



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11052.720067/2017-21
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1401-006.791 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de outubro de 2023
Recorrentes DOMMO ENERGIA S.A. EM RECUPERACAO JUDICIAL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

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.

DECADÊNCIA. REMESSA DE JUROS AO EXTERIOR. CONTRATO DE PRÉ-PAGAMENTO DE EXPORTAÇÃO. PRINCÍPIO DE PAGAMENTO. INOCORRÊNCIA. REGRAS DO CTN.

Consoante previsão dos manuais do imposto de renda retido na fonte (MAFON 2012 e 2013), as remessas ao exterior a título de juros e comissões em geral estão previstas a serem efetuadas sob o código de arrecadação 0481, ou sob o código 5299 para remessas não aplicadas no financiamento de exportações, cujo regime de tributação é exclusivo na fonte, na forma do art. 35 da IN SRF nº 208/2002 (art. 35), c/c IN SRF nº 252/2002 (art. 1º).

Ocorre que cada fato gerador de IR-fonte (cada pagamento efetuado pela fonte pagadora a um beneficiário) é um fato gerador próprio, completo, autônomo, individual, que não se comunica com outras retenções relativas a outros pagamentos feitos pela fonte pagadora (outros fatos geradores). O fato gerador do IR-fonte é um típico fato gerador instantâneo. Não há nesse caso a figura do fato gerador complexo (periódico), como se dá com o IRPJ e a CSLL. Se cada fato gerador de IR-fonte é único, não há como falar em pagamento parcial de tributo. Não há como utilizar recolhimentos de IR-fonte referentes a outras retenções (outros fatos geradores) independentemente do código de

recolhimento, da rubrica, etc., para fins de deslocar a contagem da decadência para a regra do art. 150 do CTN. O deslocamento da regra decadencial só seria possível se o contribuinte apresentasse recolhimento parcial de IR-fonte para uma determinada retenção feita por ele. Ainda assim, o deslocamento só abrangeria esse específico fato gerador, e não serviria para antecipar a contagem da decadência para todos os demais fatos geradores de IR-fonte ocorridos na mesma semana, no mesmo decêndio, na mesma quinzena, no mesmo mês, no mesmo trimestre, no mesmo ano, etc.

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 REMETIDOS AO EXTERIOR. CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO ENTRE BRASIL E ÁUSTRIA. ALÍQUOTA MÁXIMA DE IRRF DE 15%. APLICABILIDADE AO CASO.

Regra geral, os casos do imposto incidente na fonte sobre os juros pagos a domiciliados no exterior possuirão natureza de tributação exclusiva, já que o rendimento não mais será objeto de tributação no País; nesse caso, a fonte pagadora revestir-se-á da condição de responsável exclusiva pelo imposto, competindo-lhe entregar o valor líquido ao beneficiário. Contudo, se a fonte pagadora não efetuar a retenção de imposto, quando devido, aplicar-se-á o disposto no art. 725 do RIR/99, devendo-se proceder ao reajustamento da BC; isso porque uma das hipóteses em que a fonte pagadora assume o ônus do IRRF é quando não efetua o desconto do IRFonte nos casos em que a lei prevê a retenção, consoante interpretação do art. 61 da Lei n. 8981/1995, c/c art. 74, § 2º da Lei nº 8.383/1991;

Todavia, a IN SRF n. 70/1982, prevê que aos juros, relativos à aquisição financiada de bens, pagos a residentes ou domiciliados em país com o qual o Brasil tenha firmado Convenção destinada a evitar a dupla tributação da renda, aplicam-se as alíquotas nela previstas em detrimento das fixadas na legislação interna, não cabendo reajustamento da base de cálculo, ainda que o adquirente tenha assumido contratualmente o ônus do imposto.

Acrescente-se que o art. 98 do CTN prevê que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Além disso, a Portaria MF n. 470/19761, que, nos limites de sua competência, estabelece entendimentos para esse órgão fazendário, considera que a legislação brasileira só seria aplicável ao caso quando se verificasse rendimentos não abrangidos pelos artigos 10, 11 e 12 da Convenção (que tratam de dividendos, juros e royalties), ocorre que o caso refere-se a juros incidentes sobre remessas à residente na Áustria.

Assim, a limitação da alíquota de IRRF em 15% prevista na Convenção Brasil-Áustria para Evitar Dupla Tributação em matéria de impostos sobre a renda e o capital, internalizada através do Decreto n. 78.107, de 22 de julho de 1976, deve ser aplicada quando a empresa no exterior não possua, ou detenha, um estabelecimento permanente no Brasil, do qual detenha o controle, ou tenha influência significativa; assim aplica-se aos juros remetidos ao exterior para empresa domiciliada na Áustria o parágrafo 2º do art. 11 da referida Convenção.

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 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.

IRRF. EMPRÉSTIMO OBTIDO NO EXTERIOR. REGISTRO CONTÁBIL DOS JUROS. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DE RENDAS OU PROVENTOS PELO CREDOR. INEXISTÊNCIA. O mero registro contábil dos juros pelo devedor não implica a disponibilidade econômica ou jurídica de rendas ou proventos pelo credor, devendo ser afastada a incidência do imposto de renda na fonte.

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, negar provimento ao recurso de ofício e em relação ao recurso voluntário afastar as arguições de nulidade do auto de infração para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário tão somente para afastar a exigência do IRRF relativo aos fatos geradores de 31 de maio de 2013 a 31 de outubro de 2013.

(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, 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 procedente em parte 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 IRRF, referente aos anos-calendário de 2012 e 2013, no valor histórico de R\$ 655.903.361,97.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 1.036/1.097) 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 estariam fulminados pela decadência, os fatos geradores ocorridos entre os dias 25 de maio de 2012 e 24 de novembro de 2012, nos termos do §4º do art. 150 do CTN, tendo em vista que o Impugnante efetuou o recolhimento de IRRF no período autuado, conforme comprovado pelas guias de recolhimento em anexo, ainda que supostamente a menor do que o devido, bem como ressaltou que o STJ possui entendimento vinculante de que na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte constitui o crédito, mas efetua pagamento parcial, sem constatação de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial da decadência é o momento do fato gerador;
- b) Que ademais disso, 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;

- c) 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;
- d) 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”;
- e) 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;
- f) 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;
- g) **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;
- h) 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;
- i) 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;
- j) 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 pelo Escritura de Emissão de Títulos de Dívida;

- k) 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, bem como que o referido dispositivo, conjuntamente com o art. 6º do Decreto n.º 6.761/2009, expressamente estabelecem 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;
- l) 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;
- m) 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 o Impugnante possuía com a OAGX Austria;
- n) 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 n.º 70/97, razão pela qual as obrigações relacionadas ao PPE se encontravam sujeitas ao regime de alíquota zero de IRRF nas remessas ao exterior pelo pagamento de juros decorrentes do contrato;
- o) 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;
- p) 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;
- q) 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;
- r) 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;

- s) Que durante o período de 31 de maio a 31 de outubro de 2013, não ocorreu o fato gerador do “IRRF”, tendo em vista que nesse período o Impugnante não efetuou qualquer remessa de juros à OGX-Áustria, tendo apenas realizado o lançamento contábil dos valores em questão, de modo que não ocorreu a materialização do fato gerador do imposto, que nos termos do art. 43 do CTN é a disponibilidade econômica ou jurídica;
- t) Que a Autoridade Fiscal, ao aplicar a alíquota de 25% sobre as remessas ao exterior, acabou por olvidar que a Convenção para Evitar Dupla Tributação firmada entre a República Federativa do Brasil e a República da Áustria, promulgada pelo Decreto n.º 78.107/1976, estabelece que a alíquota do “IRRF” incidente sobre as remessas a título de juros realizadas entre estabelecimentos localizados naqueles países não pode exceder o montante de 15% (quinze por cento);
- u) Que nos termos do art. 98 do CTN, a legislação interna não pode revogar ou modificar os compromissos firmados pelo Brasil, em matéria tributária, na seara internacional, entendimento este chancelado pela RFB, conforme se infere da Solução de Consulta COSIT n.º 501/2017;
- v) Que a impossibilidade de cobrança do IRRF sob a alíquota de 25% também se deve ao fato de a Áustria não pertencer ao rol de países com tributação favorecida (“paraíso fiscal”), conforme se verifica da Instrução Normativa n.º 1.037/2010, bem como que não há qualquer norma que estabeleça alíquota majorada para as remessas efetuadas com destino a países com regime fiscal privilegiado (caso da Áustria a partir de 2016, ou seja, em período posterior a ocorrência dos fatos geradores), fato esse reconhecido pela Solução de Consulta COSIT n.º 52/2010;
- w) 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 atuante 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 12-110.855 (fls. 1.812/1.848) abaixo ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2012, 2013

DECADÊNCIA. REMESSA DE JUROS AO EXTERIOR. CONTRATO DE PRÉ-PAGAMENTO DE EXPORTAÇÃO. PRINCÍPIO DE PAGAMENTO. INOCORRÊNCIA. REGRAS DO CTN.

Consoante previsão dos manuais do imposto de renda retido na fonte (MAFON 2012 e 2013), as remessas ao exterior a título de juros e comissões em geral estão previstas a serem efetuadas sob o código de arrecadação 0481, ou sob o código 5299 para remessas não aplicadas no financiamento de exportações, cujo regime de tributação é exclusivo na fonte, na forma do art. 35 da IN SRF n.º 208/2002 (art. 35), c/c IN SRF n.º 252/2002 (art. 1º).

Ocorre que cada fato gerador de IR-fonte (cada pagamento efetuado pela fonte pagadora a um beneficiário) é um fato gerador próprio, completo, autônomo, individual, que não se comunica com outras retenções relativas a outros pagamentos feitos pela fonte pagadora (outros fatos geradores). O fato gerador do IR-fonte é um típico fato gerador instantâneo. Não há nesse caso a figura do fato gerador complexo (periódico), como se dá com o IRPJ e a CSLL. Se cada fato gerador de IR-fonte é único, não há como falar em pagamento parcial de tributo. Não há como utilizar recolhimentos de IR-fonte referentes a outras retenções (outros fatos geradores) independentemente do código de recolhimento, da rubrica, etc., para fins de deslocar a contagem da decadência para a regra do art. 150 do CTN. O deslocamento da regra decadencial só seria possível se o contribuinte apresentasse recolhimento parcial de IR-fonte para uma determinada retenção feita por ele. Ainda assim, o deslocamento só abrangeria esse específico fato gerador, e não serviria para antecipar a contagem da decadência para todos os demais fatos geradores de IR-fonte ocorridos na mesma semana, no mesmo decêndio, na mesma quinzena, no mesmo mês, no mesmo trimestre, no mesmo ano, etc.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 05. EFEITO VINCULANTE. Portaria ME nº 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 nº 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.

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

combater 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.

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

JUROS REMETIDOS AO EXTERIOR. CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO ENTRE BRASIL E ÁUSTRIA. ALÍQUOTA MÁXIMA DE IRRF DE 15%. APLICABILIDADE AO CASO.

Regra geral, os casos do imposto incidente na fonte sobre os juros pagos a domiciliados no exterior possuirão natureza de tributação exclusiva, já que o rendimento não mais será objeto de tributação no País; nesse caso, a fonte pagadora revestir-se-á da condição de responsável exclusiva pelo imposto, competindo-lhe entregar o valor líquido ao beneficiário. Contudo, se a fonte pagadora não efetuar a retenção de imposto, quando devido, aplicar-se-á o disposto no art. 725 do RIR/99, devendo-se proceder ao reajustamento da BC; isso porque uma das hipóteses em que a fonte pagadora assume o ônus do IRRF é quando não efetua o desconto do IRFonte nos casos em que a lei prevê a retenção, consoante interpretação do art. 61 da Lei n. 8981/1995, c/c art. 74, § 2º da Lei nº 8.383/1991;

Todavia, a IN SRF n. 70/1982, prevê que aos juros, relativos à aquisição financiada de bens, pagos a residentes ou domiciliados em país com o qual o Brasil tenha firmado Convenção destinada a evitar a dupla tributação da renda, aplicam-se as alíquotas nela previstas em detrimento das fixadas na legislação

interna, não cabendo reajustamento da base de cálculo, ainda que o adquirente tenha assumido contratualmente o ônus do imposto.

Acrescente-se que o art. 98 do CTN prevê que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Além disso, a Portaria MF n. 470/19761, que, nos limites de sua competência, estabelece entendimentos para esse órgão fazendário, considera que a legislação brasileira só seria aplicável ao caso quando se verificasse rendimentos não abrangidos pelos artigos 10, 11 e 12 da Convenção (que tratam de dividendos, juros e royalties), ocorre que o caso refere-se a juros incidentes sobre remessas à residente na Áustria.

Assim, a limitação da alíquota de IRRF em 15% prevista na Convenção Brasil-Áustria para Evitar Dupla Tributação em matéria de impostos sobre a renda e o capital, internalizada através do Decreto n. 78.107, de 22 de julho de 1976, deve ser aplicada quando a empresa no exterior não possua, ou detenha, um estabelecimento permanente no Brasil, do qual detenha o controle, ou tenha influência significativa; assim aplica-se aos juros remetidos ao exterior para empresa domiciliada na Áustria o parágrafo 2º do art. 11 da referida Convenção.

INAPLICABILIDADE DO REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO NO CASO DE REMESSAS DE JUROS AO EXTERIOR. AQUISIÇÃO DE BENS A PRAZO. APLICAÇÃO DO ART. 703, PARÁGRAFO ÚNICO, DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA-RIR/99.

Está sujeito à incidência do imposto de que trata o artigo anterior o valor dos juros remetidos para o exterior, devidos em razão da compra de bens a prazo, ainda quando o beneficiário do rendimento for o próprio vendedor. Consideram-se fato gerador do imposto a remessa para o exterior e contribuinte, o remetente, não se aplicando o reajustamento de que trata o art. 725 do RIR/99.

Impugnação procedente em parte.

Crédito Tributário Mantido em parte.

Inicialmente, a DRJ afastou a alegação de decadência do crédito tributário, sob o entendimento que as remessas ao exterior a título de juros e comissões em geral estão previstas a serem efetuadas sob o código de arrecadação 04817 (juros e comissões em geral), cujo regime de tributação é exclusivo na fonte, na forma do art. 35 da IN SRF n' 208/2002, c/c IN SRF n' 252/2002 (art. 1º), vigentes à época dos fatos geradores, de modo que por serem exclusivas são definitivas, e dessa forma, não se comunicam com quaisquer outras retenções, tampouco as que indicam atividades diversas.

Dessa forma, entendeu ser aplicável ao presente caso, o prazo do inciso I do art. 173 do CTN, e que a contagem sob a forma prescrita no §4º do art. 150 do CTN, no presente caso, somente seria possível no caso que fosse comprovado o recolhimento parcial do IRRF sobre as operações de exportação efetuada à OGX Áustria.

Em seguida, 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 US\$ 51.487.708,45, foram as últimas verificadas, e até novembro de 2017 não haviam sido computadas quaisquer outras.

Na sequência, 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 OGXPARG. 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. 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 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.

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 do IRRF, 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.

Afastou ainda a alegação de inocorrência do fato gerador para os períodos de apuração de maio a outubro de 2013, por entender que, apesar de não ter havido disponibilidade econômica por parte da OGX Áustria, já que não houve a remessa dos valores, ocorreu sim a disponibilidade jurídica, tendo em vista que o item 6.2 do plano de recuperação (Pagamento de Créditos Detidos pela OGX Áustria) não previu o cancelamento dos juros do período ora analisado, pelo contrário, aludiu que as condições originais dos créditos OGX Áustria seriam preservadas, e que, portanto, caberia ao contribuinte demonstrar que o plano de recuperação alterou o contrato de pré-pagamento, cancelando a obrigação dos juros do período de maio outubro de 2013, o que não foi feito.

Contudo, a DRJ deu razão ao contribuinte, no que toca à aplicação do §2º do art. 11 da Convenção [Brasil-Áustria] para Evitar Dupla Tributação, já que o art. 98 do CTN efetivamente prevê que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Ademais, salienta que no caso o §7º do art. 11 da referida convenção não é aplicável porque a OGX Áustria não detém qualquer participação no capital do Impugnante, bem como que a alíquota de 25% também não é aplicável ao presente caso, porque a Portaria MF n.º 470/197617, que trata de métodos de aplicação da Convenção Brasil-Áustria relativamente a esse órgão fazendário arrecadador, determina que a legislação brasileira só é aplicável quando se verifique rendimentos não abrangidos pelos artigos 10, 11 e 12 da Convenção (que tratam de dividendos, juros e royalties), o que não é o caso, já que o litígio envolve remessa de juros.

Na sequência, determina que no presente caso seja aplicado o art. 703, § único do RIR/99, para se seja considerada como Base de Cálculo o valor apurado pelo fisco sem o reajuste previsto no art. 725 do RIR/99, tendo em vista o quanto disposto na Instrução Normativa n.º 70/1982 e no Parecer Normativo COSIT n.º 94/1974, vigente à época dos fatos geradores.

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. 1.877/1.918), em que reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos, mas que em nada inovam nas suas alegações:

- a) Alega 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;
- b) Que o art. 73 da Resolução BACEN N.º 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;
- c) 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;
- d) 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;
- e) 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;
- f) 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;
- g) 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

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.

Os recursos Voluntário e de Ofício são tempestivos e preenchem 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, tanto quanto ao Recurso de Ofício quanto o Recurso Voluntário, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, com exceção de um único ponto do recurso voluntário que entendo ser procedente e será analisado na sequência:

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 os 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/884.

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 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; 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 Decadência Parcial do Crédito Tributário Lançado Relativo ao Período de Maio a Novembro de 2012

13. Inicialmente, asseverou a Interessada ter transcorrido o prazo decadencial previsto no art. 150, §4º do CTN, relativamente ao IRRF referente aos PAs Maio a Novembro/2012, pois a ciência da autuação se deu em 19/12/2017, mais de 5 anos após a ocorrência do fato gerador, compreendido entre 25/05/2012 e 24/11/2012. Nesse sentido, alegou a inaplicabilidade do art. 173, I do CTN, pois efetuou recolhimentos do IRRF relativo a remessas de valores ao exterior (conforme guias de recolhimento - doc. 08), concluindo assim ter havido recolhimentos supostamente a menor do referido tributo (apresenta jurisprudência administrativa tratando dessa especificidade do tema, bem como a súmula 99 do CARF).

14. Verifico que o fisco em seu Termo de Constatação tratou do tema no item decadência (fl. 1003/1004), exatamente sobre os mesmos PAs referenciados pela Interessada, fundamentando o lançamento na falta de recolhimento.

15. Ocorre que, consoante previsão dos manuais do imposto de renda retido na fonte (MAFON 20125 e 20136), as remessas [ao exterior] a título de juros e comissões em geral estão previstas a serem efetuadas sob o código de arrecadação 04817 (juros e comissões em geral), cujo regime de tributação é exclusivo na fonte, na forma do art. 35 da IN SRF n.º 208/2002, c/c IN SRF n.º 252/2002 (art. 1º), vigentes à época, verbis:

16. Incluem-se nessa sistemática os recolhimentos constantes dos 7 DARFs constantes do doc. 08, relativos aos códigos de arrecadação 0422 (IRRF - Royalties e assist. técnica - residentes exterior) e 0473 (IRRF-rendimentos trabalho - resid exterior); todas essas retenções por serem exclusivas são definitivas, e dessa forma, não se comunicam com quaisquer outras retenções, tampouco as que indicam atividades diversas.

17. Note-se que ao caso não se aplica o REsp n.º 973.733/SC - 1ª seção do STJ, suscitado pela Interessada em sua Impugnação, no qual se deu interpretação no sentido de estabelecer que o prazo da homologação contaria a partir do pagamento antecipado mesmo que parcial, do tributo sujeito a lançamento por homologação, visto que, como se verá não há como se considerar ter havido pagamento ou princípio de pagamento.

18. Conforme Acórdão 9101-003.231, proferido pela 1ª Turma da CSRF, deu-se provimento ao Recurso da Fazenda Nacional para aplicar a regra do art. 173, I do CTN; no referido voto o Conselheiro-relator entendeu, da mesma forma que no voto que ora se profere, que não há como utilizar recolhimentos de IR-Fonte referentes a outras retenções (outros fatos geradores), independentemente do código de recolhimento, da rubrica, etc., para fins de deslocar a contagem da decadência para a regra do artigo 150 do CTN. Assim, o referido deslocamento (pleiteado pela Interessada) somente seria possível se comprovado o recolhimento parcial do IRRF sobre as operações de exportação já verificadas, ou seja, valores unicamente relativos a cada exportação efetuada à OGX Áustria.

19. Cite-se EMENTA do julgado:

(...)

20. Dessa forma, os pagamentos do doc. 08 devem ser considerados como totalmente independentes entre si; ademais, neles não prova de remessa anterior, primeiramente,

referente ao código de arrecadação mencionado, ou seja, aquele decorrente de financiamento a exportações; e, necessariamente, vinculado ao mencionado PPE, pois os DARF informam remessas de natureza diversa.

21. Desse modo, não merece guarida a tese apresentada de que houve supostamente pagamento a menor, e de que deveria se considerar a regra do art. 150, §4º do CTN, razão pela qual rejeita-se a tese de decadência.

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

22. 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.

23. Passo a me manifestar:

24. 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.

25. 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.

26. 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;

27. 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.

28. 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.

29. 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.

30. 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.

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

Da Alegação De Vício De Simulação Sem Provas:

32. 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

33. 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; [...]

34. 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

35. 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.

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

DO DIREITO

Da Alegação Do Cumprimento Das Regras Gerais Para Dedutibilidade Das Despesas De Juros Do Contrato de PPE - art. 299 do RIR/99

37. 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.

38. 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 n.º 3.844/2010 (art. 169) 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 n.º 3.689/2013, em seu art. 7310, estabelece que as antecipações de recursos a exportadores brasileiros podem ser efetuadas pelo importador ou por qualquer pessoa jurídica no exterior, inclusive instituições financeiras.

39. 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.

40. 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.

41. 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:

(...)

42. 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?

43. As afirmações acima são comprovadas através do documento de Tradução n.º 63/2004, extraído das fls. 681, 682 e 685, a saber:

(...)

44. 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".

45. 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 nº 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 U\$ 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:

(...)

46. 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:

(...)

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

(...)

48. Para apuração da BC, o fisco verificou, através do SPED CONTABIL 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):

(...)

49. 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.

50. 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:

51. 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.

52. 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.

53. 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, om 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.

54. 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 agora destinado ao desenvolvimento e produção de óleo e gás natural que seriam exportados à OGX Áustria.

55. 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.

56. 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:

(...)

57. 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:

(...)

58. 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.

59. 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.

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

(...)

61. 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.

62. 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:

(...)

63. 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.

64. 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.

65. 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:

(...)

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

(...)

67. 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.

68. Quanto ao requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitualidade na espécie de negócio. O 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.

69. 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 só pela afirmação do fisco de que as obrigações relativas ao PPE teriam sido extintas sem o fornecimento total das exportações de petróleo contratadas, todavia pelos

seguintes fatos abaixo discriminados: (observe-se que, apesar de o PPE ter se mantido vigente, de forma desvirtuada, como se verificará, 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.

70. 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, 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 suprimindo ônus que recairia sobre a OGX Áustria.

71. 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 originado de valor outrora já captado que acabou por gerar juros novamente para o grupo empresarial.

72. 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:

(...)

73. Tais informações corroboram os itens anteriores, no sentido de clarear as intenções do grupo em gerar juros dedutíveis de forma excessiva, através de um mesmo recurso, aliado a intenção de utilizar benefício fiscal sem cumprimento dos requisitos legais para tanto.

74. Oportuno salientar, sobre a hipótese de alíquota zero relativo ao IRRF sobre as remessas dos 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 tela de fl. 502 - Escritura de emissão dos Bonds:

(...)

75. 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:

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

(...)

76. 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 boldholders, daí porque gerou-se o crédito perante a OXG Áustria passível de utilização no PPE reformulado.

77. 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 devem se sujeitar ao IRRF. Da Alegação De Impossibilidade De Se Desconsiderar O Contrato De Pré-Pagamento De Exportação Com Base Na Simulação, Abuso De Formas Ou Planejamento Tributário.

78. 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.

79. 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:

(...)

80. 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.

81. Desta feita, ocorreu abuso de direito dissimulatório na modalidade abuso de forma, pois note-se que a vontade das partes foi, de fato, firmar um 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.

82. 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:

(...)

83. Tais fatos indicam, por óbvio, que os recursos captados só permitiram 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.

84. 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

85. 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.

86. Ora, consoante já mencionado neste voto (item 79), 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 utilizam-se 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 podem se sobrepor a lei tributária abstrata, cujos efeitos são ex re.

Da Alegação De Cancelamento De Parcela Do Crédito Tributário - Inocorrência Do FG Do IRRF Com O Simples Crédito Contábil

87. Nesse tópico, a Interessada refere-se ao período de Maio a Outubro de 2013, no qual não houve remessa efetiva de juros ao exterior (dirigidos à OGX Áustria), mas somente contabilização dos valores; por isso, teria inexistido disponibilidade econômica ou jurídica para configurar o FG do IRRF, na forma do art. 43 do CTN; por outro lado, o fisco teria utilizado, de forma indevida, a expressão "importâncias creditadas", consoante previsão do art. 702 do RIR/99, para justificar o lançamento, a saber:

(...)

88. Para tanto, trouxe à colação doutrina de Hugo de Brito Machado, asseverando que a disponibilidade econômica advém do recebimento do valor que se acrescenta ao patrimônio, e a jurídica, do simples crédito que o contribuinte já passa a dispor juridicamente, embora o valor ainda não esteja em suas mãos.

89. Passo a me manifestar:

90. Inicialmente, deve-se considerar a premissa de que, de fato, o FG do IR não ocorre somente com a remessa ao exterior de importância a título de juros, caso contrário, o caput do art. 702 não teria variância nuclear, contendo outras hipóteses de incidência, como por exemplo pagamento, creditamento e emprego [da referida importância]. Portanto, há que se verificar o significado do vocábulo "creditamento" e se o mesmo poderia ser aplicado ao Auto de Infração.

91. Consoante disposto no Parecer Cosit n. 02/1995, que trata de operações de mútuo entre sociedades interligadas, o termo creditamento não pressupõe pagamento, verbis:

(...)

92. De fato, para além dos julgados administrativos anunciados na Impugnação, existem outros, como por exemplo o Acórdão 106-17.142 de 05.11.2008, do 1º Conselho de Contribuintes / 6a. Câmara - Publicado no DOU em: 30.03.2009, no qual se afirma que só o registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos para fins de incidência do imposto de renda retido na fonte nas remessas ao exterior. Ou, ainda, o Acórdão 106-17.142 de 05.11.2008, da 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, publicado no DOU em 30/03/2009, no qual se assevera que o mero registro contábil do crédito [a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país, a título de juros ...] não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

93. Todavia para se configurar no creditamento realizado a disponibilidade jurídica (já que a econômica não ocorreu, pois não houve remessa de valor), deve-se tomar como base as cláusulas obrigacionais constantes do PPE, e igualmente verificar como foi efetuada sua alteração pelo plano de recuperação judicial; pois caso a obrigação imposta pelo referido contrato tenha vigorado no prazo de maio a outubro de 2013, já que somente no fim desse prazo é que houve o pedido de recuperação judicial, e a consequente alteração contratual, a disponibilidade jurídica dos juros contratuais deve ser reconhecida, em virtude, do princípio da competência, bem como do princípio pacta sunt servanda, sendo que esse só poderia ser, em tese, afastado mediante prova de desequilíbrio contratual, o que não foi levantado nesses autos, mesmo porque não caberia tal análise nessa seara administrativa.

94. Conforme tradução juramentada do contrato de PPE (fls. 683 e ss), o contrato foi firmado em 04/11/2011, para exportação de barris de óleo até o dia 27/05/2018, e pagamento de juros semestrais que se iniciariam em 27/05/2011, e daí em diante, até a data de vencimento da dívida, a saber:

(...)

95. No Plano de Recuperação Judicial (fls. 792/902), conforme tela extraída do item 7 (Governança Corporativa - Observância de Obrigações), a Interessada obriga-se a observar, desde a emissão [das ações] até sua efetiva entrega aos credores (boldholders), todos os termos e contratos de pré-pagamento de exportação, e/ou sua reestruturação, a saber:

(...)

96. Além disso, o item 17 (fl. 853) é claro ao dispor que, em havendo conflitos entre as disposições do Plano de recuperação e os contratos de pré-pagamento, estes últimos prevaleceriam, a saber:

(...)

97. Dessa forma, a Interessada teria de demonstrar que o plano alterou o contrato de pré-pagamento, cancelando a obrigação dos juros do período de maio outubro de 2013, o que não foi feito.

98. Ademais, o item 6.2 do Plano (Pagamento de Créditos Detidos pela OGX Áustria) não previu o cancelamento dos juros do período ora analisado, pelo contrário, alude que as condições originais dos créditos OGX Áustria seriam preservadas, exceto pela prorrogação do prazo de amortização em parcela única, e a extinção da incidência de juros; nesse sentido, em nada excepcionou quanto as obrigações que envolveram os juros do período em questão, de modo que, contrario sensu, deve-se considerar como atrativos os efeitos das mudanças engendradas a partir do plano de recuperação, pois que não afetaram os juros do PPE anteriormente remetidos:

(...)

99. Por todo o exposto, considero que as obrigações de pagamento dos juros, no referido PPE, referente aos PAs maio a outubro/2013 eram exigíveis, pelo quê deveriam ser reconhecidos contabilmente pelo devedor, pelo regime de competência; e da mesma forma, os direitos, por parte do credor, no caso, a OGX Áustria, levando-se a concluir pela ocorrência da disponibilidade jurídica, ainda que não efetivamente remetidos.

100. Assim, procede, por essa linha de interpretação, o lançamento efetuado.

Da Existência De Convenção Para Evitar A Dupla Tributação Firmada Entre Brasil E Áustria

101. No presente tópico, a Interessada argumentou que a autoridade fiscal ignorou o fato de que a Convenção para Evitar Dupla Tributação firmada entre as Repúblicas do Brasil e da Áustria, internalizada pelo Decreto n. 78.107/1976 (art. 11), estabelece limite para a alíquota de IRRF incidente sobre as remessas a título de juros, realizadas entre estabelecimentos localizados naqueles Estados, a qual não poderá exceder a 15%.

102. Acrescenta que o art. 98 do CTN prevê que os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha (apresenta doutrina e jurisprudência sobre prevalência dos tratados internacionais sobre o direito interno, bem como a Solução de Consulta COSIT n. 501/2017, vinculada à SC 153/2015, que tratam de rendimentos pagos ou creditados a contribuinte domiciliado na França).

103. Passo a me manifestar:

104. Regra geral, aplicam-se às operações mencionadas as disposições das seguintes normas específicas:

- Portaria MF n.º 70/1997: trata das condições para aplicação da alíquota zero do Imposto de Renda incidente nas remessas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, nas hipóteses que menciona;
- Circular Bacen n.º 2.751/1997 (norma de objetivo cambial): trata da exigência de comprovação da aplicação de créditos obtidos no exterior no financiamento de exportações brasileiras;
- Lei n.º 9.779/1999: trata, dentre outros temas, sobre tributação de rendimentos de beneficiários no exterior, prevendo no art. 8º incidência de alíquota e 25% quando o país do residente no exterior não tribute a renda ou a tribute em alíquota inferior a 20%; todavia, o art. 9º determina aplicação da alíquota de 25%, independente do país, quando o crédito que deveria ter sido aplicado nas exportações não o foi;
- Decreto n.º 6.761/2009 (art. 6º a 9º): repete as disposições da lei n. 9779/1999, ratificando a destinação específica dos recursos captados no exterior e o pagamento de IRRF no caso de não comprovação da aplicação;
- IN RFB n.º 1455/2014 (art. 12): trata das normas de incidência da alíquota de IRRF de 25%, referenciando-se ao Decreto n. 6.761/2009, e à hipótese de os recursos obtidos no exterior não terem se destinado ao financiamento de exportações. Acrescente-se, que a matéria foi consolidada no art. 691, XI do RIR/99 (atual art. 755, VI do RIR/2018);
- Contrato de Pré-Pagamento de Exportação (documento de Tradução Juramentada n.º 63/2014): trata das exportações e remessa de juros à OGX Áustria, especificamente.

105. De fato, como mencionado pela Interessada, o art. 98 do CTN prevê que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. Nesse sentido, penso que se pode acrescentar que o CTN, porquanto norma recepcionada como Lei Complementar, possuirá prevalência, nas matérias de sua competência constitucional, sobre as demais normas primárias infraconstitucionais.

106. Ora, defende a Interessada a aplicação dos §§1º e 2º do art. 11 da Convenção [Brasil-Áustria] para Evitar Dupla Tributação em matéria de impostos sobre a renda e o capital, internalizada através do Decreto n. 78.107, de 22 de julho de 1976, que possuem a seguinte previsão:

(...)

107. De acordo com essas normas, o limite máximo do tributo retido (que no caso não o foi) seria de 15% do valor bruto, pois que ao caso, em tese, se aplicaria o §2'.

108. Apenas para corroborar a convicção que aqui será firmada, de que aplica-se ao caso o §2' do art. 11, deve-se afastar a previsão do §5' da referida Convenção, que excepciona a aplicação do §2'e determina a aplicação do §7', cuja previsão é de que quando o devedor assume o ônus do pagamento os juros serão tributados no seu Estado, e não há, nesse caso, estabelecimento de alíquota máxima de 15%, verbis:

(...)

109. O §7' supramencionado não deve ser aplicado, apesar de a Interessada ser devedora dos juros, possuir estabelecimento permanente no Brasil e ter suportado o ônus do pagamento, já que deveria tê-los retido e recolhido mas não o fez, visto não ter se vislumbrado a excepcionalidade prevista no §5', pois o afastamento do §2'só se daria se a beneficiária (na Áustria) possuísse (no Brasil) estabelecimento permanente; ora, a OGX Áustria não detém qualquer participação no capital da Interessada, e o sentido de se ter um estabelecimento só seria aplicável se fossem vislumbradas as hipóteses do art.

243, §§ 1º e 2º, da Lei n. 6.404/1976, que tratam dos conceitos de coligadas e controladas, verbis:

(...)

110. Como a OXG Áustria não se enquadra às hipóteses acima, pois que não há títulos societários da Interessada a ela pertencentes, já que todos pertenciam praticamente à Holding, e que tampouco há prova de sua influência significativa junto à Interessada, restaria, de fato, ao caso, a aplicação da hipótese do §2º do art. 11 da referida Convenção.

111. Acrescente-se que o próprio Tratado Internacional prevê no §7º do art. 5º que o fato de uma sociedade residente [...] ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado [no caso da Holding no Brasil] não será, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento permanente de outra. Ora, se a previsão não se enquadraria à Holding (controladora), quanto mais à Interessada, que é controlada da Holding e não possui qualquer relação societária direta com a OXG Áustria.

112. Todavia, ainda que o §7º do art. 11 fosse aplicável ao caso, em tese, e que ele não estabeleça limite máximo de 15% para a alíquota do IRRF, ainda assim haveria impasse para a aplicação do percentual de 25%, visto que a Portaria MF n. 470/197617, que trata de métodos de aplicação da Convenção Brasil-Áustria relativamente a esse órgão fazendário arrecadador, determina que a legislação brasileira só é aplicável quando se verifique rendimentos não abrangidos pelos artigos 10, 11 e 12 da Convenção (que tratam de dividendos, juros e royalties), o que não é o caso, já que o litígio envolve remessa de juros, verbis:

(...)

Sobre a Hipótese de Reajustamento da BC a ser analisada de ofício

113. Continuando, tem-se que na hipótese, a BC apurada foi reajustada pelo fisco pois, como regra geral, os casos de imposto incidente na fonte sobre os juros pagos a domiciliados no exterior possuem natureza de tributação exclusiva, já que o rendimento não mais será objeto de tributação no País; nesse caso, a fonte pagadora revestir-se-á da condição de responsável exclusiva pelo imposto, competindo-lhe entregar o valor líquido ao beneficiário. Contudo, no caso de a fonte pagadora não efetuar a retenção de imposto, quando devido, aplica-se o reajustamento da BC, na forma do art. 725 do RIR/99, verbis:

(...)

114. Isto porque, como regra geral, uma das hipóteses em que a fonte pagadora assume o ônus do IRRF é quando não efetua o desconto do IRFonte nos casos em que a lei prevê a retenção, consoante interpretação do art. 61 da Lei n. 8981/1995, c/c art. 74, § 2º da Lei n.º 8.383/1991 (hoje, consolidados nos arts. 730, caput, § 1º e 731, caput, ambos do RIR/2018, já aplicáveis à época dos fatos).

115. No caso em tela, como consta dos itens anteriores, o entendimento firmado no voto tem se alinhado ao lançamento apenas no sentido de que a Interessada deveria ter efetuado as retenções na fonte, em virtude da falta de comprovação da utilização dos valores captados do exterior nas exportações previstas no PPE. Todavia, quanto ao reajustamento da BC, a IN SRF N. 70/1982, prevê sua impossibilidade ao caso, verbis:

(...)

116. Por sua vez, o Parecer Normativo Cosit n.º 94/1974, publicado no DOU em 15/07/1974, também corroborava expressamente a assertiva, sendo certo que o referido

ato só foi revogado em 05/08/2014, através do Ato Declaratório Executivo RFB n.º 04, de 06/08/201418, portanto, encontrava-se em vigor à época dos fatos geradores, verbis:

(...)

117. Por fim, a mesma previsão encontrava-se consolidada no RIR/99, conforme art. 703, § único, a saber:

(...)

118. Isto posto, ainda que não tenha a Interessada levantado a hipótese de improcedência do reajustamento da BC apurada pelo fisco, é cediço que o julgador administrativo deve zelar pela aplicação das normas cogentes, se cabíveis. Assim, penso ser aplicável à hipótese a previsão do §2º do art. 11 da Convenção Brasil-Austria para evitar dupla tributação, internalizada através do Decreto n. 78.107, de 22 de julho de 1976, para reconhecer nesse voto o limite máximo de 15% para a constituição do crédito de IRRF sobre os juros remetidos e creditados, bem como reconhecer a aplicabilidade do art. 703, § único do RIR/99, para se seja considerada como Base de Cálculo o valor apurado pelo fisco sem o reajuste previsto no art. 725 do RIR/99.

119. Dessarte, entendo ser exigível o IRRF no valor (total) e principal de R\$ 129.178.321,44, conforme os ajustes da tabela abaixo:

AUTO DE INFRAÇÃO					VOTO			
Fato Gerador	BC reajustada	Alíquota	Valor Recolhido	IRRF apurado	BC sem reajuste	Alíquota	IRRF Mantido	Diferença Exonerada
25/05/2012	302.539.054,56	25%	0,00	75.634.763,64	226.904.290,92	15%	34.035.643,64	41.599.120,00
24/11/2012	310.683.011,73		0,00	77.670.752,93	233.012.258,80		34.951.838,82	42.718.914,11
28/05/2013	277.549.821,48		0,00	69.387.455,37	208.162.366,11		31.224.354,92	38.163.100,45
31/05/2013	9.382.067,44		0,00	2.345.516,86	7.036.550,58		1.055.482,59	1.290.034,27
30/06/2013	48.046.472,81		0,00	12.011.618,20	36.034.854,61		5.405.228,19	6.606.390,01
31/07/2013	51.321.929,22		0,00	12.830.482,30	38.491.446,92		5.773.717,04	7.056.765,26
31/08/2013	52.406.334,98		0,00	13.101.583,74	39.304.751,24		5.895.712,69	7.205.871,05
30/09/2013	47.669.653,09		0,00	11.917.413,27	35.752.239,82		5.362.835,97	6.554.577,30
31/10/2013	48.653.400,81		0,00	12.163.350,20	36.490.050,61		5.473.507,59	6.689.842,61
	1.148.251.746,12		total	287.062.936,51	861.188.809,61	Totais	129.178.321,44	157.884.615,07

Da Alegação De Inaplicabilidade Da Alíquota Majorada Para Remessas À Pj Situada Na Áustria Pela Ausência Da Áustria No Rol De Países Com Tributação Favorecida

120. Não obstante o voto referente ao item anterior, passa-se a analisar o presente tópico considerando hipótese de eventual provimento de recurso de ofício, ou de voto vencido; sendo nesse tópico analisada tão somente a alegação de exigência de que o destinatário dos juros integre rol de países com tributação favorecida.

121. Alegou a Interessada a não subsistência da alíquota majorada de 25%, porque a Áustria não pertence ao rol de países com tributação favorecida (paraísos fiscais - n/f da IN RFB n. 1.037/2010 - cujo rol seria taxativo) e que essa seria exigência formulada pelo auditor, quando fundamentou o auto de infração nos arts. 685, II, "b", art 691, XI, §12, e art. 725, todos do RIR/99.

122. No máximo aquela República se enquadraria no rol dos regimes fiscais privilegiados, todavia, isso ocorreu apenas em 2016, com a IN RFB n. 1.658/2016, mas que por se tratar de situações completamente distintas, não caberia a majoração efetuada.

123. Passo a me manifestar:

124. Não merecem guarida as alegações, pois a alíquota de 25% está especificada no art. 691, do RIR/99, sendo que o §12 determina aplicação de tal percentual referindo-se à hipótese do inciso XI do mesmo artigo, a saber:

(...)

125. O inciso XI, por sua vez, apresenta hipótese de destinação obrigatória (do crédito que gerou os juros) ao financiamento de exportações, verbis:

(...)

126. Ora, o auditor autuante mencionou o art. 685, II, "b" do RIR/99 justamente porque esse dispositivo excepciona sua aplicação quando se verifique a hipótese do inciso XI do art. 691, notadamente, o caso de juros vinculados a créditos para financiamento de exportações, verbis:

(...)

127. Ficando claro que em nenhum momento a legislação aplicada ao auto de infração exige que o país destinatário dos juros integre rol daqueles com tributação favorecida, entendo que a fundamentação possui higidez necessária a manter o lançamento, no que se refere ao presente tópico.

Da alegação de impossibilidade de se exigir juros de mora sobre valores exigidos a título de multa de ofício

128. 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.

129. 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:

(...)

130. 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.

131. 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:

(...)

132. 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.

133. 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:

(...)

134. 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.

135. Sob toda essa hermenêutica, entendo ser correta a interpretação dos dispositivos previstos nos arts. 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.

136. 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:

(...)

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

(...)

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

CONCLUSÃO

139. Por todo o exposto, consolido o voto para:

- **Rejeitar** as preliminares de nulidade; e
- No Mérito, **Dar Parcial Provento** a Impugnação para exonerar parte do crédito de IRRF, reduzindo-o para o valor total (e principal) de R\$ 129.178.321,44, acrescido de multa de 75% e juros de mora, conforme tabela abaixo:

Fato Gerador	AUTO DE INFRAÇÃO			VOTO				
	BC reajustada	Alíquota	Valor Recolhido	IRRF apurado	BC sem reajuste	Alíquota	IRRF Mantido	Diferença Exonerada
25/05/2012	302.539.054,56		0,00	75.634.763,64	226.904.290,92		34.035.643,64	41.599.120,00
24/11/2012	310.683.011,73		0,00	77.670.752,93	233.012.258,80		34.951.838,82	42.718.914,11
28/05/2013	277.549.821,48		0,00	69.387.455,37	208.162.366,11		31.224.354,92	38.163.100,45
31/05/2013	9.382.067,44		0,00	2.345.516,86	7.036.550,58		1.055.482,59	1.290.034,27
30/06/2013	48.046.472,81	25%	0,00	12.011.618,20	36.034.854,61	15%	5.405.228,19	6.606.390,01
31/07/2013	51.321.929,22		0,00	12.830.482,30	38.491.446,92		5.773.717,04	7.056.765,26
31/08/2013	52.406.334,98		0,00	13.101.583,74	39.304.751,24		5.896.712,69	7.205.871,05
30/09/2013	47.669.653,09		0,00	11.917.413,27	35.752.239,82		5.362.835,97	6.554.577,30
31/10/2013	48.653.400,81		0,00	12.163.350,20	36.490.050,61		5.473.507,59	6.689.842,61
	1.148.251.746,12		total	267.062.936,51	861.188.809,61	Totais	129.178.321,44	157.884.615,07

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 documento 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.

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 autuação 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 autuação 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.

Quanto à preliminar de decadência, Ocorre que, consoante previsão dos manuais do imposto de renda retido na fonte (MAFON 20125 e 20136), as remessas [ao exterior] a título de juros e comissões em geral estão previstas a serem efetuadas sob o código de arrecadação 04817 (juros e comissões em geral), cujo regime de tributação é exclusivo na fonte, na forma do art. 35 da IN SRF n' 208/2002, c/c IN SRF n' 252/2002 (art. 1'), vigentes à época.

Incluem-se nessa sistemática os recolhimentos constantes dos 7 DARFs constantes do doc. 08, relativos aos códigos de arrecadação 0422 (IRRF - Royalties e assist. técnica - residentes exterior) e 0473 (IRRF-rendimentos trabalho - resid exterior); todas essas retenções por serem exclusivas são definitivas, e dessa forma, não se comunicam com quaisquer outras retenções, tampouco as que indicam atividades diversas.

Os pagamentos do doc. 08 devem ser considerados como totalmente independentes entre si; ademais, neles não prova de remessa anterior, primeiramente, referente ao código de arrecadação mencionado, ou seja, aquele decorrente de financiamento a exportações; e, necessariamente, vinculado ao mencionado PPE, pois os DARF informam remessas de natureza diversa.

Desse modo, não merece guarida a tese apresentada de que houve supostamente pagamento a menor, e de que deveria se considerar a regra do art. 150, §4º do CTN, razão pela qual rejeita-se a tese de decadência.

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, a comprovação de efetividade das exportações tem sido o principal fator para aplicação ou não da alíquota zero de IRRF sobre as remessas a títulos de juros pagos ao exterior em decorrência de pré-pagamento de exportação.

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

Entretanto, ainda quanto ao Recurso Voluntário, no que se refere ao pedido de cancelamento do IRRF relativo aos fatos geradores de maio de 2013 a outubro de 2013, isto porque a partir daí até o mês de outubro de 2013 (data da petição inicial do Plano), foram apropriados/creditados pelo regime de contabilização por competência”.

Neste ponto entendo ter razão a recorrente. A simples contabilização dos valores relativos aos juros incidentes sobre o contrato de “PPE” no período compreendido entre junho e outubro de 2013 não seria suficiente para configurar o fato gerador do “IRRF”, vez que não houve a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica por parte da beneficiária domiciliada no exterior (“OGX-Áustria”).

O CARF já se manifestou em caso idêntico, em que por unanimidade negou provimento a Recurso de Ofício, decisão com a qual concordo:

IRRF. EMPRÉSTIMO OBTIDO NO EXTERIOR. REGISTRO CONTÁBIL DOS JUROS. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DE RENDAS OU PROVENTOS PELO CREDOR. INEXISTÊNCIA.

O mero registro contábil dos juros pelo devedor não implica a disponibilidade

econômica ou jurídica de rendas ou proventos pelo credor, devendo ser afastada a incidência do imposto de renda na fonte. (Acórdão 2402005.720 – Cons. Relator João Victor Ribeiro Aldinucci)

Logo, o lançamento contábil que não configure efetiva e real aquisição de disponibilidade econômica e jurídica pelo beneficiário (*in casu*, “OGX-Áustria”) não pode ser considerado fato gerador de tributo, por qualquer espécie que seja pertinente a essa hipótese de incidência.

Assim, durante o período de 31 de maio a 31 de outubro de 2013, não ocorreu o fato gerador do “IRRF”, ao contrário do que entendeu a DRJ ao manter o crédito tributário de IRRF sobre esta parcela, razão pela qual oriento meu voto, neste particular, por dar parcial provimento do Recurso Voluntário, mantendo-se o lançamento tão somente quanto aos fatos geradores de 25/05/2012, 21/11/2012, 28/05/2013.

Já no que se refere ao Recurso de Ofício mantenho também pelos próprios fundamentos por entender adequado o ajuste procedido pela DRJ em função do tratado existente entre os países.

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva