizada pela Escritura de Emissão de Títulos de Dívida;
- j) Que o inciso XI do art. 1º da Lei n.º 9.841/97 tem como objetivo estimular as exportações brasileiras, de modo que ao exigir que os recursos advindos do PEE sejam destinados exclusivamente às exportações, o que se pretende vedar é a utilização desses recursos para venda dos produtos para o mercado interno, o que não foi o praticado pelo Impugnante;
- k) Que não há uma única prova de que o empréstimo tenha sido utilizado para gerar receitas dentro do mercado interno, e que o fato de não ter atingido o volume de recursos do “PPE”, se deve exclusivamente ao risco inerente a qualquer atividade;
- l) Que o Contrato de “PPE” não foi extinto com a Recuperação Judicial, mas continua em vigor, de forma que prova-se que este não foi celebrado com o mero intuito de anular o passivo que a IMPUGNANTE possuía com a OAGX Austria;
- m) Que os recursos decorrentes do “PPE” foram utilizados para a atividade exploratória, produção e posterior exportação de petróleo, em conformidade com a Portaria do Ministério da Fazenda nº 70/97, razão pela qual as despesas dos juros decorrentes desse contrato devem ser dedutíveis da apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL o Impugnante, nos termos do art. 299 do RIR/99, já que as despesas decorrentes do PPE foram (i) necessárias à sua atividade e manutenção de sua fonte produtora; (ii) incorridas para a realização das operações e transações exigidas pelo seu tipo de atividade; e (iii) usuais e normais no tipo de transações, operações ou de suas atividades;
- n) Que no caso de juros (despesas financeiras), o artigo 374 do Regulamento do Imposto de Renda define-os como custos ou despesas operacionais, autorizando expressamente sua dedução;
- o) Que a rigor, o art. 299 do RIR/99 não seria nem mesmo aplicável, já que o inciso XI do art. 1º da Lei n.º 9.841/97 determina que a alíquota do IRRF incidente sobre os rendimentos auferidos por residentes no exterior, a título de juros e comissões relativos a créditos destinados ao financiamento das exportações, fica reduzida a zero;
- p) Que não é possível atribuir ao contrato em comento, a falta de propósito negocial, e que sua celebração estaria relacionada a um planejamento tributário que culminaria no pedido de recuperação judicial do

Impugnante, já que admitir essa hipótese seria o mesmo que afirmar que a Recuperação Judicial se deu propositalmente, com o mero intuito de liquidar este contrato, o que se mostra absolutamente descabido;

- q) Que ainda que se admitisse – sem base legal - a exigência de outro propósito negocial além do exercício das atividades constantes em seu objeto social, cumpre ressaltar que o planejamento tributário, na medida que tem sua legalidade provada, é plenamente lícito e ancorado nos Princípios da Legalidade, da Livre Iniciativa e da Liberdade Contratual;
- r) Que não se pode admitir a desconsideração do negócio jurídico, até mesmo porque a tentativa de introdução de uma norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro, por meio da inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do CTN pela Lei Complementar n.º 100/2011, logrou êxito, não sendo até hoje regulamentada por lei ordinária;
- s) Que o negócio jurídico em comento possui todos os requisitos de validade previstos no art. 104 do Código Civil, e que o Fisco não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos e formas próprias do direito privado para fins da aplicação da legislação tributária, com suporte justamente no comando inserto no artigo 110 do Código Tributário Nacional;
- t) Por fim, na hipótese de não serem acatados os argumentos anteriores, o Fisco não poderia fazer incidir os juros de mora sobre a multa de ofício, já que o art. 61 da Lei n.º 9430/96 estabelece que os juros somente incidirão sobre tributos e contribuições.

Na sessão de 27/09/2018, a DRJ decidiu converter os autos em diligência (fl. 1.788) a fim de que o Auditor Fiscal autuante verifique se o interessado se utilizou do saldo de prejuízos fiscais e de base negativa da CSLL em algum pedido de parcelamento. Em atendimento à diligência, foi certificado que não foi encontrado parcelamentos nos sistemas da RFB (fl. 1.795).

O contribuinte apresentou manifestação (fls. 1.806/1.807), ratificando o conteúdo da resposta à diligência dada pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, para confirmar a não utilização do saldo de prejuízos fiscais e de base negativa da CSLL por parte do contribuinte.

Posteriormente, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, proferiu o Acórdão n.º 12-110.854 (fls. 1.812/1.848) abaixo ementado:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Ano-calendário: 2012, 2013**

**JULGADOS ADMINISTRATIVOS. VINCULAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.**

Embora constituam importante fonte de pesquisa, os julgados administrativos e judiciais não estão compreendidos na legislação tributária e não vinculam a Administração Pública, produzindo efeitos apenas em relação às partes que integram o processo (art. 96 e 100 do CTN e Lei nº 9.868/1999). Assim sendo julgados e decisões invocadas possuirão caráter ilustrativo. Prevalece, na espécie, o princípio da legalidade, por meio do qual na Administração Pública, por meio de seus agentes, somente podem agir mediante expressa autorização legal (art. 37 da CRFB/88).

#### CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. ANÁLISE DE TODAS AS ALEGAÇÕES SUSCITADAS. INAPLICABILIDADE.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. Esse entendimento vem sendo aplicado ainda que na vigência do CPC/2015, visto que não são poucos os exemplos de entendimentos jurisprudenciais, inclusive, do próprio STJ, notadamente no que se refere o inciso IV do aludido art. 489, no sentido de que o dever de enfrentar as alegações podem se restringir àquelas capazes de combalir a conclusão adotada no lançamento. Se, e somente se, houver lacuna no procedimento acima, ou seja, se constatado que houve desrespeito ao dever de motivação tendo havido ponto omissis atrelado ao tema relevante ao deslinde da causa é que haveria suposta violação a esse dever, pois do contrário, significaria que a questão suscitada não teria o condão de alterar o julgamento da demanda, pois estar-se-ia diante de uma alegação, ou um argumento, utilizado como um reforço de convencimento.

#### ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2012, 2013

#### DISSIMULAÇÃO. ABUSO DE FORMA. CONTRATO DE PRÉ-PAGAMENTO DE EXPORTAÇÃO.

Configura-se abuso de direito dissimulatório na modalidade abuso de forma quando a vontade das partes foi, de fato, firmar determinado contrato de Pré-Pagamento de Exportação, todavia, a real finalidade era fugir da tributação das remessas ao exterior, além de gerar nova dedutibilidade do lucro real nos referidos valores, configurando claro abuso do direito subjetivo de obter benefício fiscal na obtenção de financiamento externo vinculado à exportação futura.

#### ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2012, 2013

#### CONTRATO DE PRÉ-PAGAMENTO DE EXPORTAÇÃO FIRMADO COM EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. VIABILIDADE. REGULAÇÃO PELO BACEN. ASPECTO CAMBIAL. INAPLICABILIDADE DAS NORMAS DO BACEN PARA REGULAR BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO DE ALÍQUOTA ZERO DE IRRF INCIDENTE SOBRE OS JUROS REMETIDOS AO EXTERIOR.

A regulação realizada pelo BACEN acerca dos contratos de pré-pagamento de exportações, notadamente, é inerente ao aspecto cambial, visando o controle

das operações de crédito e suas implicações no mercado, de modo a possibilitar que se promova o encontro de contas entre os recursos que ingressaram no País e os produtos exportados, medidas fundamentais ao controle do endividamento externo. Neles se incluem, obviamente, créditos obtidos no exterior para financiamento de exportações. Por outro lado, a competência regulamentar daquele órgão não retira da RFB a competência que a autoriza a verificar, por intermédio de seus agentes, os efeitos e a conformidade da operação no âmbito tributário.

Assim, deve-se ter como premissa que, para fruição do benefício da alíquota zero do IRRF incidente sobre as remessas ao exterior dos juros pactuados nas operações, não basta que a operação seja rotulada de “financiamento antecipado de exportações” ou “pré-pagamento de exportações”, e que não tenha sido questionada pelo Bacen, pois o cumprimento de regras cambiais, embora necessárias, não são suficientes para operar o benefício fiscal; assim, a tomadora dos recursos no exterior deve comprovar tê-los aplicado, de fato, e na íntegra, no financiamento das exportações, especialmente quando confrontada com os elementos de prova constituídos em ação fiscal que atestam a falta de vinculação entre esses recursos e o financiamento efetivo das exportações.

#### CONTRATO DE PRÉ-PAGAMENTO DE EXPORTAÇÃO-PPE. EXPORTAÇÃO A OUTROS DESTINATÁRIOS.

Caso o contrato de PPE preveja exportações futuras direcionadas apenas ao financiador, no total equivalente ao valor captado, não é possível remeter juros a este financiador, totalmente com alíquota zero do IRRF, quando o total exportado totalizou apenas 15% do valor captado, sob alegação de que o valor recebido (financiado) foi utilizado também para exportações a outros destinatários não previstos ou autorizados pelo PPE.

#### EMISSÃO DE TÍTULOS DE DÍVIDA. CAPTAÇÃO DE RECURSO. ENVIO DO RECURSO, POSTERIORMENTE, AO EXTERIOR, PARA EMPRESA DO GRUPO. CONTRATO DE PRÉ-PAGAMENTO DE EXPORTAÇÃO-PPE. REMESSAS DE JUROS AO EXTERIOR COM ALÍQUOTA ZERO DE IRRF. NÃO CONFIGURAÇÃO DOS REQUISITOS DE NORMALIDADE, USUALIDADE E ESSENCIALIDADE DAS DESPESAS PARA FINS DE DEDUÇÃO.

Não se verificam os requisitos de usualidade, normalidade e essencialidade para dedução de despesas de juros remetidos ao exterior, referente a contrato de Pré-Pagamento de Exportação-PPE, quando demonstrado que o mesmo recurso havia sido captado do exterior pelo grupo econômico, anteriormente, através de sua Holding, por via de emissão de títulos de dívida para investidores no exterior e sob alegação de desenvolvimento econômico operacional de polos prospectores.

Isso porque houve cessão de direitos e deveres referentes aos títulos de dívida para empresa do grupo, no exterior, transferindo-se, em tese, os juros dedutíveis para essa.

Ocorre que, com o novo retorno do mesmo recurso ao Brasil, agora sob fundamento de contrato de PPE, gerou-se novos juros a serem deduzidos no

Brasil, para beneficiar empresa operacional no Brasil que gerava prejuízos, e prevendo pagamentos de juros à empresa do exterior com alíquota zero de IRRF, sob fundamento do financiamento de exportação, fazendo com que não houvesse ônus tributário.

Corroborar o entendimento quando não há prova da completa utilização desse valor para as referidas exportações.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2012, 2013

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 05. EFEITO VINCULANTE.** Portaria ME n' 277, de 07 de junho de 2018.

O CTN, quando trata da obrigação tributária principal, estabeleceu no art. 113, §1º que essa surge com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente.

Por sua vez, o art. 139 do mesmo diploma dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação [tributária] principal, e que ambos possuem a mesma natureza [jurídica], não deixando margem à dúvida de que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente.

Como o crédito tributário corresponde à obrigação tributária, e essa última é constituída de tributo e/ou de penalidade pecuniária, a única conclusão lógica possível a se chegar é a de que a penalidade é um crédito tributário.

O art. 161 do CTN, por sua vez, dispõe que o crédito [tributário] não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Além disso, o julgador administrativo vincula-se às normas cogentes, qual seja, a Portaria MF n' 277, de 07 de junho de 2018, a qual atribuiu efeito vinculante a determinadas Súmulas CARF, dentre elas a de nº 5, publicada no DOU de 23-12-10, a qual prevê serem devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Impugnação improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Em síntese, a DRJ afastou a preliminar de nulidade por entender que quando o fisco mencionou haver indício de planejamento tributário visando economia de tributos tal assertiva precedeu explicações ulteriores, relacionadas ao projeto de planejamento elaborado pelo grupo após a captação do investimento no exterior, demonstrando que houve objetivos inidôneos no negócio praticado (ou, um planejamento abusivo).

Concluiu a DRJ que não foi vislumbrada contradição no relatório, na forma alegada, tampouco preterição ao direito de defesa, mesmo porque a Interessada demonstrou conhecer bem os motivos da autuação a ponto de poder confrontá-los a todos, bem como que no Termo de Constatação, a Fiscalização procedeu à explicação conceitual dos elementos narrados (planejamento tributário, evasão fiscal, elisão fiscal, abuso de direito e abuso de forma) e demonstrou sua aplicação ao caso em concreto.

No tocante ao mérito, entendeu as legislações emitidas pelo BACEN, mencionadas na defesa, efetivamente não vedam que o contrato de PPE seja firmado entre pessoas ligadas, mas que a regulação do BACEN é inerente ao aspecto cambial, visando o controle das operações de crédito, sendo que a competência regulamentar daquele órgão não retira da RFB a competência que a autoriza a verificar, por intermédio de seus agentes, os efeitos e a conformidade da operação no âmbito tributário.

Consignou que se deve ter como premissa que, para fruição do benefício da alíquota zero do IRRF incidente sobre as remessas ao exterior dos juros pactuados nas operações, não basta que a operação seja rotulada de “financiamento antecipado de exportações” ou “pré-pagamento de exportações”, e que não tenha sido questionada pelo Bacen, é necessário ainda que a tomadora dos recursos no exterior comprove tê-los aplicado, de fato, e na íntegra, no financiamento das exportações.

No caso concreto, alegou que o PPE previu exportações tão somente para OGX Áustria, ou seja, o financiamento objetivou unicamente exportações direcionadas àquela empresa ligada, e no montante correspondente (em barris) ao valor captado. Mas que, não obstante a OGX Áustria tenha transferido o valor de 2,528 bilhões de dólares, em outubro de 2011, a performance de exportações àquela empresa até 2013 representou apenas 15% dos recursos adiantados. Ademais, observou que as exportações à OGX Áustria em 2015, no total de U\$\$ 51.487.708,45, foram as últimas verificadas, e até novembro de 2017 não haviam sido computadas quaisquer outras.

Em seguida analisou o fluxo dos recursos obtidos com o PPE, que segundo a DRJ já se encontravam no Brasil. Conforme demonstra, o primeiro deslocamento desse valor originou-se no exterior, captados em razão da emissão de títulos de dívida pela OGXPAR. No segundo deslocamento, a quantia retornou ao exterior, em virtude de contrato de cessão à OGX Áustria das dívidas e do crédito captado pela OGXPAR, mantendo-se essa e a Interessada como garantidoras, assim como a OXG Campos. Por fim, no terceiro deslocamento, o valor retornou novamente ao Brasil, através da OGX Áustria, sob fundamento de pagamento antecipado de exportação de óleo cru, com incidência de juros a taxa de 9% a/a, sendo o recurso captado destinado agora ao desenvolvimento e produção de óleo e gás natural que seriam exportados à OGX Áustria.

Arremata este ponto afirmando que o valor se encontrava no Brasil, voltou ao exterior para novamente retornar ao país praticamente sob o mesmo objetivo, qual seja, desenvolvimento da produção, só que agora vinculado a efetivas exportações.

Na sequência passa a analisar a dedutibilidade de tais despesas, concluindo que no caso concreto não vislumbrou os requisitos de usualidade, normalidade e essencialidade das despesas relativas aos juros remetidos ao exterior, inerentes ao PPE, tendo em vista os seguintes fatos: (i) um valor foi captado do exterior visando, primordialmente, desenvolvimento de campos

petrolíferos; (ii) esse mesmo valor retornou ao exterior, vindo novamente ao Brasil na forma de PPE por empresa sem condições financeiras de captá-lo de investidores, por isso o recebeu pela Holding do Grupo; e (iii) o objetivo do PPE foi notadamente desvirtuado de seu principal objetivo, na medida em que o prazo de quitação foi dilatado (no âmbito do processo de recuperação judicial) em 20 anos, com quitação única, sem qualquer incidência de juros e com a possibilidade de quitação não ser mais através de exportação de barris de óleo, mas de compensação de dívida, através de crédito formado pela utilização desse valor para o aumento de capital do contribuinte.

Ademais, sustenta que os fatos acima mencionados, evidenciam que as intenções do grupo era gerar juros dedutíveis de forma excessiva, utilizando um recurso que já se encontrava no país, aliado a intenção de gozar de benefício fiscal sem o cumprimento dos requisitos legais.

Com relação à recuperação judicial do contribuinte, salientou que na data da homologação do plano de recuperação, a diferença entre a dívida contraída com a OXG Áustria e as exportações efetuadas foi de US\$ 2,172,012,938.69; entretanto o PPE foi reformulado no tocante à obrigação e ao prazo, conforme a própria Interessada informou, pois além de se ter estabelecido novo prazo de 20 anos para quitação do PPE em parcela única, por parte da Interessada, desapareceram os juros incidentes; e, coincidentemente, isso se deu concomitantemente ao fato de os *bondholders*, credores dos títulos de dívida, aceitarem o novo plano para quitação de seus créditos, através de capitalização da dívida.

Dessa forma, concluiu que os contratos foram celebrados para viabilizar a necessidade de recebimento de juros do PPE para repasse aos *bondholders*, tanto que os juros do PPE (9%) foram fixados em percentual um pouco acima dos juros dos *bonds* (8,5%) já que os pagamentos, relativos ao PPE, seriam efetuados um pouco depois daqueles, mostrando, de fato, um planejamento de encontro de contas abusivo.

Acrescentou ainda outro fato significativo. A partir do plano de recuperação, o contribuinte poderia utilizar o crédito que passou a deter contra OXG Áustria para quitar a dívida do PPE que, anteriormente, só seria possível através de exportações de barris de óleo e, somente numa excepcionalidade, e visando complementar a obrigação eventualmente não adimplida, é que a devedora poderia pagar em dólares.

Logo, afirma que a partir da recuperação judicial, houve um total desvirtuamento do PPE, afastando-o do requisito instituído na lei para obtenção do benefício da alíquota zero do IRRF, e indicando claramente que o valor recebido foi utilizado para a capitalização das dívidas dos *bondholders* daí porque gerou-se o crédito perante a OXG Áustria que poderia ser utilizado para quitar a dívida do PPE.

Diante desses fatos, entendeu que houve abuso de direito dissimulatório na modalidade abuso de forma, pois apesar de a vontade das partes ter sido, de fato, firmar o PPE, a real finalidade era fugir da tributação das remessas ao exterior e gerar nova dedutibilidade do lucro real nos referidos valores, em claro abuso do direito subjetivo de obter benefício fiscal na obtenção de financiamento externo vinculado à exportação futura.

Ainda que o Impugnante alegue ter havido fatores conjunturais que interferiram no desenvolvimento econômico do grupo, levando-o à crise econômico-financeira, o fato é que a

lei abstrata (n. 9.481/1997) estabeleceu requisitos objetivos para concessão da isenção, consubstanciados na efetiva exportação, de modo que não se pode entender plausível a utilização total do benefício quando não se cumpriu os requisitos para 85% do contrato.

Por fim, a DRJ manteve a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, sob o fundamento de que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto a penalidade pecuniária, e que o art. 161 do CTN c/c Súmula CARF n.º 05, dispõe que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento será acrescido dos juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.858/1.911), em que reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos, mas que em nada inovam nas suas alegações:

- a) **Preliminarmente**, que o Acórdão recorrido teria aduzido que o Recorrente efetuou planejamento tributário visando a redução indevida de tributos, com o descumprimento de requisitos legais que impossibilitam a dedução dos valores pagos pelo Recorrente no âmbito do contrato, mas que também não logra explicar concretamente quais seriam os conceitos jurídicos indeterminados aplicáveis aos fatos ocorridos e que serviram de base para a autuação em tela;
- b) Que a D. DRJ ignorou completamente os documentos fiscais trazidos pela RECORRENTE na peça impugnatória que evidenciam a exportação de óleo cru resultante do investimento do Contrato de “PPE” à OGX AUSTRIA e a outra pessoa jurídica;
- c) Que se o Contrato de “PPE” tivesse mesmo sido desvinculado de sua finalidade conforme afirma a D. DRJ, encampando o entendimento da D. Autoridade Fiscal, como poderia o Recorrente ter exportado petróleo entre 29/03/2012 e 31/12/2017 mediante a emissão de 100 notas fiscais e gerando mais de 03 (três) bilhões de reais de receita à Companhia?
- d) Que o contrário do que sustenta a D. DRJ houve efetiva exportação de óleo cru decorrente dos investimentos do Contrato de “PPE”, gerando negócios e receita ao Recorrente, comprovando assim a existência do propósito negocial suficiente para afastar a alegação de planejamento tributário abusivo, abuso de forma, ou qualquer que seja a figura jurídica viciada que se imputa ao Recorrente;
- e) **No mérito**, pontua que o próprio acórdão da DRJ reconhece que não há na regulamentação do BACEN, hipótese de vedação para que o PPE seja firmado entre pessoas ligadas, citando, inclusive, o artigo 16 da Resolução BACEN n.º 3.844/2010, embora se utilize, por diversas vezes, desse argumento para desconsiderar o contrato celebrado pelo Recorrente;

- f) Que o art. 73 da Resolução BACEN Nº 3.689/2013 dispõe que as antecipações de recursos a exportadores brasileiros podem ser efetuadas pelo importador ou por qualquer pessoa jurídica no exterior, inclusive instituições financeiras, de modo que a exportação efetuada para outra pessoa jurídica, que não o financiador/credor do PPE, não descaracteriza esta espécie de contrato;
- g) Que a despeito de o BACEN não deter competência para legislar sobre normas de natureza tributária, fato é que não há na legislação tributária, qualquer norma que vede a exportação para outros importadores residentes no exterior, que não o financiador do PPE;
- h) Que o Recorrente é empresa preponderantemente exportadora, ou seja, que possui receitas igual ou superior a 50% de sua receita bruta total de venda de bens e serviços em determinado período, e que historicamente é habilitado pela RFB a operar com regimes aduaneiros aplicados na área de petróleo e gás, tais como o Repetro, o que afasta a alegação de o empréstimo foi utilizado para gerar receitas dentro do mercado interno;
- i) Que a DRJ pretendeu vincular o motivo da recuperação judicial à quitação do “PPE, como se o Recorrente tivesse formulado o pedido de recuperação judicial unicamente com o propósito de liquidar o contrato, mas ignora que o Plano de Recuperação Judicial foi devidamente aprovado por todos os credores e homologado pelo Juízo Empresarial do Rio de Janeiro, seguindo todo o iter procedimental previsto na lei que rege o tema;
- j) Que na realizada, o Recorrente aplicou a integralidade do investimento oriundo do Contrato de PPE na atividade operacional, porém, posteriormente, ao não localizar o quanto óleo esperava, isso acabou levando-a a grandes prejuízos e à recuperação judicial, comprovada também nos autos;
- k) Que quando do financiamento do PPE, acreditava-se que a reserva de petróleo era manifestamente superior ao que de fato se mostrou, sendo que naquela ocasião, o preço de barril de petróleo caiu vertiginosamente, sofrendo uma queda de USD 100,00/barril para USD 30,00/barril, fato que, em alguns poços, tornou a extração de petróleo como custo proibitivo;
- l) Que os valores captados pelo financiamento foram contabilizados em ativo não-circulante (imobilizado), sem, em nenhum momento, transitar pelo caixa da empresa, impossibilitando a hipótese de destinação diversa daquela para a qual foram obtidos

Em seguida, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário (fls. 1.918/1.958), pugnando pelo não provimento do recurso do contribuinte, o que fez com base nos seguintes argumentos:

- a) Que o Auto de Infração não padece de qualquer nulidade, pois não se vislumbra o descumprimento de nenhum dos requisitos fixados no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, já que não houve atuação de pessoa incompetente e tampouco qualquer preterição no direito de defesa da contribuinte no presente processo administrativo;
- b) Que a decretação da nulidade impõe a ocorrência de *error in procedendo* e de prejuízo à parte, requisitos não preenchidos no caso em concreto, posto que o procedimento, na origem, observou o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa e que o julgador apreciou todas questões e elementos probatórios existentes;
- c) Que os conceitos doutrinários trazidos pela autoridade fazendária servem como uma espécie de referencial teórico, um apanhado geral acerca das formas de se examinar e tratar o planejamento tributário, sendo necessário conjugá-la com a parte do TCF que se dedica à descrição dos fatos e à sua qualificação. Implica dizer que a autoridade fiscal explicitou a parte teórica, de forma geral, mas também detalhou a análise que fez dos fatos e os seus respectivos efeitos tributários;
- d) Que a turma julgadora de primeira instância apontou, expressamente, os trechos do TCF que abordaram os atos praticados pela contribuinte e pelo GRUPO OGX e a respectiva qualificação dos referidos atos, de forma que mostra-se completamente insubsistente a sua alegação de que a autoridade fazendária não teria apreciados os fatos concretos e se limitado a discorrer sobre as figuras teóricas sobre planejamento tributário;
- e) Que, conforme afirmado pela DRJ, não há fundamentos para anular o lançamento pelo simples fato de a autoridade fiscal ter discorrido sobre as diversas figuras que podem servir para qualificar um determinado planejamento tributário;
- f) Que ao que parece, o Recorrente se aproveitou do fato de a autoridade fiscal ter inserido um tópico específico, no TCF, no qual há a descrição de figuras doutrinárias abstratas a respeito do planejamento tributário e, a partir disso, tenta fazer parecer que a acusação fiscal é confusa ou contraditória;
- g) Que cumpre ressaltar que não houve qualquer prejuízo ao direito de defesa da recorrente, tendo em vista que esta elaborou seu Recurso Voluntário enfrentando os fundamentos que embasaram o lançamento;
- h) Que a DRJ efetivamente apreciou as provas acostadas pelo contribuinte, tendo concluído que o contrato de PPE firmado entre a contribuinte e a OGX Áustria não resultou na exportação de todo o petróleo cru que havia sido acordado entre as partes;

- i) Que a maior parte das notas fiscais apresentadas pela contribuinte diziam respeito à exportação de petróleo para pessoas jurídicas distintas da OGX Áustria, ou seja, eram documentos que atestavam operações não relacionadas às partes do contrato de PPE;
- j) Que se o capital referente ao PPE não resultou nas exportações previstas no contrato, conseqüentemente, os pagamentos de juros não teriam se destinado à realização das atividades operacionais e à manutenção da fonte produtora da contribuinte – que são os atributos exigidos para que uma despesa possa ser considerada necessária, para fins de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- k) Que os juros incorridos por conta do contrato de PPE somente poderão ser considerados despesas dedutíveis na medida em que se mostrem associados às atividades operacionais da tomadora do empréstimo, o que não se verificou no presente caso;
- l) Que os recursos aportados na contribuinte tiveram origem na operação de emissão de títulos de dívida no exterior (Senior Unsecured Notes – bonds), pela OGXPARG, no montante de US\$ 2,563 bilhões, em 03/06/2011, em que a OGXPARG captou recursos no exterior, mediante a emissão de títulos (bonds), e a OGXPG aparece como garantidora do empréstimo e a responsável pela atividade de exploração de petróleo, no Brasil;
- m) Que, apesar de já possuir os recursos para subsidiar a exploração dos complexos petrolíferos de Waikiki e Waimea, o GRUPO OGX resolve alterar a formatação do endividamento, por meio de operações entre as pessoas jurídicas pertencentes ao grupo empresarial, estando o contrato de PPE envolvido na operação;
- n) Que, dessa forma, o GRUPO OGX apresente dois instrumentos financeiros de endividamento, quais sejam: a) os títulos (bonds) emitidos pela OGXPARG, no valor de US\$ 2,563 bilhões; e b) o contrato de PPE firmado entre OGXPG e OGX Áustria, no montante de US\$ 2,528 bilhões;
- o) Que, dessa forma, o que o grupo realizou foi uma reestruturação do endividamento do GRUPO OGX, por meio da qual transformou-se um único instrumento de endividamento – os títulos emitidos pela OGXPARG – , em dois instrumentos financeiros, vale dizer: a) os títulos (bonds), emitidos originalmente pela OGXPARG; e b) o contrato de PPE, firmado entre a OGX Áustria e a OGXPG;
- p) Que apesar disso, o lastro econômico (aspecto material) do endividamento permanecia o mesmo, a saber: a obrigação a ser quitada com os investidores que adquiriram os títulos emitidos, pela OGXPARG, no exterior;
- q) Que o plano de recuperação judicial proposto pelo GRUPO OGX priorizou o pagamento dos investidores detentores dos títulos emitidos pela

OGXPAR, deixando a dívida relativa ao contrato de PPE em segundo plano e sem qualquer perspectiva de ser adimplida;

- r) Que o contrato de PPE não representou a captação de nenhum recurso novo, tendo em vista que a OGX Áustria emprestou à OGXPG os mesmos recursos que haviam sido captados, pela OGXPAR, por meio da emissão dos títulos (bonds), no exterior, de modo que o surgimento do Contrato de PPE deve ser visto como uma operação dentro do GRUPO OGX, que teve o propósito de transformar apenas formalmente a estrutura do endividamento do grupo empresarial;
- s) Que o art. 73 da Resolução BACEN n.º 3689/13 realmente, dá margem para que o produto das exportações seja enviado a pessoas distintas do financiador que assinou o Contrato de PPE e forneceu os recursos para a empresa exportadora brasileira, mas que isso somente ocorre quando há uma instituição financeira subsidiando as exportações, o que permitiria que fossem realizadas exportações para pessoas distintas daquela que forneceu o crédito;
- t) Que no presente caso não é possível conferir tal interpretação, já que o próprio importador, residente no exterior, financiou a atividade do exportador brasileiro, e, portanto, o contrato de PPE não pode ser visto exclusivamente como um instrumento financeiro, mas como um negócio de compra de bens ou serviços associado a um financiamento;
- u) Que a incidência do benefício fiscal previsto no inciso XI do art. 1o da Lei n. 9.481, de 1997, segue um raciocínio bastante lógico: a União concede um estímulo fiscal, eliminando o IRRF, mas desde que as remessas ao exterior – a título de juros – tenham ocorrido por causa de um financiamento obtido pela empresa para realizar exportações;
- v) Que se o contrato de financiamento obtido pela contribuinte tinha como contrapartida vendas de barris de petróleo para a OGX Áustria, não há como desassociar o empréstimo e os juros pagos em decorrência deste financiamento das referidas vendas de barris de petróleo, e que a eventual exportação de barris de petróleo para uma pessoa jurídica distinta da OGX Áustria configura uma relação jurídica completamente alheia ao contrato de PPE;
- w) Que no tocante ao processo de recuperação judicial, é preciso evidenciar que (i) no âmbito do PPE, os pagamentos de juros foram suspensos e a obrigação de pagar o valor referente ao principal foi adiada em 20 anos; e (ii) a OGXPG assumiu a dívida da OGX Áustria, referente aos títulos emitidos, originalmente, pela OGXPAR, e quitou essa obrigação mediante a emissão de ações da própria OGXPG, em favor dos detentores dos referidos títulos;
- x) Que há que se considerar que os US\$ 2,5 bilhões aportados no Recorrente, inicialmente a título de contrato de PPE, se transformaram em aporte de

capital, o que implica dizer que os recursos oriundos do contrato de PPE não retornaram na forma de exportação, mas foram capitalizados na contribuinte, como forma de quitação da operação financeira, daí por que não é possível correlacionar os recursos advindos do contrato de PPE com o financiamento de exportações, visto que a possibilidade de existir esse vínculo deixou de existir quando o GRUPO OGX reconheceu que a dívida relativa ao contrato de PPE somente poderia ser quitada por meio de capitalização, e não mais via exportação;

- y) Por fim, que o contrato de PPE apenas continua existindo formalmente, sem qualquer perspectiva de que seja cumprido, na prática, posto que (i) os verdadeiros investidores, detentores dos títulos emitidos no exterior, já receberam o crédito a que tinham direito, por meio da emissão de ações da OGXPG; e (ii) o Recorrente abdicou de realizar exportações para a OGX Áustria, tendo em vista que o plano de recuperação judicial fez com que o Contrato de PPE fosse adiado pelo período de 20 anos.

É o relatório do essencial.

## Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

No mais, da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciadas pelo julgador *a quo*.

No mais, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, , desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida:

#### DA ADMISSIBILIDADE E CONSIDERAÇÕES INICIAIS

5. A Impugnação é tempestiva, conforme item 3, atendendo aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972 e alterações posteriores. Assim sendo, dela conheço

6. Ressalte-se, inicialmente, que em algumas partes de sua defesa a interessada invoca decisões administrativas e judiciais, além de posicionamentos doutrinários, para embasar seus argumentos e alegações. Entretanto, de se observar que, embora constituam importante fonte de pesquisa, os julgados administrativos e judiciais não estão compreendidos na legislação tributária e não vinculam a Administração Pública, produzindo efeitos apenas em relação às partes que integram o processo (art. 96 e 100 do CTN e Lei nº 9.868/1999). Assim sendo, os julgados invocados, assim como as decisões mencionadas neste voto, têm apenas caráter ilustrativo. Prevalece, na espécie, o princípio da legalidade, por meio do qual na Administração Pública, por meio de seus agentes, somente podem agir mediante expressa autorização legal na conformidade do art. 37 da CRFB/88.

7. Necessário ressaltar também que, para além do entendimento assentado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 902010/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 15/12/2008, inerente a não obrigatoriedade de o julgador se manifestar sobre toda e qualquer alegação apresentada em sede de impugnação, inúmeros julgados anteriores ao NCPC também norteavam a questão para a conclusão de que o julgador, na verdade, deve se ater às questões necessárias e suficientes para exaurir a questão, capazes de infirmar sua convicção, a exemplo dos seguintes julgados exemplificativos:

(...)

8. Todavia, quanto a esse tema, o art. 489, §1º do CPC 2015 trouxe à baila importantes regras sobre a fundamentação da decisão judicial, in verbis:

(...)

9. A partir da vigência do novo regramento processual, no entanto, não são poucos os exemplos de entendimentos jurisprudenciais, inclusive, do próprio STJ, acerca da questão, notadamente no que se refere o inciso IV do aludido art. 489, no sentido de que o dever de enfrentar as alegações podem se restringir àquelas capazes de combalir a conclusão adotada no lançamento. Cite-se, inicialmente, o entendimento da Rel. Min. Diva Malerbi, Desembargadora convocada do TRF 3ª Região, proferida nos autos do EDcl no MS 21.315-DF, verbis:

(...)

10. Da mesma forma, diversos Enunciados da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados, aprovados por todos os juízes do país, conduzem a questão nessa mesma linha, verbis:

(...)

11. Em outras palavras, na apreciação das alegações do caso concreto deve-se levar em conta tudo o que de relevante for produzido e deduzido, e percebido, de modo a influenciar a decisão a ser proferida, e isso, notadamente não quer dizer que o julgador tenha de apreciar todo e qualquer alegação do recurso.

12. Se, e somente se, houver lacuna no procedimento acima, ou seja, se constatado que houve desrespeito ao dever de motivação tendo havido ponto omissivo atrelado ao tema relevante ao deslinde da causa é que haveria suposta violação a esse dever, pois do contrário, significaria que a questão suscitada não teria o condão de alterar o julgamento da demanda, pois estar-se-ia diante de uma alegação, ou um argumento, utilizado como um reforço de convencimento; nesse sentido, importante ressaltar, a existência de distinção entre alegações de fundamentos, ou seja, vez que à lide deve interessar somente a apreciação do material jurídico capaz de suscitar convicção e dirimir o que está efetivamente em litígio.

#### Das Preliminares

Da Nulidade - Prejuízo A Defesa - Falta De Indicação Do Vício Ou Figura Jurídica Que Teria Levado A Desconsideração Do Negócio Jurídico Materializado No Contrato De PPE

13. Arguiu a Interessada a nulidade do Auto de infração por vício de motivação, em razão, inicialmente, de dois motivos: o relatório não ser específico e claro se considerou válidos ou não os negócios jurídicos analisados; exemplificou os seguintes dizeres do fisco: (...) há indício de que esta operação fez parte de um planejamento tributário visando a economia de tributos e, também, que (...) estão sendo desconsiderados, pelos órgãos fiscalizadores, efeitos de negócios jurídicos que, embora obedeçam à forma prescrita em lei, dissimulam a prática do verdadeiro negócio realizado. E, ainda, porque o fisco não teria vinculado os institutos do planejamento tributário, evasão fiscal, elisão fiscal, abuso de direito e abuso de forma aos fatos ocorridos.

14. Passo a me manifestar:

15. A título de esclarecimento, registre-se a premissa de que, o fato de que nenhuma empresa sobrevive sem um adequado gerenciamento do dia a dia e que empreender é aliar ações presentes com uma postura voltada para o futuro, e que, de uma forma geral, o pensamento nas organizações deve abranger a busca e consolidação de estratégias de tributação que proporcionem maior competitividade para suas entidades, não se deve obliterar, todavia, a necessária contribuição ao Estado, em respeito a isonomia que se deve atribuir a todos os contribuintes em potencial, que todos concorrer na construção e manutenção do organismo estatal.

16. Relativamente ao caso, no que concerne, primeiramente, a hipótese de existência, em tese, de planejamento tributário abusivo, não há qualquer mácula em sede de preliminar relativa ao auto de infração, vez que, como se verá nos itens relativos à matéria, o fisco entendeu que houve planejamento visando redução indevida de tributos pela inexecução do contrato de PPE, bem como descumprimento dos requisitos legais inerentes à aplicação de alíquota zero das remessas ao exterior a título de juros.

17. No tocante a afirmação da Interessada de contradição que teria gerado prejuízo a defesa, é cediço que tal hipótese encontra-se prevista art. 59, inc. II do Decreto n. 70235/1972, sendo também direito fundamental constitucional. Todavia, compulsando os autos, verifica-se que quando o fisco mencionou haver indício de planejamento tributário visando economia de tributos (fl. 991) tal assertiva precedeu explicações ulteriores, relacionadas ao projeto [de planejamento] elaborado pelo grupo após a captação do investimento o exterior (através dos bonds – conforme fls. 991 e ss), cujas etapas foram as seguintes:

- Da origem dos recursos: captação dos recursos (através da emissão de títulos de dívida);
- Da transferência dos recursos ao exterior (decorrente da cessão de direitos e deveres da OXGPARG contra OGX Áustria)
- Do retorno dos recursos ao Brasil (por meio de pagamento antecipado relacionado ao PPE);
- Das remessas posteriores ao exterior (de juros) sem recolhimento de IRRF;
- Da extinção da dívida com a OXG Áustria (através da capitalização da dívida com entrega de ações (ou ADRs) aos bondholders); e,
- Da [verdadeira] destinação dos recursos - fl. 993;

18. Ou seja, o fisco demonstra no relatório que houve objetivos inidôneos no negócio praticado (ou, um planejamento abusivo); tal afirmação, contudo, não é dissonante da segunda parte citada pela Impugnante. Senão vejamos: a segunda afirmação mencionada é a de que, segundo o fisco, estariam sendo desconsiderados, pelos órgãos fiscalizadores, efeitos de negócios jurídicos que, embora obedeçam à forma prescrita em lei, dissimulam a prática do verdadeiro negócio realizado. Ora, essa assertiva se deu no sentido de explicar que por conta da dissimulação na prática do negócio, ou seja, por conta de outra intenção existente nos negócios esses deveriam ser desconsiderados; o que coaduna-se perfeitamente à afirmação de ter uma verdadeira destinação dos recursos, como visto acima - fl. 990.

19. Notadamente, as palavras do fisco evidenciam a atitude tomada por órgãos fiscalizadores, no sentido de desconsiderarem os negócios jurídicos decorrentes de abuso do planejamento fiscal, quando criados com o objetivo de driblar a norma de incidência tributária. Portanto, não vislumbro contradição no relatório, na forma alegada, tampouco preterição ao direito de defesa, mesmo porque a Interessada demonstrou conhecer bem os motivos da autuação a ponto de poder confrontá-los a todos.

20. Afirmou ainda, a Interessada, ter havido outras contradições, pois a fiscalização não teria vinculado, ou subsumido aos fatos, conceitos que afirmou não estarem determinados, como planejamento tributário, evasão fiscal, elisão fiscal, abuso de direito e abuso de forma. Todavia, sobre os citados institutos, verifica-se que encontram-se explicitados pelo fisco no item conceitos - fl. 989 - do Termo de Constatação; ali houve a explicação conceitual dos elementos narrados, e para verificar a sua aplicação ao caso concreto bastaria ler o item constatação fiscal.

21. No item verificação fiscal o fisco demonstra o porquê de ter entendido ocorrida hipótese de planejamento abusivo, quando vincula citado conceito aos fatos ocorridos no processo, hipótese que conclui no item seguinte: constatação fiscal. Dessa forma, não há em nenhum momento nos autos qualquer indicativo de estarem tais conceitos ali sem motivo e desvinculados do caso concreto, pelo quê, rejeita-se a preliminar.

22. No que diz respeito ao mérito, tais institutos serão mais pormenorizadamente analisados.

Da Alegação De Vício De Simulação Sem Provas:

23. No tocante às alegações em sede de preliminar referentes a vício de simulação sem provas, conforme estabelece o art. 167 da Lei n. 10.406/2002, a hipótese mostra-se intrínseca às questões de mérito probatório, o que será verificado no decorrer do voto.

Da Alegação De Abuso De Forma

24. No que se refere à assertiva de que o fisco firmou a ocorrência do abuso de formas sem demonstrar as cláusulas contratuais que se coadunariam com a natureza desse negócio jurídico, bem como que tal conceito geraria um tipo de defesa diferente por parte da Interessada, não lhe assiste a razão, inicialmente, conforme as 3 citações abaixo, extraídas dos TCF:

- Reproduzindo as palavras do fisco no item "conceitos": abuso de formas jurídicas 'se dá pela necessidade de buscar o equilíbrio entre a forma e a substância dos negócios jurídicos' (Torres). 'É quando busca-se encaixar uma realidade de fato que não se coaduna segundo os padrões usuais da realização do negócio jurídico' (Dória). Pode-se concluir, consoante afirmado pela autoridade fiscal que o abuso de formas, portanto, é uma ferramenta que eclipsa fatos reais que são diversos do autorizado pela lei para determinado negócio jurídico;

- Agora, reproduzindo as palavras do fisco no item "constatação fiscal": Ocorre que, a OGXPARG se valeu de um planejamento, com a transferência dos valores ao exterior por meio da sua sucursal integral OGX Áustria, que ficou como substituta da dívida, e o retornou ao Brasil através do CONTRATO DE PRÉ- PAGAMENTO DE EXPORTAÇÃO (PPE), com compra/importação da produção futura da OGXPARG, sob forma de "incentivo à exportação", com alíquota zero nas remessas ao exterior.

- Por fim, reproduzindo as palavras do fisco no item "infrações apuradas": tendo em vista que o contrato de pré-pagamento de exportação (PPE) foi o elo principal de um planejamento; [...]

25. Em virtude das explicações ora verificadas, objetivando esclarecer, de forma cronológica, os fatos e fundamentos jurídicos que o levaram a concluir pelo abuso de forma, medida que é necessária para a consecução do suposto planejamento abusivo, não se lhe assiste razão sobre a alegada nulidade, também por esse prisma. Ademais, como se verá na parte do voto relativa ao mérito houve, de fato, forma abusiva no negócio praticado.

Da Alegação De Nulidade Material

26. Alegou a Interessada, ainda, ter havido afronta ao artigo 142 do CTN, que geraria nulidade material pela incompletude da descrição fática, e por consequência, da falta do exato ateste dos motivos jurídicos justificadores do lançamento. Sobre tais alegações, verifica-se no item constatação fiscal do TCF a conclusão da análise do fisco, qual seja: de que houve planejamento tributário [abusivo], com vistas a não pagar tributos [devidos], pois os recursos outrora captados através da emissão de títulos de dívida deveriam ser destinados ao incentivo à exportação [mas não foram], indicando desvio do objetivo determinado pela lei n. 9.481/1997; esse item é apenas a finalização de todo

o arrazoado cronológico anterior, razão pela qual, em tese, não houve incompletude na descrição fática, tampouco dos motivos jurídicos autorizadores da exação de modo a configurar vício passível de nulidade, do ponto de vista da autoridade autuante.

27. Por tais razões, em sede de preliminar, voto por rejeitar as alegações de nulidade.

#### DO DIREITO

Da alegação de Cumprimento das regras gerais para dedutibilidade das despesas de juros do contrato PPE - art. 299 do RIR

28. As alegações da Interessada relativas ao presente tópico, em síntese, são as seguintes:

- Que o contrato de PPE ainda está em vigor, sendo formal e materialmente válido, e que não há vedação na legislação regulatória (Bacen) e tributária para que o PPE seja celebrado com PJ no exterior ligada à devedora no Brasil;
- Que os recursos obtidos foram utilizados nas atividades de exportação, que não propriamente para a OGX Áustria;
- Que os recursos do PPE não foram transferidos para a OGX Áustria, o que houve foi uma cessão dos títulos da dívida, autorizada pela Escritura de Emissão dos títulos;
- Que as despesas necessárias de juros, remetidas ao exterior, deveriam ser submetidas a alíquota zero e que, também, por conta disso, haveria a dedutibilidade das respectivas despesas por terem sido cumpridas as regras de sua dedutibilidade.

29. De fato, no que se refere à regulação do Bacen sobre as operações de recebimento antecipado de exportação, não há nos autos hipóteses de vedação para que o contrato de PPE seja firmado entre pessoas ligadas. Exemplo disso é a Resolução BACEN nº 3.844/2010 (art. 165) quando estabelece a possibilidade de a operação com prazo superior a 360 dias ser vinculada a exportação do tomador do financiamento, de sua controladora, de suas controladas, ou de empresas que sejam controladas por sua controladora. Por sua vez, a Circular Bacen nº 3.689/2013, em seu art. 736, estabelece que as antecipações de recursos a exportadores brasileiros podem ser efetuadas pelo importador ou por qualquer pessoa jurídica no exterior, inclusive instituições financeiras.

30. Todavia, a regulação realizada pelo BACEN, notadamente, é inerente ao aspecto cambial, visando o controle das operações de crédito e suas implicações no mercado, de modo a possibilitar que se promova o encontro de contas entre os recursos que ingressaram no País e os produtos exportados, medidas fundamentais ao controle do endividamento externo, e neles se incluem, obviamente, os créditos obtidos no exterior para financiamento de exportações. Por outro lado, a competência regulamentar daquele órgão não retira da RFB a competência que a autoriza a verificar, por intermédio de seus agentes, os efeitos e a conformidade da operação no âmbito tributário.

31. Dessa forma, deve-se ter como premissa que, para fruição do benefício da alíquota zero do IRRF incidente sobre as remessas ao exterior dos juros pactuados nas operações, não basta que a operação seja rotulada de “financiamento antecipado de exportações” ou “pré-pagamento de exportações”, e que não tenha sido questionada pelo Bacen, pois o cumprimento de regras cambiais, embora necessárias, não operam benefício fiscal; assim, no caso concreto, a tomadora dos recursos no exterior deveria comprovar tê-los aplicado, de fato, e na íntegra, no financiamento das exportações, especialmente quando confrontada com os elementos de prova constituídos em ação fiscal que atestam a falta de vinculação entre esses recursos e o financiamento efetivo das exportações, como se verificará mais adiante.

32. Outrossim, quanto às alegações da falta de vedação de que as exportações futuras fossem destinadas a outras PJs no exterior, ainda que não ligadas à Interessada, e de que tais exportações serviriam de fundamento para obtenção do benefício da alíquota zero do IRRF, não são procedentes pelo seguinte: do ponto de vista fiscal, conforme reforçado pela Impugnante, de fato a Lei n. 9.481/1997 prevê incidência de alíquota zero quando juros e comissões relacionados a créditos obtidos no exterior sejam destinados ao financiamento de exportações; tais juros, conforme previsão do caput do art. 1º, são entendidos como rendimentos auferidos no País por residentes ou domiciliados no exterior, verbis:

(...)

33. A citada norma condiciona o benefício a captações advindas do exterior, bem como destinação [obrigatória] ao financiamento das exportações. Sem embargo, o PPE previu exportações tão somente para OGX Áustria, ou seja, o financiamento objetivou unicamente exportações direcionadas àquela empresa ligada, e no montante correspondente (em barris) ao valor captado. E ressalte-se que do ponto de vista do obrigacional, e também negocial, nem poderia ser diferente, pois qual seria a finalidade de se financiar exportações a serem direcionadas a outras empresas, sem qualquer contrapartida ao financiante?

34. As afirmações acima são comprovadas através do documento de Tradução n.º 63/2004, extraído das fls. 681 e 6827, a saber:

(...)

35. Ademais, imagine-se o seguinte: se houve remessas "beneficiadas", todas vinculadas a PPE firmado com empresa "A", não seria plausível utilizar exportações a destinatário "B" para justificar o benefício sobre juros remetidos somente a "A".

36. Quanto ao volume de exportações à OXG Áustria, consoante o que foi registrado no TCF, e o que consta no já citado documento de Tradução Juramentada n.º 63/2014 (fl. 685), a Interessada comprometeu-se a efetuar pagamento do valor antecipado através de exportações futuras (uma ou mais) de óleo cru, a um número de barris de óleo num montante igual a US\$ 2,528,000,000.00. Assim, o valor remetido ao exterior por ser unicamente referente ao PPE firmado com OGX Áustria só deveria, em tese, sujeitar-se à alíquota zero na medida em que os recursos recebidos fossem totalmente vinculados, revertendo-se em efetivas exportações à compradora, do contrário o objeto do PPE estaria sendo desvirtuado, gerando falta de subsunção dos fatos à norma tributária beneficiadora:

(...)

37. Note-se, no entanto, que, conforme constatado pelo fisco, não obstante a OGX Áustria ter transferido à Interessada, a título de financiamento das exportações, o valor de 2,528 bilhões de dólares, em outubro de 2011, a performance de exportações àquela empresa até 2013 representou apenas 15% dos recursos adiantados (e se considerarmos, ainda, o volume exportado em 2015, após a homologação do plano de recuperação - que, como se verá, desvirtuou o contrato de PPE para fins de obtenção do benefício fiscal -, esse percentual se elevou apenas para 18% - de 390 milhões para 442,4 milhões), conforme valores abaixo discriminado:

Exportações efetuadas em 2012.....U\$\$ 172.145.996,29  
Exportações efetuadas em 2013 .....U\$\$ 218.841.065,02  
Total das exportações na vigência do PPE... U\$\$ 390.987.061,31

Exportação da OGXPG para a OGX Áustria.		
Período	Valor R\$	Valor US\$
De 29/03/2012 a 30/10/2012	344.020.195,45	172.145.996,29
De 10/01/2013 a 29/08/2013	452.310.156,37	218.841.065,02
<b>Subtotal até 2013</b>		<b>390.987.061,31</b>
13/08/2015 a 01/12/2015	189.567.350,05	51.487.708,45
2014, 2016 e 2017 – não houve	0,00	0,00
<b>Totais até outubro de 2017</b>	<b>985.897.701,87</b>	<b>442.474.769,76</b>

38. Os juros relacionados ao PPE, direcionados à OGX Áustria (valores em dólar), foram discriminadas na tabela de fl.979 do TCF, a saber:

Efetivação dos valores dos juros pagos pela OGX a OGX Áustria:					
Pagamentos: Bank JPMorgan Chase Bank, N.A, (NY) – Currency: U.S. Dollar - Account Number: 995947504 – Account Name: OGX Petróleo e Gás Ltda.					
Date	Your Ref Number	Bank Ref Number	Description	Debits US\$	ECD – VALORES R\$
11/28/2011	NONREF	4800300332/O	BOOK TRANSFER DEBIT	116.288.000,00	216.249.164,80
05/25/2012	NONREF	4819100146/O	BOOK TRANSFER DEBIT	113.760.000,00	227.884.032,00
11/26//2012	NONREF	2154800331/O	BOOK TRANSFER DEBIT	115.656.000,00	242.704.116,00
05/28/2013	NONREF	1346200148/O	BOOK TRANSFER DEBIT	115.024.000,00	237.133.478,40
			TOTAL	<b>460.728.000,00</b>	<b>923.970.791,20</b>
Recebimentos: Bank JPMorgan Chase Bank, N.A, (NY) – Currency: U.S. Dollar - Account Number: 995947512 - Account Name: OGX Austria GmbH.					
Date	Your Ref Number	Bank Ref Number	Description	Credits US\$	
11/28/2011	CAP OF 11/11/28	4800300332/O	BOOK TRANSFER CREDIT	116.288.000,00	
05/25/2012	CAP OF 12/05/25	4819100146/O	BOOK TRANSFER CREDIT	113.760.000,00	
11/26/2012	CAP OF 12/11/26	2154800331/O	BOOK TRANSFER CREDIT	115.656.000,00	
05/28/2013	NONREF	1346200148/O	BOOK TRANSFER CREDIT	115.024.000,00	
			TOTAL	<b>460.728.000,00</b>	

39. Para apuração da BC, o fisco verificou, através do SPED CONTÁBIL da Interessada, a contabilização das diversas remessas ao exterior, inerentes ao contrato de PPE, desde a data de sua celebração até 28/05/2013; a partir daí, todavia, e até out/2013 (data da petição inicial do plano de recuperação), os valores deixaram de ser efetivamente remetidos, contudo, foram provisionados e apropriados/creditados contabilmente pela interessada, pelo regime de competência; o fisco, porém, desconsiderou do cálculo os valores estornados contabilmente, que foram referentes a nov/2013 a mai/2014 (tabela de fls. 979/980), a saber (tabela de fl. 999):

Cálculo do IRF incidente s/ o valor do saldo de juros remetidos ao exterior, conforme a "Planilha de Cálculo de Juros – PPE"					
Data	JUROS REMETIDOS/ CREDITADOS ECD	BASE CÁLCULO – JUROS S/ SALDO PPE	BASE CÁLCULO REAJUSTADA	ALÍQUOTA	IRRF
25/05/2012	227.884.032,00	226.904.290,92	302.539.054,56	25%	75.634.763,64
24/11/2012	242.704.116,00	233.012.258,80	310.683.011,73	25%	77.670.752,93
28/05/2013	237.133.478,40	208.162.366,11	277.549.821,48	25%	69.387.455,37
31/05/2013	8.084.154,80	7.036.550,58	9.382.067,44	25%	2.345.516,86
30/06/2013	42.007.776,00	36.034.854,61	48.046.472,81	25%	12.011.618,20
31/07/2013	44.871.557,60	38.491.446,92	51.321.929,22	25%	12.830.482,30
31/08/2013	46.482.020,00	39.304.751,24	52.406.334,98	25%	13.101.583,74
30/09/2013	42.280.800,00	35.752.239,82	47.669.653,09	25%	11.917.413,27
31/10/2013	43.153.339,20	36.490.050,61	48.653.400,81	25%	12.163.350,20

40. As exportações à OGX Áustria em 2015, no total de U\$\$ 51.487.708,45, foram as últimas verificadas, e até novembro de 2017 não haviam sido computadas quaisquer outras.

41. Para analisar se os valores remetidos seriam dedutíveis da BC do Lucro Real e da CSLL, na forma afirmada pela Interessada, por terem sido cumpridas as regras de dedutibilidade, de se esclarecer o seguinte:

42. É fato que o recurso obtido do exterior, referente ao PPE, já se encontrava no Brasil. Como bem descrito no Termo de Constatação, o primeiro deslocamento desse valor originou-se no exterior, captados em razão da emissão de títulos de dívida pela OGXPARG. A justificativa para a emissão seria captar 2,56\$ bilhões de dólares para

desenvolvimento dos complexos de Waikiki e Waimea, ambos na bacia de Campos e, secundariamente, para o desenvolvimento das demais concessionárias da Cia.

43. No segundo deslocamento, a quantia retornou ao exterior, em virtude de contrato de cessão à OGX Áustria das dívidas e do crédito captado pela OGXPARG, mantendo-se essa e a Interessada como garantidoras, assim como a OXG Campos. Note-se que não houve explicação por parte da Interessada sobre o motivo da cessão dos débitos e créditos relacionados aos referidos bonds, tendo afirmado somente que tal negocio estaria autorizado pela escritura de emissão dos bonds; todavia, os fatos demonstram que o motivo principal foi visando o retorno dos recursos do exterior a serem captados por meio de PPE.

44. Contudo, é notório que a OXG Áustria não possuía condições financeiras de quitar a referida dívida (com os bondholders), tampouco a Interessada, tanto que a quitação da dívida se deu por essa, enquanto garantidora, e em forma de capitalização, com a criação, a partir daí, de crédito contábil a seu favor (crédito subrogação OGX Áustria); a Interessada também não informou o prazo do pagamento por parte da OGX Áustria, todavia, como se verá, esse crédito poderia ser utilizado pela Interessada para quitação da dívida do PPE, após sua alteração quando da ocasião do plano de recuperação, no prazo de 20 anos.

45. Como já verificado, no terceiro e último deslocamento, o valor retornou novamente ao Brasil, através da OGX Áustria, sob fundamento de pagamento antecipado de exportação de óleo cru, com incidência de juros a taxa de 9% a/a, sendo o recurso captado destinado agora ao desenvolvimento e produção de óleo e gás natural que seriam exportados à OGX Áustria.

46. Assim, em resumo, o valor encontrava-se no Brasil, voltou ao exterior para novamente retornar ao país praticamente sob o mesmo objetivo, qual seja, desenvolvimento da produção, só que agora vinculado a efetivas exportações; todavia, poderia a própria OGXPARG já tê-lo destinado conforme objetivo da captação inicial, mas não o fez.

47. Aqui deve-se afastar a alegação da Interessada de que os recursos não haviam sido transferidos da OGXPARG para a OGX Áustria, e que teria havido apenas uma cessão de crédito; como se verifica, foram anexadas provas dos recebimentos dos recursos pela OGX Áustria, conforme extratos bancários de ambas as empresas, quando o fisco afirmou em seu relatório que a OGXPARG tornou-se devedora à OGX Áustria do produto líquido obtido da emissão e captação dos valores mobiliários-bonds, depositando os valores em 06/10/2011 e 07/10/2011, nas contas da OGX Áustria, a saber:

principal inicial	(-) recursos para despesas (custos de captação)	(+) ganho financeiro (receita de juros)	(=) valor líquido cedido
2,563,000,000.00	44,074,130.00	11,982,780.00	2,530,908,650.00

  

Date	Your Ref Number	Bank Ref Number	Description	Credits
10/06/2011	CAP OF 11/10/06	469980027910	BOOK TRANSFER CREDIT	2,028,426,290,47
10/07/2011	CAP OF 11/10/07	201410028010	BOOK TRANSFER CREDIT	502,482,359,68

48. Por sua vez, a Interessada, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal de fl. 128, que solicitava esclarecimentos sobre a origem dos depósitos efetuados na conta de titularidade da OGX Áustria, informou ao fisco (fl. 132 e 143) tratar-se de remessa efetuada pela OGXPARG, creditada na conta da OGX Áustria, no exterior, a saber:

1) Em comprovação da origem referente à transferência realizada pela OGXPARG (antiga OGX Participações S.A) para a OGX Austria GmbH, solicitado no ITEM 2.1, a CIA apresenta (ANEXO I) o Extrato Bancário da OGXPARG (antiga OGX Participações S.A), conta corrente 937238103 – JP Morgan Chase Bank, N.A/ NY, no qual foi creditada uma quantia de US\$ 2.523.273.500,00. Destacamos que a quantia creditada nesta conta é líquida dos valores referentes aos custos de transação da operação.

49. Nessa sede, contudo, se contradiz e contradiz os próprios extratos bancários, ao afirmar que os valores não teriam sido remetidos ao exterior pois que teria havido apenas cessão dos títulos da dívida.

50. Sobre a afirmação, propriamente, acerca da dedutibilidade, do lucro real, das despesas dos juros regularmente escrituradas, sabe-se que o tema não só é regido pelos requisitos fiscais, mas também por princípios contábeis, em particular, o da entidade, visando ao interesse societário da empresa.

51. Segundo a NBC T 1, conforme Anexo da Resolução CFC 1.121/2008, as despesas são assim conceituadas, sob o aspecto contábil:

(...)

52. Veja-se que, para fins contábeis, as despesas, propriamente ditas, são aquelas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade, tomando a forma de um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado.

53. Adentrando aos aspectos fiscais, nos termos do art. 47 da Lei nº 4.506/1964, base legal do art. 299 do RIR/99, as despesas operacionais são os gastos não computados nos custos, mas necessários às transações ou operações da empresa, que, além disso, devem ser usuais e normais à atividade por esta desenvolvida ou à manutenção de sua fonte produtiva. Confira-se:

(...)

54. Segundo o conceito legal transcrito, necessário é tudo aquilo que não se pode dispensar; que se impõe; que é essencial ou indispensável; que não pode deixar de ser; é forçoso, inevitável, fatal; que deve ser feito ou cumprido; que se requer; que é preciso. Do ponto de vista material do direito civil, necessário refere-se a tudo aquilo que tem por fim aumentar, facilitar, conservar ou evitar que um bem se deteriore. Portanto, juridicamente, a definição de necessidade inclui a utilidade, exclui a liberalidade, bem como os atos voluptuários e ilícitos.

55. Mais especificamente, no campo do direito tributário, as despesas necessárias dedutíveis na determinação do lucro real são aquelas que se encaixam nas condições fixadas no artigo 299 do RIR de 1999. O referido dispositivo determina que são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Devem ser admitidas as usuais ou normais conforme o tipo de transações, operações ou atividades da empresa, isto é, devem ser necessárias à manutenção e desenvolvimento da respectiva fonte produtora de receitas. Enfim, devem ser intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização, devendo, ao menos, ter o potencial de trazer utilidade para a empresa.

56. A usualidade ou normalidade da despesa, no entanto, não pode ser interpretada com todo o rigor do texto da lei quando a despesa apesar de não usual ou normal sirva a promover a venda da mercadoria ou produto. Sobre essa temática, o Parecer Normativo COSIT n'32/1981, definiu gasto necessário da seguinte forma:

(...)

57. O mesmo parecer conceitua a despesa normal, assim:

(...)

58. Portanto, não cabe no conceito de despesa necessária, aquela feita sem propósito empresarial, ou seja, aquela adequada para fins de manutenção, desenvolvimento e investimento, sempre visando o progresso do empreendimento.

59. Quanto ao requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitualidade na espécie de negócio. O 1º Conselho de Contribuintes decidiu no Ac. n'103-08.218/88 (DOU de 18/05/89) que as despesas operacionais são aquelas necessárias, usuais ou normais, não se guardando nesse conceito qualquer liberalidade.

60. Ora, no caso em tela, não vislumbro os requisitos de usualidade, normalidade e essencialidade das despesas relativas aos juros remetidos ao exterior, inerentes ao PPE, não propriamente pela afirmação do fisco de que as obrigações relativas ao PPE teriam sido extintas sem o fornecimento total das exportações de petróleo contratadas, pelos fatos abaixo elencados discriminados: (observe-se que, apesar de o PPE ter se mantido vigente, na prática a obrigação da Interessada para com a OGX Áustria se compensava, na medida que o crédito gerado poderia ser utilizado para quitar a dívida do PPE, conforme nele mesmo autorizado):

- Um valor foi captado do exterior visando, primordialmente, desenvolvimento de campos petrolíferos;
- Esse mesmo valor retornou ao exterior, vindo novamente ao Brasil na forma de PPE por empresa sem condições financeiras de captá-lo de investidores, por isso o recebeu pela Holding do Grupo; e,
- O objetivo do PPE foi notadamente desvirtuado de seu principal objetivo, na medida em que o prazo de quitação foi dilatado em 20 anos, com quitação única, sem qualquer incidência de juros e com a possibilidade de quitação não ser mais através de exportação de barris de óleo, mas de compensação de dívida, através de crédito formado pela utilização desse valor para o aumento de capital da Interessada.

61. Assim, na captação do valor pelos investidores estrangeiros já teria havido geração de despesas de juros, em tese, dedutíveis do lucro real, em benefício da Holding (no Brasil, e portanto, do em benefício do grupo); ocorre que, com o contrato de cessão os juros dedutíveis foram cedidos e aproveitados por outra empresa do Grupo; mas com o novo retorno dos mesmos recursos, na forma de PPE, gerou-se novos juros "dedutíveis" agora para a Interessada (num percentual um pouco maior que os primeiros), e ainda com o benefício fiscal do IRRF cujo ônus recairia sobre a OGX Áustria.

62. Ora, ainda que, regra geral, haja posicionamento jurisprudencial administrativo de que os pagamentos antecipados à exportação (pré-pagamentos) financiados em moeda estrangeira devam ser reconhecidos na apuração do resultado tributável, no presente caso, não se pode admitir a alegada dedutibilidade quando apenas um valor gera juros novamente para beneficiar o grupo empresarial.

63. Acrescente-se detalhe importante nas afirmativas da OGXPARG, dirigidas ao juízo da 4ª Vara Empresarial do RJ, quando asseverou que tanto a OGX Internacional como a OGX Áustria seriam braços do grupo no exterior, contudo, sociedades que não exerceriam qualquer atividade operacional autônoma, ou seja, seriam empresas veículos da controladora brasileira para emissão de dívidas e recebimento de receitas no exterior, com vistas ao financiamento do grupo para as suas atividades no Brasil - fl. 775 - item 3, a saber:

3. A OGX PARTICIPAÇÕES, companhia aberta listada no Novo Mercado da BM&F BOVESPA, é a controladora do grupo. A OGX INTERNATIONAL e a OGX AUSTRIA são braços do grupo no exterior. Estas sociedades não exercem qualquer atividade operacional autônoma. São meros veículos da sociedade controladora brasileira para a emissão de dívidas e recebimento de receitas no exterior, com vistas ao financiamento do grupo para as suas atividades empreendidas no Brasil. Por isso, a OGX PARTICIPAÇÕES figura como garantidora e devedora solidária das dívidas assumidas pela OGX AUSTRIA. Em suma, a OGX INTERNATIONAL e a OGX AUSTRIA não têm autonomia; pelo contrário, todas as decisões são tomadas pela sociedade controladora, com atividade no Brasil.

64. Tais informações corroboram os itens anteriores, no sentido de clarear as intenções do grupo em gerar juros dedutíveis de forma excessiva, utilizando um mesmo recurso, aliado a intenção de utilizar benefício fiscal sem cumprimento dos requisitos legais para tanto, e aumentando as despesas de juros pois estas se deram em razão de contrato anterior já existente.

65. Oportuno salientar, sobre a hipótese de alíquota zero relativo ao IRRF sobre as remessas de juros, fato relevante para o deslinde da questão que é o de que em 03/06/2014 houve a homologação em juízo do Plano de Recuperação proposto pela Interessada (houve também plano similar referente apenas a OGXPARG). Naquele momento a diferença entre a dívida contraída com a OXG Áustria e as exportações efetuadas foi de U\$ 2,172,012,938.69; entretanto o PPE foi reformulado no tocante à obrigação e ao prazo, conforme a própria Interessada informou, pois além de se ter estabelecido novo prazo de 20 anos para quitação do PPE em parcela única, por parte da Interessada, desapareceram os juros incidentes; e, coincidentemente, isso se deu concomitantemente ao fato de os bondholders, credores dos títulos de dívida, aceitarem o novo plano para quitação de seus créditos, através de capitalização da dívida; ou seja, ao mesmo tempo em que não houve mais necessidade de pagamento de juros relativos àqueles títulos também desapareceu a necessidade de remessa de juros à OGX Áustria, indicando muita similaridade nessas obrigações; isto, é, os contratos foram celebrados para viabilizar a necessidade de recebimento de juros do PPE para repasse aos bondholders. Note-se que os juros do PPE (9%) foram fixados em percentual um pouco acima dos juros dos bonds (8,5%) já que os pagamentos, relativos ao PPE, seriam efetuados um pouco depois daqueles, a saber: PPE: iniciando em maio/2011 indo até 2018; TÍTULOS DE DÍVIDA; iniciando em junho/2001 indo até 2018 conforme escritura de emissão), mostrando, de fato, um planejamento de encontro de contas abusivo:

Colaciona-se a tela de fl. 502 - Escritura de emissão dos Bonds:

{FORMULÁRIO DO VERSO DO VALOR MOBILIÁRIO INICIAL}  
8.500% Títulos Privilegiados vincendas em 2018

1. Juros

A Empresa irá pagar juros semestrais em 1º de junho e 1º de dezembro a cada ano, iniciando em 1º de dezembro de 2011 ao Mandatário Pagador, que, por sua vez, irá distribuir os juros em conformidade com a Escritura de Emissão de Títulos de Dívida. Os Valores Mobiliários devem contar juros à taxa anual de 8.500% a partir de 3 de junho de 2011, a

66. Acrescente-se outro fator significativo, que foi o de que a Interessada poderia agora utilizar o crédito que passou a deter contra a OXG Áustria (tela abaixo - fl. 1570 - extraída do plano de recuperação - doc. n. 07, pela capitalização da dívida dos

bondholders), para quitar a dívida do PPE que, anteriormente, só seria possível através de exportações de barris de óleo e, somente numa excepcionalidade, e visando complementar a obrigação eventualmente não adimplida, é que a devedora poderia pagar em dólares, conforme telas abaixo colacionadas:

#### 6. Operações com Partes Relacionadas

**6.1. Declaração OGX Áustria.** Para fins e por força deste Plano, a OGX Áustria desde logo declara e reconhece ser devedora da OGX dos Créditos Subrogação OGX Áustria, por força da subrogação operada em favor da OGX em decorrência da entrega de Ações em pagamento dos Créditos Concursais dos Bondholders na forma deste Plano, uma vez implementado o Aumento de Capital Mediante Capitalização de Crédito. A OGX Áustria desde logo declara e reconhece que os Créditos Subrogação OGX Áustria (i) poderão ser utilizados pela OGX para satisfação e pagamento dos Créditos OGX Áustria, nos termos da **Cláusula 6.2** abaixo, a critério da OGX; e (ii) sobreviverão ao eventual cancelamento dos Bonds e/ou da Escritura de Emissão dos Bonds.

Colaciona-se a tela de fl. 685 (tradução do PPE):

(B) A Vendedora acorda que qualquer falha de desempenho nas Exportações de Óleo não limitará a obrigação da Vendedora de pagar ou amortizar o Pagamento Antecipado por inteiro nas datas de vencimento até então. No caso da Vendedora estar impossibilitada de desempenhar Exportações de Óleo suficientes para completar suas obrigações abaixo devido a barreiras governamentais, falta de

disponibilidade de óleo ou qualquer outra razão, a Vendedora poderá, excepcionalmente, pagar à Compradora o valor cheio ou qualquer outra parte do montante do valor principal devido do Pagamento Antecipado diretamente na conta da Compradora conforme especificado pela compradora à vendedora, em dólares, no mais tardar às 11:00 hs da manhã no

67. Ora, tais fatos notadamente indicam um total desvirtuamento do objetivo do PPE, a partir da recuperação judicial, mostrando, inclusive, vinculação dos juros do PPE aos juros devidos aos bondholders, afastando-o do requisito instituído na lei para obtenção do benefício da alíquota zero do IR fonte, e indicando claramente que o valor recebido foi utilizado para a capitalização das dívidas dos bondholders daí porque gerou-se o crédito perante a OXG Áustria que poderia ser utilizado para quitar a dívida do PPE.

68. Nesse sentido, conforme mencionado art. 9º da Lei 9.779/1999, os aludidos juros e comissões de que tratam o inciso XI do art. 1º da Lei nº 9.481/1997 não devem ser dedutíveis da BC do IRPJ e CSLL.

Da Alegação De Impossibilidade De Se Desconsiderar O Contrato De Pré- Pagamento De Exportação Com Base Na Simulação, Abuso De Formas Ou Planejamento Tributário

69. No presente tópico, novamente, arguiu a Interessada, agora em sede de mérito, sobre a falta de claro posicionamento da autoridade fiscal quanto a ocorrência de simulação no contrato de PPE, aduzindo que simulação seria vício nas vontades/intenções subjacentes a um negócio jurídico, tendo o PPE, todavia, transparecido claramente a vontade de exportar óleo cru e gás natural, não havendo outro negócio jurídico subjacente como parecer crer a d. autoridade fiscal. E complementa asseverando ausência de abuso de forma ou de direito.

70. Sobre tais argumentos, a Interessada faz menção ao que a doutrina denomina de simulação indireta (ou dissimulação), termo inclusive utilizado pelo fisco no item "conceitos" do TCF, como já se verificou. Sobre o tema, relevante mencionar as palavras André Gustavo Barros Leite, quando afirma sobre dissimulação que:

(...)

71. Ora, não houve atos de simulação primária, pois que o negócio observado, de uma forma geral, pode até se revestir dos requisitos de validade, sem embargo, sob um prisma mais restrito, contrariou os requisitos legais já verificados, que autorizariam sua dedutibilidade do lucro, bem como os contratuais que condicionavam a utilização dos recursos obtidos à total exportação futura a pessoa determinada (como o próprio PPE previu), o que não foi cumprindo, ferindo assim a isonomia entre contribuintes, pois que pessoas na situação similar pagariam o IRRF incidente, bem como não estaria justificada a dedutibilidade das remessas, do lucro.

72. Desta feita, houve abuso de direito dissimulatório na modalidade abuso de forma, pois note-se que a vontade das partes foi, de fato, firmar o PPE, todavia, a real finalidade era fugir da tributação das remessas ao exterior e gerar nova dedutibilidade do lucro real nos referidos valores, um claro abuso do direito subjetivo de obter benefício fiscal na obtenção de financiamento externo vinculado à exportação futura.

73. Dessa forma, entendo não merecer guarida a argumentação da Interessada de que houve estruturação de negócios jurídicos válidos lícitos, que seria prática comum nas atividades empresariais, tampouco a alegação de que a recuperação judicial nunca foi objetivo da Impugnante e que por conta disso não se poderia interpretar o contrato de PPE como parte de um planejamento, pois o que se verificou nos autos foi a captação de altos recursos no exterior (já captados) com o fito de obter benefício fiscal e dedução fiscal, tendo-se, após as deduções contábeis, desvirtuado o PPE do fim colimado pela lei:

**6.2. Pagamento de Créditos Detidos pela OGX Áustria.** As condições originais dos Créditos OGX Áustria serão preservadas, exceto pelo prazo de amortização e incidência de juros que são reestruturados por este Plano nos termos previstos no Artigo 59 da Lei de Falências, de forma que os Créditos OGX Áustria serão pagos em parcela única de principal devida e exigível em 20 (vinte) anos contados da Aprovação do Plano, ou em 30.07.2034, o que ocorrer por último, sem incidência e capitalização de juros. As partes poderão oportunamente convencionar outra forma de extinção da obrigação de pagamento dos Créditos OGX Áustria, inclusive com a utilização do Crédito Subrogação OGX Áustria detido pela OGX em função de subrogação prevista na **Cláusula 5.1.3.17** derivada do pagamento dos Créditos Concursais devidos pelas demais empresas do Grupo OGX na forma deste Plano, até o valor de referidos Créditos Concursais, observados sempre os procedimentos e legislação aplicáveis e o disposto neste Plano.

74. Tais fatos indicam, por óbvio, que os recursos captados só permitiu uma exportação irrelevante, se comparado com o volume total. Por isso, ainda que alegue a Impugnante terem havido fatores conjunturais que interferiram no desenvolvimento econômico do grupo, levando-o à crise econômico-financeira, o fato é que a lei abstrata (n. 9.481/1997) estabeleceu requisitos objetivos para concessão da isenção, consubstanciados na efetiva exportação, de modo que não se pode entender plausível a utilização total do benefício quando não se cumpriu os requisitos para 85% do contrato.

75. Vale destacar que, tratando-se de benefício fiscal, expresso por exceção à regra geral, a exegese é restritiva, conforme se depreende de parte das lições de Carlos Maximiliano:

(...)

Da Alegação De Validade Dos Negócios Jurídicos Praticados Pela Impugnante - Subsistência Do Contrato De Pré-Pagamento De Exportação Com Todos Seus Efeitos

76. A Interessada, no presente item, afirmou a impossibilidade de se desconsiderar o negócio jurídico inerente ao PPE, bem como justificou a validade do referido negócio consoante o preenchimento dos requisitos legais previstos no Código Civil/2002, assim como asseverou ter havido afronta a princípios constitucionais inerentes aos negócios jurídicos, como a liberdade de contratar, organizar e precificar negócios e a livre iniciativa e livre concorrência. E que aplicar-se-ia ao caso o art. 110 do CTN.

77. Ora, consoante já mencionado neste voto, não se ateu o auto de infração aos requisitos de validade de negócios jurídicos, previstos no código civil pátrio, sem embargo, tratou da impossibilidade de afastamento dos efeitos tributários da lei abstrata. Nesse sentido, a menção pela Interessada ao art. 110 do CTN não deve prosperar uma vez que não é a lei tributária que está alterando a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado, justamente por serem estes de ordem privada, e portanto, ex persona. Pelo contrário, aplica-se ao caso o art. 109 do CTN, ao dispor que os princípios gerais de direito privado se utilizam para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Dessa forma, a alegação de princípios do direito civil de ordem constitucional não pode se sobrepor a lei tributária abstrata, cujos efeitos são ex re.

Da Alegação De Impossibilidade De Se Exigir Juros De Mora Sobre Valores Exigidos A Título De Multa De Ofício

78. No presente tópico, a Interessada afirma que, conforme dispõe o art. 61, caput da Lei n. 9430/96 os juros de mora só devem incidir sobre débitos decorrentes de "tributos e contribuições", ao passo que, nos termos do art. 3º do CTN as multas de ofício não se confundem com espécies.

79. Tais afirmações não merecem o acolhimento vez que o CTN, quando trata da obrigação tributária principal, no art. 113, §1º (abaixo), estabeleceu que essa surge com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente, verbis:

(...)

80. Por sua vez, o art. 139 daquele diploma dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação [tributária] principal, e ambos possuem a mesma natureza [jurídica], não deixando margem a dúvida de que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto a penalidade pecuniária, pois ambos constituem a obrigação, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente.

81. Ora, como o crédito tributário corresponde à obrigação tributária, e essa última é constituída de tributo e/ou de penalidade pecuniária, a conclusão lógica a que se chega é a de que penalidade é crédito decorrente de obrigação tributária. Por isso, Celso Ribeiro Bastos em sua obra Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, Saraiva, 2001, pp. 192 a 194, defende a necessidade de aplicação, às multas de ofício, do mesmo regime jurídico de cobrança previsto para os tributos, verbis:

(...)

82. O art. 161 do CTN, por sua vez, dispõe que o crédito [tributário] não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. Tal norma, por si só, já seria suficiente para justificar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, mas oportuno é acrescentar a vinculação dos julgadores administrativos às normas cogentes, já que a Portaria MF nº 277, de 07 de junho de 2018 atribuiu efeito vinculante a determinadas Súmulas CARF, dentre elas a de nº 5, publicada no DOU de 23-12-10, que prevê que São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

83. Cabe expor, ainda, importante esclarecimento que corrobora à necessidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, verificado na redação do Decreto-Lei nº 1.736/79, de 20.12.1979 [que trata sobre débitos para com a Fazenda e dá outras providências], pois dispõe tal norma sobre a incidência dos juros de mora sobre o “valor originário” do débito [tributário], definindo-o como o valor do débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e encargos previstos no Decreto-Lei nº 1.025/69 [Relativamente às antigas percentagens devidas a determinados servidores, pela cobrança judicial da Dívida Ativa da União], in verbis:

(...)

84. O Decreto deixou inserir no rol das exclusões do valor originário, ou seja, do débito para com a Fazenda Nacional, a multa de ofício, isso porque trata-se também de valor originário, pois possui a característica de data de vencimento. Note-se que os juros de mora não podem incidir sobre os próprios juros ou multa de mora [esta possuindo limite máximo], bem como sobre a correção monetária, pois que tais acréscimos não possuem data de vencimento e perduram enquanto durar a mora, raciocínio que, por óbvio, não cabe sobre a multa de ofício.

85. Sob toda essa hermenêutica, entendo ser correta a interpretação dos dispositivos previstos dos art. 3º, 113 e 139 do CTN no sentido de se identificar neles autorização legal para a incidência dos juros de mora sobre a penalidade constituída.

86. No âmbito do Poder Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça já legitimou a incidência dos juros sobre a totalidade do crédito tributário, aí incluída a multa de ofício. Veja-se:

(...)

87. Ainda nessa perspectiva, seguem também alguns precedentes oriundos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

(...)

88. Assim, deve-se manter os juros incidentes sobre a multa de ofício.

Da análise dos fatos vê-se que a questão é eminentemente fática e documental, e a recorrente permanece com alegações genéricas e não enfrenta concretamente o detalhado

trabalho fiscal, bem como a análise perpassada pela DRJ que detalhou as razões para não acolhimento dos documentos apresentados.

Outrossim, as poucas novas alegações da Recorrente, apenas reiteram os argumentos aduzidos desde a impugnação.

No que se refere às preliminares de nulidade, Compulsando os autos, não se vislumbra o descumprimento de nenhum dos requisitos fixados no citado art. 59. Isso porque não houve atuação de pessoa incompetente e tampouco qualquer preterição no direito de defesa da contribuinte no presente processo administrativo.

Ademais, a contribuinte constrói narrativa cujo objetivo é fazer parecer que a acusação fiscal seria “indeterminada”, ou seja, que a autoridade fiscal não teria indicado qual o vício ou irregularidade fora constatada nas operações praticadas pela contribuinte e pelas demais empresas do GRUPO OGX.

Em sede recursal o contribuinte repisa os mesmos argumentos mas basta uma simples análise do TVF e da DRJ para verificar que a decisão recorrida enfrentou adequadamente tal arguição, não tendo o Recorrente dialogado adequadamente com a decisão.

Nesse ponto, oportuno citar trecho da manifestação da PGFN, com a qual me coaduno:

Diante disso, fica evidente que o inconformismo da contribuinte diz respeito à conclusão da autoridade fiscal, ou seja, a contribuinte questiona a qualificação dos fatos adotada pela Fiscalização e os respectivos efeitos jurídicos impostos com a lavratura do Auto de Infração. Por óbvio, a contribuinte tem direito de questionar o lançamento e requerer sua anulação, caso entenda que houve ilegalidade na atuação fiscal. Entretanto, se a intenção da contribuinte é discutir a qualificação dos fatos ou o enquadramento legal aplicado pela autoridade fiscal, deve fazê-lo como matérias típicas de mérito – e não como preliminar de nulidade, como apresentou em seu Recurso Voluntário e já havia feito em sua Impugnação.

Por seu turno, cumpre ressaltar que não houve qualquer prejuízo ao direito de defesa da recorrente, tendo em vista que esta elaborou seu Recurso Voluntário enfrentando os fundamentos que embasaram o lançamento. Notadamente, a contribuinte dedica boa parte de seu Recurso Voluntário – a parte referente ao mérito – a discussões sobre o contrato de PPE e a necessidade deste para as suas atividades operacionais. Ao proceder dessa maneira, a contribuinte indica que compreendeu corretamente a atuação fiscal, a qual tem como cerne a necessidade das despesas de juros decorrentes do contrato de PPE e, conseqüentemente, a dedutibilidade dessas despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Partindo dessa premissa, resta evidente que a acuação fiscal foi elaborada, ao longo do TCF, de forma clara e precisa, permitindo à contribuinte conhecer os fatos e os fundamentos jurídicos que embasaram o lançamento e desenvolver satisfatoriamente a sua defesa. E é justamente por isso que a turma julgadora de primeira instância não acolheu as alegações da contribuinte no sentido de que teria havido cerceamento do seu direito de defesa.

Já em preliminar de mérito, a contribuinte afirma que a turma julgadora de primeira instância não teria apreciado as provas juntadas aos autos, pela recorrente, quando esta apresentou sua Impugnação. Nada mais absurdo.

Acontece que a DRJ analisou as provas apresentadas pela contribuinte e concluiu que o contrato de PPE firmado entre a contribuinte e a OGX Áustria não resultou na exportação de todo o petróleo cru que havia sido acordado entre as partes. Não procede a alegação da contribuinte de que a DRJ teria, simplesmente, ignorado os documentos apresentados junto com a Impugnação, as quais foram devidamente apreciadas.

No mérito, quanto ao aspecto material importante ressaltar que *o Contrato de PPE não representou a captação de nenhum recurso novo, tendo em vista que a OGX Áustria emprestou à OGXPG os mesmos recursos que haviam sido captados, pela OGXPAR, por meio da emissão dos títulos (bonds), no exterior – conforme explicitado pela DRJ, às 1836-1837. Essa percepção é fundamental para compreender o que representou o Contrato de PPE no âmbito do GRUPO OGX, vale dizer: um instrumento financeiro utilizado para alocar na OGX Áustria os recursos já captados pela OGXPAR, que serviriam para custear o mesmo empreendimento que havia justificado a emissão dos títulos pela própria OGXPAR. Em outras palavras, o surgimento do Contrato de PPE deve ser visto como uma operação dentro do GRUPO OGX, que teve o propósito de transformar apenas formalmente a estrutura do endividamento do grupo empresarial, sendo que o lastro econômico permaneceu atrelado aos títulos emitidos pela OGXPAR. Desse modo, fica claro que não há como dissociar o Contrato de PPE dos títulos emitidos pela OGXPAR, no exterior, uma vez que todo o capital que ingressou no GRUPO OGX era proveniente dos referidos títulos.*

O contrato de PPE firmado pela contribuinte estava atrelado a exportações de barris de petróleo para a OGX Áustria, nos termos das cláusulas do próprio contrato de PPE – conforme analisado anteriormente. Se o contrato de financiamento obtido pela contribuinte tinha como contrapartida vendas de barris de petróleo para a OGX Áustria, não há como desassociar o empréstimo e os juros pagos em decorrência deste financiamento das referidas vendas de barris de petróleo. Nessa situação, a modalidade de PPE contratada pela contribuinte implicou para esta uma obrigação de exportar barris de petróleo a financiadora do PPE. E é justamente essa obrigação de exportar um determinado produto (barris de petróleo) para uma pessoa específica (a OGX Áustria) que define a natureza do contrato e servirá para aferir se o mencionado acordo foi devidamente cumprido.

A eventual exportação de barris de petróleo para uma pessoa jurídica distinta da OGX Áustria configura uma relação jurídica completamente alheia ao contrato de PPE firmado entre a contribuinte e a OGX Áustria.

Quanto ao aspecto “cumprimento do Contrato de PPE”, restou demonstrado que a contribuinte não exportou para a OGX Áustria o montante de barris de petróleo que havia sido estabelecido no contrato. Significa dizer que não se pode considerar o pagamento de juros como encargos relativos ao financiamento de exportações, uma vez que a contribuinte não realizou as exportações que estavam previstas no contrato de PPE. Por seu turno, se tomarmos como parâmetro o aspecto material do endividamento, temos que a captação dos recursos que vieram para a OGXPG se transformou em aumento de capital desta pessoa jurídica, sem que tenha havido correlação entre o montante captado e as atividades de exportação de petróleo da OGXPG. Nessa perspectiva, o Contrato de PPE sobressai como uma mera realocação de

endividamento dentro do GRUPO OGX, a qual fora realizada por liberalidade e para atender aos interesses de partes relacionadas. Conforme ressaltado anteriormente, a obrigação referente ao pagamento do empréstimo e respectivos juros permanece formalmente contabilizada, mas sem qualquer substância econômica ou chances concretas de ser convertida em atividades operacionais da contribuinte.

Assim, as despesas de juros pagas pela contribuinte não podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por não preencherem os requisitos exigidos pelo art. 299 do RIR/99.

Quanto ao questionamento acerca da impossibilidade de aplicar juros sobre multa, ressalta-se o disposto na Súmula Carf. n. 5.

Desta feita, nos termos da faculdade garantida pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF, adoto a decisão da DRJ como razões de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva