



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16682.721139/2012-41  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-002.535 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de novembro de 2013  
**Matéria** IRF  
**Recorrentes** PETRÓLEO BRASILEIRO S.A.- PETROBRÁS  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009

CRÉDITO JURÍDICO/CONTÁBIL. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR QUE INICIA A CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL DO IRRF SOBRE JUROS PAGOS A BENEFICIÁRIA DOMICILIADA/RESIDENTE NO EXTERIOR.

No caso de IRRF incidente sobre juros remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, em que a tributação é exclusiva de fonte, o fato gerador, termo inicial da contagem do prazo decadencial, ocorre na data da efetiva disponibilidade econômica ou jurídica pelo seu beneficiário. O simples crédito jurídico/contábil, antes da data apazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo beneficiário, não representando, portanto, aquisição, por este, da disponibilidade econômica ou jurídica.

JUROS. CARACTERIZAÇÃO. OPERAÇÃO DE VENDA COM ENTREGA IMEDIATA E PAGAMENTO FUTURO. REMUNERAÇÃO.

Caracteriza pagamento de juros o valor entregue pelo adquirente de mercadoria ao fornecedor como contrapartida pelo alargamento do prazo de pagamento da mercadoria, previamente acertado em contrato firmado entre as partes.

IRF. JUROS. PAGAMENTO A CONTRIBUINTE RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA.

Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas. Sendo o beneficiário residente em país que não tributa a renda ou que a tributa à alíquota máxima inferior a 20%, a alíquota aplicável é de 25%.

**MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA EM 50%. CABIMENTO.  
ATENDIMENTO INSUFICIENTE AS INTIMAÇÕES FISCAIS**

Agrava-se a penalidade, na forma do artigo 44, § 2.º, da lei n.º 9.430, de 1996, quando em procedimento de ofício o contribuinte deixa de atender a solicitação da Autoridade Fiscal, ou atende de forma insuficiente, deixando de fornecer documentos que sabidamente detinha a guarda, proporcionando a mora na verificação e maiores ônus à Administração Tributária pela demanda de diligências e de outras fontes de informações.

Recurso de Ofício Provido.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, QUANTO AO RECURSO DE OFÍCIO: Pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso de ofício. Vencidos os Conselheiros Rafael Pandolfo, Fabio Brun Goldschmidt e Pedro Anan Junior, que negavam provimento ao recurso. O Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior acompanha o voto do Relator pelas conclusões e apresentará declaração de voto. O Conselheiro Rafael Pandolfo arguiu questão de ordem, que pelo voto de qualidade foi rejeitada, vencidos os Conselheiros Rafael Pandolfo (Arguinte), Fabio Brun Goldschmidt e Pedro Anan Junior. Os conselheiros Rafael Pandolfo (Arguinte) e Fabio Brun Goldschmidt apresentarão declaração de votos no tocante a questão de ordem. QUANTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO: Por maioria de votos, rejeitar a preliminar. Vencidos os Conselheiros Rafael Pandolfo e Pedro Anan Junior. No Mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Rafael Pandolfo, Fabio Brun Goldschmidt e Pedro Anan Junior, que proviam o recurso. O Conselheiro Pedro Anan Junior apresentará declaração de voto. Fizeram sustentação oral, pelo contribuinte Dr. Marcos Vinícius Neder de Lima, OAB 09.611.746/SP e pela Fazenda Nacional Dr. Claudio Xavier Seefelder Filho (Procurador da Fazenda Nacional).

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez – Presidente em Exercício e Relator

(Assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Declaração de voto

(Assinado digitalmente)

Rafael Pandolfo – Declaração de voto

(Assinado digitalmente)

Fábio Brum Goldshmidt – Declaração de voto

Processo nº 16682.721139/2012-41  
Acórdão n.º **2202-002.535**

**S2-C2T2**  
Fl. 3

---

(Assinado digitalmente)

Pedro Anan Junior – Declaração de voto

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Lopo Martinez, Rafael Pandolfo, Marcio de Lacerda Martins (Suplente Convocado), Fabio Brun Goldschmidt, Pedro Anan Júnior e Heitor de Souza Lima Junior (Suplente Convocado).

## Relatório

Em desfavor da contribuinte, PETRÓLEO BRASILEIRO S.A.-PETROBRÁS, foi lavrado auto de infração, formalizado pela Divisão de Fiscalização da DEMAC/RJ em 14/12/2012, para exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte IRRF no valor de R\$ 860.019.112,87, acrescido da multa de ofício, no percentual de 112,5% e demais encargos moratórios, incidente sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, mais especificamente sobre juros pagos à empresa controlada pela interessada e domiciliada nas Ilhas Cayman, *Petrobrás International Finance Company* (a seguir denominada “PIFCO”), de 07 de janeiro de 2008 a 28 de dezembro de 2009, apurados com base em planilhas apresentadas pela interessada em 10/09/2012 (pagamentos de 2008) e 13/11/2012 (pagamentos de 2009).

O lançamento teve como enquadramento legal os arts. 682, 685, 702 e 703 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 2.673/2.708 descreve a interessada e suas atividades, e destaca que os fatos descritos se referem aos anos calendário de 2008 e 2009 (exercícios 2009 e 2010).

Sobre outros lançamentos relativos a mesma matéria:

*Registra que os fatos geradores relativos aos pagamentos no ano calendário de 2007 já foram lançados por meio de auto de infração objeto do processo nº 16682.720619/2012-94, julgado procedente no que tange ao crédito de IRRF, por unanimidade, nos termos do Acórdão nº 12-49.463 desta 5ª Turma, datado de 13 de setembro de 2012.*

*Destaca também que a interessada já foi objeto de procedimento fiscal semelhante com relação aos anos calendário de 1999 a 2002, que resultou na lavratura de Auto de Infração de IRRF em 20/05/2004, objeto do processo nº 18471.000525/2004-04, tendo a mesma apresentado impugnação onde alegou que os acréscimos financeiros pagos à PIFCO seriam pagamentos de preço de compra a termo, estando assim incluídos no preço e não se configurando em pagamento de juros.*

*Em julgamento nesta DRJ, a 2ª Turma, por unanimidade, considerou o lançamento improcedente, reconhecendo a decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos entre 07/01/1999 e 19/05/1999 e, quanto ao mérito, acolhendo os argumentos da interessada.*

*Porém, em sessão de 05/12/2007, a 6ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 106-16.648, por sete votos a um, deu provimento ao recurso de ofício e restabeleceu o lançamento relativo aos fatos geradores não atingidos pela decadência, reconhecendo os acréscimos pagos nas transações entre a interessada e a PIFCO com natureza de juros e, como tal, sujeito à incidência de IRRF.*

O Termo de Verificação Fiscal relata o histórico do procedimento fiscal que teve início em 20/04/2011, destacando as reiteradas intimações fiscais, seus pedidos de prorrogação e respostas, por vezes incompleta ou insatisfatória.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 31/08/2011

Autenticado digitalmente em 10/02/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 28/02/2014

4 por HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR, Assinado digitalmente em 19/02/2014 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assina

do digitalmente em 10/02/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 11/02/2014 por FAB

IO BRUN GOLDSCHMIDT, Assinado digitalmente em 10/02/2014 por RAFAEL PANDOLFO

Impresso em 07/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Constatou que no contrato de venda de petróleo entre a interessada e a PIFCO, do dia 07/08/2003 (em vigor até 19/12/2007), foi estendido o prazo para pagamento dos produtos adquiridos em até 360 dias após o vencimento da compra, pagando a interessada uma remuneração à PIFCO proporcional à extensão do pagamento concedido por ela à interessada.

Destaca que apenas em 05/08/2009, após ciência, em 22/05/2009, do Acórdão nº 106-16.648, foi celebrado novo contrato entre as partes, onde percebe-se que o texto referente ao pagamento de uma remuneração à PIFCO proporcional ao prazo de extensão concedido por esta à interessada é sucumbido, embora os registros contábeis continuassem a evidenciar na etapa da compra a existência de encargos financeiros a apropriar. Tal remuneração, discriminada na planilha anexo I do Termo de Constatação Fiscal nº 5, foi identificada como registro de individualização e controle dos pagamentos de ônus financeiro à PIFCO, concluindo a fiscalização se tratar de pagamento de juros incorrido sobre a importação de produtos de petróleo à PIFCO no ano de 2007, logo sujeitos à tributação do IRRF, juros estes calculados pela aplicação da taxa Libor mais spread de 3%, proporcionalizados em função do período a que se referiam os juros, cujo percentual era aplicado após o 30º dia do embarque das mercadorias até o dia do efetivo pagamento.

Destaca que no contrato social da PIFCO consta dentre seus objetivos sociais “praticar negócios de comercialização, vendas, financiamento, compras, armazenamento e transporte de petróleo, gás natural e todos os outros hidrocarburetos de produtos derivados”; bem como que a mesma contabilizou como receita financeira os acréscimos creditados em decorrência das vendas de petróleo e derivados à interessada com prazo para pagamento dilatado.

Conclui que as *invoices* traziam embutidas o acréscimo financeiro pela dilatação do prazo para pagamento, quando na contabilidade este valor era desmembrado em contas de natureza distintas: “produto petróleo” (ativo) e “encargos financeiros a transcorrer” (reduzora do passivo).

Constata que os encargos financeiros foram reconhecidos na contabilidade da interessada pelo regime de competência e como despesa financeira.

Aplica para o lançamento os arts. 685, 702 e 703 do RIR, in verbis:

*Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte.*

*Art. 702. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas.*

*Art. 703. 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.*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, consideram-se fato gerador do imposto a remessa para o exterior e contribuintes, o remetente não se aplicando o regulamento de que trata o art. 725.*

Transcreve trechos do Acórdão nº 106-16.648 e dos relatórios entregues em 2008 à Securities and Exchange Commission SEC, agência federal americana que exerce as funções de Comissão de Valores Mobiliários, onde foram os acréscimos reconhecidos como receitas financeiras.

Destaca as contradições entre tais relatórios e as alegações da interessada para afastar a autuação.

Descreve a forma de registro contábil das operações na interessada e na PIFCO, onde as mesmas contabilizam os acréscimos como receitas e despesas financeiras, bem como pagamento e recebimento de juros.

Descreve o lançamento fiscal, como segue:

*“Efetuamos de ofício o lançamento do IRRF devido, relativo aos anos calendário de 2008 e 2009, com base na planilha apresentada em 02 de abril de 2012, devidamente corrigida pelas informações prestadas na planilha de 24 de abril de 2012.*

*Com base nas informações prestadas nas planilhas supracitadas, elaboramos quatro Demonstrativos para calcular o imposto devido sobre esses juros pagos à PIFCO:*

*Demonstrativo I - Foi feita a Identificação do Lançamento Contábil para Cada Pagamento, em razão de que, em alguns casos, para uma mesma invoice houve mais de um registro contábil de pagamento;*

*Demonstrativo II - Para fim de identificação dos juros embutidos na etapa do pagamento foi calculada a razão entre os valores da coluna Conta "Encargos Financeiros A Apropriar" sobre o valor registrado na coluna "Contas A Pagar" na etapa da compra. O resultado está registrado na coluna "% de Juros" e foi aplicado sobre os valores da coluna "Valor debitado", resultando no valor dos juros embutidos no pagamento, demonstrado na coluna "Parcela dos Juros";*

*Demonstrativo III - Foi feita a consolidação diária dos valores referentes à parcela de juros (Base de Cálculo do IRRF), calculados no Demonstrativo II;*

*Demonstrativo IV - Foi feita a aplicação da alíquota sobre a parcela de juros resultando no IRRF devido. Esse mesmo Demonstrativo foi usado para alimentar com dados o sistema que emite autos de infração.*

*Por se tratar de beneficiário domiciliado nas Ilhas Cayman, país com tributação favorecida, a que se refere o art. 24 da Lei 9.430/96, relacionado na Instrução Normativa n.º 188/2000, a alíquota do imposto será de 25%, conforme determina o art. 8º da Lei 9.779/99 c/c o art. 685, inciso II, alínea "b" do RIR/99, já citado”*

Foi aplicada multa de ofício no percentual de 75%, aumentada pela metade, conforme §2º, inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por ter a interessada protelado reiteradamente, após diversas intimações e reintimações, a disponibilização de informação fundamental para o lançamento: planilha com discriminação do valor principal e dos acréscimos financeiros no momento do pagamento.

A interessada teria respondido com pedidos de prorrogação, atendimentos de intimação fora do prazo concedido e apresentação incompleta de documentos, tendo o Termo de Verificação Fiscal descrito as diversas intimações e respostas, desde o Termo de Intimação

Fiscal nº 06, de 22 de setembro de 2011, até a apresentação da planilha pela interessada, em 02 de abril de 2012.

Incidiram sobre o principal, também, juros de mora equivalentes à variação da taxa de juros Selic acumulada mensalmente, conforme art. 953 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999.

Inconformada com o lançamento, a interessada apresentou, em 11/01/2013, a impugnação de fls. 3.721/3.780, onde arguiu a tempestividade, descreve a autuação e divide seu arrazoado em itens, como segue:

***Da Decadência:***

*Preliminarmente, alega que estaria decaído o direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento sobre os embarques registrados contabilmente até de 14/12/2007, uma vez que transcorridos mais de cinco anos entre a ocorrência do fato gerador do IRRF e o momento da ciência do lançamento, em 14/12/2012. Isso porque o art. 156, inciso V, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional CTN) prevê que a decadência extingue o crédito tributário e o início da contagem do prazo decadencial, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como o IRRF, conforme norteia o art. 150, §4º do CTN, seria a partir da ocorrência do fato gerador, sendo o mesmo, conforme art. 114 do CTN, a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

*Prossegue alegando que a situação necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do IR seria o crédito jurídico, que, no presente caso, seria elemento determinante para ocorrência do fato gerador e representaria a situação em que, embora o titular não esteja da posse direta do rendimento, este foi colocado à sua disposição pela fonte pagadora em razão do caráter sinalagmático do contrato de compra e venda (ensejador das importações) alinhado com esse conceito o art. 702 do RIR, ao tratar da incidência do IRRF que prescreve que o “crédito” representativo do rendimento já autoriza a sua incidência.*

*Alega que o crédito jurídico em uma compra e venda de bens ocorre no exato instante em que a renda que decorre desta operação incorpora-se ao patrimônio do vendedor, no momento em que este entrega a mercadoria ao comprador, o qual passa a ter direito ao preço ajustado e, conseqüentemente efetua o registro contábil pertinente, nascendo, neste momento, o fato gerador, respeitando-se, assim, o princípio de competência.*

*Desta forma, no caso da compra e venda de petróleo, o crédito nasceria quando da entrega da carga e o registro contábil, uma vez que o direito ao preço já estaria adquirido (crédito jurídico), pois a vendedora já teria o direito ao crédito, podendo até cedê-lo, oferecê-lo em garantia ou usá-lo para outros fins.*

*Resume que a ocorrência do fato gerador nas operações autuadas teria se dado com o registro contábil e a entrega do petróleo à interessada, e assim, todos os embarques verificados até 14 de dezembro de 2007 estariam irremediavelmente atingidos pela decadência, por terem decorridos cinco anos de sua ocorrência até o lançamento.*

*Afirma que preencheu Declarações de Importação (DI) submetidas às autoridades tributárias, com destaque de outros tributos, não restando dúvidas que a partir do momento de tais preenchimentos, as autoridades tributárias tomaram conhecimento da operação efetuada pela impugnante, podendo assim fiscalizá-la, pois desde as informações prestadas nas DIs, o Fisco teve totais condições de analisar a existência e a correta apuração dos tributos envolvidos na operação.*

*Encerra reafirmando que o termo inicial para contagem do prazo decadencial teria sido fixado com a entrega à Petrobrás do petróleo importado e respectiva contabilização e o termo final teria se operado com a ciência do lançamento, em 14/12/2012, tendo entre o termo inicial e o termo final havido decurso do prazo de mais de cinco anos, de modo que esses lançamentos teriam sido fulminados pela decadência, devendo ser declarados extintos com base no art. 156, V, do CTN.*

***Da Operacionalização de compra e venda de petróleo pela Petrobrás:***

*Neste item, a interessada evidencia os procedimentos adotados para operacionalização de seu processo produtivo, demonstrando o contexto em que as operações ocorreram e informando o papel da sua subsidiária PIFCO nas mesmas, tal como a aquisição de petróleo e derivados no exterior para revenda à interessada.*

*Justifica que o uso de empresa estrangeira com a finalidade de compra e venda de petróleo é praxe no mercado de óleo e gás, sobretudo pela facilidade dessas empresas em negociar com custo financeiro reduzido nos diversos mercados mundiais, comprando petróleo no mercado internacional com prazo de pagamento de 30 dias e revendendo pelo mesmo preço, para a interessada, com pagamento em média de 180 dias.*

*Afirma que, apesar de constar no Contrato Social da PIFCO, dentre seus objetivos sociais, a atividade de financiamento, não é ela uma instituição financeira, e sim uma empresa comercial, regularmente constituída e com patrimônio próprio, que, atuando em condições de mercado, compra e assume risco futuro para garantir à interessada a entrega de petróleo e derivados.*

*Alega que a remuneração dos contratos do mercado de futuros ou de opções com os fornecedores internacionais de petróleo seria feita exclusivamente pela PIFCO, que, nas vendas efetuadas para a interessada, adiciona ao preço do petróleo que vende este seu custo de captação. Porém, como ao tempo da transação ainda não dispõe dos valores correspondentes a tais montantes, contabilmente, não seria cabível, de nenhum modo, lançar como preço cheio algo que dependeria de variação que decorre de diversos fatores.*

*Argumenta que seu ciclo produtivo e comercial é longo, bem como que teria dificuldades na captação de recursos no exterior.*

*Afirma que as variações das taxas contratadas pela PIFCO não seriam remunerações de capital de terceiros devidos pela interessada, uma vez que os contratos financeiros que permitem a captação da PIFCO ocorrem entre esta e terceiros no âmbito internacional e não guardam qualquer relação com o contrato de compra e venda mantido com a interessada, tratando-se de*

*contratos distintos e desvinculados. Assim, esse custo de captação (custo financeiro) seria inserido no preço a pagar pela mercadoria adquirida no contrato para pagamento a prazo.*

*Alerta que nos contratos entre PIFCO e terceiros internacionais, a remuneração de capital ou qualquer modalidade de juros a pagar estaria no âmbito de competência de tributação do Estado de residência da subsidiária, porquanto tais operações não manteriam qualquer vínculo com o Brasil, não havendo que se falar em superação da personalidade jurídica da PIFCO.*

*Alerta ainda que o pagamento de partidas de petróleo no prazo de 30 dias aumentaria seu custo financeiro a ser repassado ao preço do combustível, aumentando o custo de vida no Brasil.*

*Protesta que os trechos do Relatório, de 2008, entregue pela PIFCO à Securities and Exchange Commission SEC, embasou o Termo de Verificação Fiscal a concluir ser o “tratamento relatado para estes acréscimos à agência americana (SEC) reconhecido como renda financeira”, mas que as informações constantes de tal relatório refletem dados contábeis, os quais, por sua vez, orientam-se por fins econômicos e não fiscais. Essas informações divulgariam o desempenho empresarial e informariam os investidores que a PIFCO contabiliza os encargos como receita financeira visando anular o custo financeiro (despesa) de sua captação, nada mais que isso.*

***Do contrato de compra e venda a termo entre a interessada e a PIFCO:***

*Afirma que celebrou com a PIFCO contrato único de compra e venda de petróleo, derivados e outros com previsão de pagamento realizado em média com 180 dias, não havendo contrato futuro ou derivativo, mas, sim, verdadeiro contrato de compra e venda a termo.*

*Discorre sobre o que seria contrato a termo, diferenciando-o de contrato de financiamento.*

*Transcreve o Parecer Normativo CST nº 21, de 20 de abril de 1979, resumindo que o mesmo indicaria: 1. nas vendas à prazo, que ocorre muitas vezes a cobrança de acréscimos a título de custos financeiros; 2. a venda à prazo realizada por empresa comercial não constitui operação financeira ativa, a qual é exclusiva de instituições financeiras; o montante do custo financeiro deve receber o mesmo tratamento contábil que o valor da mercadoria a que corresponde.*

*Protesta que, a despeito da vigência do Parecer Normativo CST 21/79, permaneceria a RFB lavrando autos de infração para cobrar o IRRF em situação que conflitaria com sua própria orientação, requerendo manifestação expressa a respeito da aplicação ao caso do Parecer Normativo em questão.*

*Destaca as diferenças entre a venda a termo, bem como a venda a prazo, que representariam um único negócio jurídico, e a venda financiada, que teria como característica o nascimento de um negócio jurídico autônomo consubstanciado no financiamento, livremente pactuado pelas partes contratantes e*

*paralelo ao contrato de compra e venda, permitindo identificar, assim, o que seria juros do que seria preço.*

*Discorre que, no caso da venda a termo ou a prazo, existiria um único negócio jurídico de compra e venda e eventuais custos financeiros, em razão do prazo concedido para pagamento, que comporiam a parcela do preço, não caracterizando contratação autônoma de financiamento.*

*Afirma que a venda a termo da PIFCO não poderia se confundir com uma compra e venda financiada, por não ter havido fornecimento de numerário à compradora (interessada) ou qualquer apoio financeiro à mesma para realização da operação pretendida, conforme ementa do Acórdão DRF/RJOI nº 10.046, proferido no processo nº 18471.000525/2004-04, que transcreve, destacando que não houve entre ela e a PIFCO qualquer contrato autônomo de financiamento, não podendo a fiscalização supor a sua existência para o fim de exigir o IRRF sobre juros, até porque, agindo dessa forma, teria ignorado as provas presentes nos autos, especialmente, as faturas que contemplam os preços cheios e assim comprovariam que a compra e venda foi a termo e não de financiamento.*

*Protesta que a fiscalização, desta forma, descaracterizou os negócios jurídicos de compra e venda, tributando uma operação de empréstimo que estaria dissimulada, não trazendo aos autos qualquer prova de simulação, imprescindível para a descaracterização da compra e venda e conseqüente autuação.*

*Ressalta que as operações de aquisição de petróleo no mercado internacional pela PIFCO não agregaram qualquer margem de lucro na operação de compra e venda com a interessada, realizada a preço de custo (margem 0%) pela PIFCO.*

*Reafirma que os encargos por ela pagos à PIFCO foram meros repasses de custos.*

*Antecipa que passará a demonstrar em seu arrazoado os fatos e elementos constantes dos autos que evidenciariam a vontade das partes em firmar um ressarcimento de custos, e não remuneração de capital.*

***Da regulamentação aduaneira e do Banco Central a serem obedecidas na operação de importação:***

*Destaca que, em atendimento à legislação aduaneira, e para instrumentalizar a operação de importação, preencheu e apresentou às autoridades fiscais aduaneiras Declaração de Importação DI na qual fez constar o valor integral da mercadoria adicionado os acréscimos compensatórios devidos à PIFCO, conforme documentação que junta aos autos.*

*Alega que, fosse o caso de as partes terem fixado esses "acréscimos" com natureza de remuneração e, por conseguinte, juros pelo alongamento do prazo, teria tomado o cuidado de segregar nas Declarações de Importação o valor do preço da mercadoria e o valor dos juros, consoante determina a Decisão do Comitê de Valoração Aduaneira 3.11 e o art. 80 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009.*

*Porém, como o acréscimo no caso seria parte do preço, segundo estabelecido no contrato a termo, não houve juros destacados do preço da operação e nem contrato de financiamento escrito,*

tendo o valor integral da operação sido considerado como valor aduaneiro para fins de registro da DI e para pagamento dos tributos na importação, tais como o PIS e a COFINS.

Argumenta que, tendo se proposto a pagar os tributos aduaneiros, PIS e COFINS sobre uma base de cálculo maior, que contemplava o principal do preço somado a compensação contratualmente pactuada, ficou confirmando que para ela, para as autoridades fiscais aduaneiras e para quem tomasse conhecimento dessas operações, que essa compensação não se tratava de juros.

Registra que todos os seus contratos de importação foram fechados no tipo 2 (Importação) e não no tipo 4 (financiamento) demonstrando que houve, efetivamente, uma compra e venda e não um financiamento.

Acrescenta que outra evidência de que as partes convencionaram uma compensação de custos, e não juros, seria a ausência de retenção do imposto, efetuada pelo banco comercial sobre a parte referente a essa compensação, pois, se a remessa para o exterior está legalmente condicionada ao pagamento do imposto devido e, no caso, não se verificou essa retenção, é porque o banco comercial que operacionalizou a remessa estava convencido da inexistência, na hipótese, de contrato de financiamento ou previsão de pagamento de juros que pudesse autorizar a incidência do IRRF.

Destaca ainda que a própria fiscalização reconheceu na página 14 do Termo de Verificação Fiscal que analisando as invoices apresentadas pela fiscalizada, observou-se que o valor pago à PIFCO foi faturado de forma global, sem a separação do principal pela compra do produto e de seus acréscimos financeiros.

Encerra justificando que não informou valores de IRRF em questão na sua DCTF do ano calendário de 2007 por, para ela, não ter havido fato gerador.

**Do Pagamento efetuado pela interessada nas operações em análise:**

Alega que o “pagamento adicional”, a título de recomposição/compensação, seria relativo à extensão do prazo para pagamento, o que não descaracterizaria a venda a termo, pois o que importa é que haja preço a ser pago em dinheiro, que não precisaria vir necessariamente definido no momento da celebração do contrato em seu exato montante, podendo ser este determinável por meio de critérios de fixação previamente indicados, podendo isso ser feito tanto no momento da entrega da coisa, quanto no futuro, nos termos contratados.

Assim, seria o débito composto por parte determinada (o preço) e por parte determinável a termo, que corresponderia à compensação para a vendedora por suportar custos adicionais com o prazo mais alargado, sendo tal situação amparada pela Circular nº 3.280/2005 do Banco Central do Brasil.

**Alerta que as Declarações de Importação DI e as práticas cambiais não necessariamente vinculam operações com prazos**

*de pagamento dilatados a uma modalidade de operação financiada mediante remuneração de juros, bastando que o preço determinável possa ser adicionado à DI, como ocorreu no caso.*

*Alega ainda que o preço, nos contratos que prevêem execução a termo pode implicar "venda financiada" ou simples "venda a prazo", conforme tenhamos como contraprestação acessória o pagamento de juros, ou não, protestando que na venda a prazo em que não houver pagamento de juros, não pode ser aplicado o regime de venda financiada mediante desconsideração.*

*Reafirma que não houve remessa ao exterior à título de juros ou comissões como prevista na hipótese legal que autoriza a aplicação do art. nº 702 do RIR/99. Assim, o dispositivo legal utilizado pela fiscalização para cobrança do IRRF não teria aplicação no caso das operações autuadas, haja vista que o valor pago à PIFCO foi preço.*

#### ***Do Registro Contábil x Natureza Jurídica da Operação:***

*A interessada destaca que o Termo de Verificação Fiscal concluiu que o tratamento contábil atribuído ao ônus financeiro pela dilatação do prazo de pagamento foi de despesa financeira na interessada e de receita financeira na PIFCO, mas que tal conclusão seria precipitada, uma vez que os registros contábeis não refletiriam a natureza jurídica da operação, refletindo apenas fins meramente econômicos, como tenta justificar, não se prestando assim os registros contábeis para inovar as intenções pretendidas pelas partes em contrato.*

*Afirma que a vontade das partes não foi ilícita ou viciada, não podendo desta forma ser desconsiderada.*

*Demonstra as diferenças entre a contabilização de juros em financiamento e de encargos em compra e venda a termo, em especial que não haveria redução proporcional dos encargos no pagamento antecipado na compra a termo.*

*Alega que o lançamento seguiu o ajuste a valor presente determinado pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas, protestando que não podem simples normas societárias produzir efeitos na tributação das operações de importação.*

#### ***Da Jurisprudência do STJ:***

*Transcreve jurisprudência sobre a matéria que iria ao encontro das suas alegações, em especial o Recurso Especial nº 1.106.462 do Superior Tribunal de Justiça STJ, que fixou distinção entre venda a prazo e venda financiada, ao entender que os encargos decorrentes de vendas a prazo compõe o preço e não se assemelham a juros em vendas financiadas; e o RESP nº 1.120.199 do mesmo STJ, que teria estabelecido que os encargos cobrados nas vendas à prazo tem natureza de acréscimo do preço e não se confunde com receitas financeiras.*

*Alega que o diferencial de preço ajustado entre ela e a PIFCO, tendo sido livremente pactuado pelas partes como condição para concretização do negócio, integra o preço do petróleo, derivados e outros, não havendo que se falar, no caso, em juros remuneratórios, nem compensatórios.*

*Conclui que estaria consagrado no STJ entendimento de que as vendas a prazo não são vendas financiadas e que o custo decorrente do prazo concedido ao comprador deve compor o preço, não podendo prosperar a autuação, tendo em vista que: 1. a compra e venda realizada com PIFCO seria negócio jurídico único, haja vista ter sido constatado pela própria fiscalização a inexistência de contrato de financiamento mantido pelas partes; 2. que a PIFCO, a despeito de ter em seu objeto social a atividade de financiamento não seria instituição financeira, não atuou no contrato com a interessada como entidade financeira e nem esteve desta forma qualificada nesses contratos, tendo realizado nas contratações com a Interessada as atividades de comercialização e vendas, também constantes de seu objeto social; e que, 3. restou indiscutível que os acréscimos decorrem do prazo concedido para pagamento e compõe o preço, tal como consta nas Declarações de Importação RJ DI apresentadas, que registram como base de cálculo dos tributos aduaneiros o valor cheio do preço incluindo esses encargos.*

*Encerra alegando restar claro que não pagou juros à PIFCO e, por esta razão, não se verificou a hipótese de incidência dos arts. 702 e 703 do RIR/99, subvertendo, o entendimento da fiscalização, a definição de instituto do direito privado (art. 110 do CTN), ao considerar juros aquilo que efetivamente não o é, incorrendo, assim, em ilegalidade.*

***Do excesso na aplicação da Multa de Ofício de 112,5%:***

*Protesta que houve excesso no fato alegado para o agravamento da multa., uma vez que desconsiderou todo o esforço da interessada na colaboração com a fiscalização, conforme descreve histórico, reiterando que envidou os melhores esforços para obtenção das informações e documentos solicitados, tendo tido dificuldades em face do volume de uma grande empresa.*

*Ressalta que a fiscalização concedeu prazos de apenas cinco dias para atender às intimações, em desacordo com o art. 343 do Decreto nº 7.574/2011, que estabelece como regra o prazo de 20 dias, reservando prazo de cinco dias apenas para atendimentos imediatos de fatos registrados na escrita fiscal.*

*Argui como teria havido embaraço ou não atendimento à fiscalização, se apresentou todas as respostas e documentos requeridos, com os quais se baseou a fiscalização para lavratura do auto de infração.*

*Alega que encontrou enorme dificuldade em formular a planilha requerida, mas apresentou a, mesmo não estando obrigada a tal, uma vez que o ato de fiscalizar abrangeria exame de mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, indústrias e produtores, não havendo dispositivo legal ou regulamentar que imponha ao contribuinte a obrigação de fornecer levantamentos, mapas, resumos, detalhamentos, planilhas, etc., uma vez que, de posse dos documentos e livros obrigatórios, o próprio Fiscal que deveria se ocupar de elaborar tais levantamentos e planilhas, e, não conseguindo, efetuar o arbitramento.*

*Transcreve acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes, alegando que atrasos no atendimento de intimações, desde que atendida, não autoriza o agravamento da multa, devendo os pedidos de prorrogação ser considerados como meios de resposta, não configurando desatendimento à fiscalização.*

*Afirma ainda que não houve qualquer embaraço à fiscalização, muito menos conduta fraudulenta, dolosa ou simulada que ensejasse a majoração da multa, evocando a razoabilidade e sua boa vontade em atender às intimações, para afastar a multa que classifica confiscatória e excessiva.*

***Da aplicação de juros sobre multa de ofício:***

*Prossegue protestando não ser cabível a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, com base no Parecer MF nº 28, de 02 de abril de 1998, uma vez que o art. 61 da Lei nº 9.430/1996 trata sobre juros de mora incidentes sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, não havendo menção às multas de ofício, que não seriam espécies tributárias*

*Transcreve ementas de Acórdãos do Conselho de Contribuintes e do CARF que decidiram pela impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.*

*Do pedido:*

*Encerra pedindo seja anulado o lançamento, por acolhida a preliminar de decadência, ou que, no mérito, seja julgado improcedente o lançamento, cancelando-se o auto de infração*

A DRJ-RJI ao apreciar as razões do recorrente, julgou a impugnação procedente em parte nos termos da ementa a seguir:

***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF***

*Ano calendário: 2008, 2009*

***SIMPLES CRÉDITO JURÍDICO/CONTÁBIL. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR QUE INICIA A CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL DO IRRF SOBRE JUROS PAGOS A BENEFICIÁRIA DOMICILIADA/RESIDENTE NO EXTERIOR.***

*No caso de IRRF incidente sobre juros remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, em que a tributação é exclusiva de fonte, o fato gerador, termo inicial da contagem do prazo decadencial, ocorre na data da efetiva disponibilidade econômica ou jurídica pelo seu beneficiário. O simples crédito jurídico/contábil, antes da data aprazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo beneficiário, não representando, portanto, aquisição, por este, da disponibilidade econômica ou jurídica.*

***JUROS REMETIDOS A PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IRRF.***

*A compra ou venda a termo é caracterizada quando se dá a operação de comercialização de uma determinada mercadoria, a um preço fixado, para pagamento em prazo determinado, a contar da data da operação, resultando em um contrato entre as partes. O preço a termo resulta da adição, ao valor à vista, de uma parcela correspondente aos juros — que são fixados livremente, em função do prazo do contrato. A venda a termo se caracteriza por uma operação comercial em que a sua execução*

*é diferida para momento posterior certo, ou seja, se relega para etapa ulterior a entrega do bem e a satisfação do preço (venda a termo propriamente dita) ou se deixa para outra data apenas o pagamento (venda a crédito), ou apenas a entrega da coisa (venda sob pagamento antecipado). A venda a prazo está caracterizada, como uma modalidade da venda a termo, e o acréscimo de valor adicionado ao preço da mercadoria tem natureza de juros, e, tratando-se de juros remetidos a pessoa jurídica domiciliada no exterior, estão sujeitos à incidência do IRRF.*

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO, AGRAVAMENTO POR FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. REQUISITOS PARA SUA EXIGIBILIDADE.**

*Para a imposição da multa de ofício com agravamento em 50% de seu percentual original é preciso que a “falta de atendimento” tenha caráter de omissão total, ou seja, a intimada não forneça qualquer informação, ou procrastine as respostas, sempre de modo a dificultar o procedimento do Fisco; ou, ainda, forneça as informações e respostas evasivamente, sem qualquer conteúdo, em evidente intuito de obstaculizar a ação fiscal.*

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. DESCABIMENTO DE MANIFESTAÇÃO PELA AUTORIDADE JULGADORA NESTA ESFERA ADMINISTRATIVA.**

*Tratando-se de aspecto concernente à cobrança do crédito tributário, a autoridade julgadora não se manifesta a respeito de juros de mora sobre multa de ofício.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

A autoridade recorrida entendeu por bem, desagravar a multa de ofício, reduzindo-a do percentual de 112,5% para o percentual de 75%.

A contribuinte insatisfeita interpõe recurso voluntário, onde reitera em termos gerais as razões da impugnação, dentre os quais cabe destacar:

- Indica que apesar da fiscalização entender que os encargos financeiros incidentes nas vendas com prazo prolongado ter natureza remuneratória, o que portanto, atrairia a incidência dos dispositivos mencionados, na verdade as operações que originaram a cobrança indevida referem-se a importações de petróleo e derivados efetuados pela Recorrente, nas quais foi acertado com a PIFCO dilação do prazo para pagamento de 360 dias, consoante contrato presente no processo administrativo fiscal.

- Atesta que os acréscimos, nada mais são do que componentes de custos repassados ao preço do produto importado.

- Solicita o reconhecimento da decadência dos créditos relativos ao IRRF. Adverte que as operações de importação realizadas pela Recorrente ocorridas antes de 14/12/2007, o que determinaria o transcurso de mais de cinco anos entre a ocorrência do fato gerador do imposto de renda na fonte e o momento da ciência do lançamento em 14/12/2012.

- Observa que equivocadamente a DRJ entendeu que o fato gerador ocorreu quando da efetiva disponibilização da renda ao seu beneficiário, ou seja quando o Recorrente adimpliu a obrigação financeira decorrente das operações de importação de petróleo. Afirma

que para o caso de pessoas jurídicas, o fato gerador do pretense crédito tributário se existente seria o crédito jurídico, segundo disposto no art. 43 do CTN. - Afirma que o crédito jurídico, indica situações em que embora o titular não esteja de posse direta do rendimento, este foi colocado a sua disposição pelas fontes pagadoras.

- Dentro desse cenário todos os embarques verificados até 14 de dezembro de 2007 estão irremediavelmente atingidos pela decadência por terem decorridos 5 anos de sua ocorrência até o lançamento. Uma vez que a recorrente preencheu as declarações de importação (DI) submeteu as autoridades tributárias inclusive com destaque de tributos.

- Da flagrante contradição da decisão exarada, uma vez que o Recorrente sustentou que a decadência do direito do fisco lançar o tributo deveria ser contado a partir do crédito jurídico/contábil efetuados. Para refutar esse argumento, a decisão recorrida aduziu que os lançamentos contábeis não são os fatos econômicos que representam e não geram dever de pagar o imposto de renda na fonte. Entendo o recorrente que há contradição na linha de argumentação da autoridade recorrida e todo o fundamento do lançamento.

- Da operação de compra e venda de Petróleo pelo Petrobrás – Libor acrescida de 3% do Preço.

- A PIFCO, subsidiária integral da recorrente, desempenha a função de comercialização internacional (trading), visando cumprir todas as tarefas de negociação e aquisição de petróleo e derivados do exterior. Assim, a PIFCO compra petróleo no mercado internacional, com prazo de pagamento de 30 dias, e revende pelo mesmo preço para a recorrente, com pagamento em média de 180 dias.

- A PIFCO não é instituição financeira e sim uma empresa comercial (trading), tanto que consta do seu objeto social a atividade de comercialização de petróleo e derivados. Na venda efetuada para a recorrente, a PIFCO deve adicionar ao preço do petróleo que vende seu custo de captação. Porém, como ao tempo da transação ainda não dispõe dos valores correspondentes a tais montantes, contabilmente, não seria cabível, de nenhum modo, lançar como preço cheio algo que depende de variação.

- O pagamento de partidas de petróleo no exíguo prazo de 30 dias faria com que a recorrente tivesse um grande custo econômico, o qual muito provavelmente seria repassado ao custo do combustível no mercado interno pressionando os índices de custo de vida (inflação). Nesse contexto é que se insere a PIFCO, subsidiária da recorrente, que tem como objeto social, além de outras, a compra e venda de petróleo no mercado internacional, em especial para a sua principal cliente: a Petrobrás.

- Realizou com a PIFCO contrato único de compra e venda de petróleo, com previsão de pagamento realizado em média com 180 dias. Trata-se de verdadeiro contrato de compra e venda a termo, no qual se estabelecem uma obrigação e um direito, líquidos e certos, em data futura, de venda ou compra de determinado objeto, por um preço pré estabelecido.

- O prazo para pagamento não transforma, em razão da maior onerosidade, o contrato de compra e venda entre a recorrente e a PIFCO em um financiamento.

- A principal característica da venda financiada é o nascimento de um negócio jurídico autônomo, consubstanciado no financiamento que é livremente pactuado pelas partes contraentes e paralelo ao contrato de compra e venda. Em razão dessa autonomia é que são perfeitamente identificáveis os juros e o preço.

- Do contrato de compra e venda a termo entre a Petrobrás e a PIFCO.

- Ao contrário dessa sistemática, na venda a termo ou a prazo existe um único negócio jurídico de compra e venda e eventuais custos financeiros, em razão do prazo concedido para pagamento, compõe a parcela do preço, não caracterizando contratação autônoma de financiamento.

- A fiscalização descaracterizou os negócios jurídicos de compra e venda, tributando uma operação de empréstimo que, segundo a autuante, estaria dissimulada. Mas não traz aos autos qualquer prova da existência da simulação que autorizasse o lançamento com base no artigo 149 do CTN. E o artigo 116 do CTN não tem eficácia plena, por falta de regulamentação.

- Em atendimento à legislação aduaneira, para instrumentalizar a operação de importação, preencheu e apresentou às autoridades fiscais aduaneiras a Declaração de Importação, na qual fez constar o valor integral da mercadoria adicionada aos acréscimos compensatórios devidos à PIFCO. Fosse o caso de as partes terem fixados esses 'acréscimos' com natureza de remuneração e, por conseguinte, juros pelo alongamento do prazo teriam a recorrente tomado o cuidado de segregar nas declarações de importação o valor do preço da mercadoria e os juros, consoante determina a Decisão do Comitê de Valoração Aduaneira 3.11, que prevê a exclusão dos juros do valor aduaneiro das mercadorias importadas.

- O valor integral da operação foi considerado como valor aduaneiro para fins de registro da DI e para pagamento dos tributos na importação. Se a recorrente se propôs a pagar os tributos aduaneiros sobre uma base de cálculo maior, que contemplava o principal do preço somado à compensação contratualmente pactuada, é porque a todo instante estava confirmando para o comprador, para as autoridades fiscais e para quem tomasse conhecimento dessas operações que essa compensação não se tratava de juros.

- Outra evidência de que as partes convencionaram uma compensação de custos e não juros é a ausência de retenção do imposto pelo Banco Comercial que operacionalizou a remessa. A obrigação consta do artigo 716 do RIR/99.

- O preço a pagar ao vendedor pode ser à vista ou a prazo certo, determinado ou determinável, sem que isso possa servir à desqualificação da modalidade contratual de compra e venda. Na venda a prazo em que não houver pagamento de juros não pode ser aplicado o regime de venda financiada mediante desconsideração. Não houve remessa ao exterior a título de juros ou comissões,

- Da razão pela qual não tem aplicação o artigo 702 do RIR mencionado pela fiscalização. Na situação dos autos existe reembolso ou compensação de custos suportados pela venda a termo, como ocorre com qualquer negócio a prazo.

- De acordo com o TVF, o tratamento contábil atribuído ao ônus financeiro pela dilatação do prazo de pagamento foi o de despesa financeira na contabilidade da recorrente e de receita financeira na contabilidade da PIFCO. Contudo, os registros contábeis não refletem a natureza jurídica das operações.

- Tendo avençado com a PIFCO uma relação jurídica de compra e venda a termo de petróleo e derivados, não pode a d. fiscalização desconsiderar a vontade lícita das partes utilizando se unicamente do registro contábil.

- O registro contábil dos lançamentos dos 'acréscimos' pela recorrente como encargos financeiros em sua escrita fiscal decorre das regras indicadas pelo Departamento Nacional de Combustíveis em função da extinta conta petróleo, pois visava à identificação de parcelas componentes do custo de importação do petróleo.

- Os encargos decorrentes da venda a prazo integram o preço, consoante decisões proferidas pelo STJ em acórdãos referentes ao ICMS, com o entendimento de que os encargos decorrentes de vendas a prazo compõem o preço e não se assemelham a juros em vendas financiadas.

- Da impossibilidade da aplicação de juros sobre a multa de ofício.

A Fazenda Nacional apresenta as contra-razões em face do recurso voluntário e a razão ao recurso de ofício, indicando os seguintes pontos:

#### **Das Contra-razões do Recurso Voluntário**

- que o procedimento fiscal que teve início em 20/04/2011, havendo sido realizadas reiteradas intimações fiscais.

- que as intimações fiscais foram objeto de pedidos de prorrogação e as respostas foram prestadas, por vezes, de forma incompleta ou insatisfatória.

- que a situação fática enquadra-se na hipótese de incidência prevista nos artigos 685, 702 e 703 do RIR/99.

- que a PIFCO atua de forma a garantir à Petrobrás um prazo de pagamento mais condizente com o processo produtivo, visto que o seu ciclo de produção é muito superior aos trinta dias de prazo típicos deste mercado, e que os valores pagos, além do preço de compra do óleo cru e produtos de petróleo são acréscimos destinados a ressarcir à PIFCO os custos para garantir a diferença de prazos para o pagamento.

- que o tratamento dado contabilmente ao encargo foi o de despesa financeira e, como tal, diminuiu a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A fiscalizada tentou desqualificar tais registros afirmando que eles seriam mera adequação à legislação societária. Entretanto, não há conhecimento de qualquer prática ou princípio contábil que obrigue a empresa a registrar um fato econômico que não ocorreu. Se houve por parte da fiscalizada o registro dos acréscimos financeiros pagos à PIFCO como despesas financeiras e estas foram levadas ao resultado do exercício foi porque este fato efetivamente ocorreu.

- que tratando-se a PIFCO de empresa domiciliada em país com tributação favorecida, utilizou-se a alíquota de 25%, prevista no artigo 1º, XIII, da IN SRF nº 188/2002;

- que sobre os valores principais foi aplicada a multa de ofício de 75%, aumentada de metade, conforme o disposto no § 2º, inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e art. 959 do RIR. O agravamento da penalidade aplicada se justifica pelo fato de a empresa ter protelado reiteradamente a disponibilização de uma informação que era fundamental para o lançamento do crédito tributário, a planilha com discriminação do valor principal e dos acréscimos financeiros no momento do pagamento. A protelação na entrega desta informação ocasionou atraso na conclusão do procedimento fiscal, uma vez que somente a partir de 2 de abril de 2012, data da entrega da planilha nos moldes solicitados, foi possível a correta identificação da base de cálculo para o lançamento do crédito tributário. A fiscalização entende cabível o agravamento da multa aplicada, pois estão presentes os pressupostos do art. 959, I, do RIR/99.

- Da não consumação da decadência, indicando que a mera entrega das mercadorias não caracteriza a hipótese de incidência da regra em análise. Não se está discutindo a tributação da receita ou da renda gerada pela venda da mercadoria, mas sim a receita financeira decorrente dela. E os juros somente podem ser apropriados após o decurso do prazo contratualmente firmado entre as partes.

- Com efeito, as mercadorias foram importadas nos anos de 2006, 2007 e 2008, mas, em razão de contrato firmado entre a PIFCO e a Petrobrás, o prazo para pagamento foi dilatado, ocorrendo no período 2008 a 2009. É nesse momento, quando vence o prazo concedido pelo vendedor, que estará caracterizada a incidência dos juros. Desse modo não há como reconhecer a decadência.

- que a PIFCO, empresa sediada no exterior, compra petróleo no mercado internacional, para pagar no prazo de trinta dias, e o revende para a PETROBRÁS pelo mesmo

preço da compra (cláusula 3ª), concedendo, porém, um prazo de pagamento superior, de até 360 dias, podendo ter um adicional de mais 360 dias, mediante notificação por escrito. O contrato firmado entre as partes prevê uma remuneração (compensação) proporcional à prorrogação do prazo para pagamento (cláusula 2ª), calculada pela taxa Libor + 3 ou 5%.

- que a PIFCO, sediada nas Ilhas Cayman, não participa efetivamente da operação de compra do petróleo, que ocorre entre a fonte produtora sediada em países do Oriente Médio ou da América Latina e a PETROBRÁS,

- que a participação da PIFCO tem como finalidade, além do financiamento das operações mediante capital externo, o alargamento do prazo para pagamento da mercadoria comprada.;

- que a PIFCO não é produtora do petróleo, sequer participa das negociações, que são realizadas pela Petrobrás e o fornecedor. A mercadoria também não transita pelas Ilhas Cayman, vem direito para o Brasil. Todos esses elementos comprovam que o único objeto da PIFCO na operação é dilatar o prazo de pagamento da Petrobrás.

- que na essência, o papel da controlada no exterior equivale à de uma verdadeira financiadora, captando recursos no exterior e cobrando tal ônus da Petrobrás, que lhe remunera pela aplicação da taxa Libor.

- que a fiscalização utilizou informações constantes do registro contábil da empresa. Pelas regras acima transcritas, os dados podem e devem se utilizados contra a interessada, cabendo a ela o ônus da prova em contrário, como consta da parte final do artigo 378 do CPC.

- que caberia a recorrente indicar o erro existente em sua contabilidade, mas não o fez, mesmo porque, erro não existe;

- que o posicionamento do STJ não pode ser aplicado ao presente processo, por tratar de ICMS, tributo com características próprias e absolutamente distinto daquele cobrado no presente feito. A situação fática dos autos é totalmente diversa da que foi submetida ao crivo do STJ, pois se discute a incidência do IR Fonte em pagamento ou creditamento de juros a domiciliado no exterior;

- que CARF já teve oportunidade de analisar o assunto no processo nº 18471.000525/200404, cuja interessada também era a Petrobrás. Na ocasião, o lançamento foi julgado improcedente pela DRJ. Todavia, a eg. Sexta Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu dar provimento parcial ao recurso de ofício, mantendo-se o lançamento efetuado quanto ao período não atingido pela decadência

- que o CARF analisou novamente a questão e, mais uma vez, o órgão reconheceu a incidência do IR Fonte na situação narrada nos autos. Confirma-se o acórdão 220101.589, da Primeira Turma, Segunda Câmara da Segunda Seção de Julgamento, acórdão de 15 de maio de 2012.

- que a legalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício também já foi reconhecida pela 1ª Turma da CSRF, na sessão realizada em outubro de 2011, no processo 10680.007190/200631.

### **Das Razões do Recurso de Ofício**

- que a fiscalização aplicou a multa de ofício agravada, pois a recorrente protelou reiteradamente a disponibilização de uma informação que era fundamental para o lançamento do crédito tributário; planilha com discriminação do valor principal e dos acréscimos financeiros no momento do pagamento

- que a DRJ, por sua vez, cancelou o agravamento da penalidade, por entender que: (...) ainda que a fiscalizada não tenha atendido as exigências fiscais dentro dos exíguos prazos determinados, não é menos verdade terem sido trazidos pela mesma a documentação exigida, mesmo que inicialmente incompleta, que serviu de base para o lançamento.

- que para que ocorra a majoração basta que o sujeito passivo não atenda no prazo marcado a intimação para prestar esclarecimentos.

- que pelo termo de verificação fiscal demonstra-se que ocorreram sucessivos desatendimentos as solicitações de esclarecimentos. Isso por que a planilha com informações da PIFCO foi requerida pela primeira vez em 22 de setembro de 2011, somente sendo fornecida seis meses depois, em 2 de abril de 2012.

O processo foi distribuído a este Conselheiro de Agosto de 2013. Designado para pauta para Setembro 2013.

Tendo o recorrente solicitado o adiamento para a sessão de outubro de 2013. Pedido acolhido pela Presidência desta Turma.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Lopo Martinez, Relator

### DO RECURSO DE OFÍCIO

O **recurso de ofício** está dotado dos pressupostos legais de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

A autoridade recorrida entendeu por bem, desagrar a multa de ofício, reduzindo-a do percentual de 112,5% para o percentual de 75%.

A fiscalização justificou a aplicação da multa de ofício agravada, pois a recorrente protelou reiteradamente a disponibilização de uma informação que era fundamental para o lançamento do crédito tributário, no caso concreto a planilha com discriminação do valor principal e dos acréscimos financeiros no momento do pagamento.

A DRJ, por sua vez, cancelou o agravamento da penalidade, por entender que: (...) *ainda que a fiscalizada não tenha atendido as exigências fiscais dentro dos exíguos prazos determinados, não é menos verdade terem sido trazidos pela mesma a documentação exigida, mesmo que inicialmente incompleta, que serviu de base para o lançamento.*

Primeiramente deve-se registrar que a aplicação da multa para o percentual de 112,50% ocorre nas situações descritas pelo artigo 44, inciso I, § 2º da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

*(...) § 2o Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:*

*I - prestar esclarecimentos;*

*II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;*

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.*

Reportando-se aos fatos que ocorreram é oportuno transcrever trecho do termo de verificação fiscal:

#### *V. DAS REITERADAS INTIMAÇÕES FISCAIS E RESPOSTAS*

*O procedimento fiscal teve início em 20/04/2011, data em que a empresa, através de seu representante legal, tomou ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF. Na mesma ocasião foi também cientificado do TIF No. 2 através do qual foi intimado a apresentar....*

*4. Informar os valores pagos e creditado à PIFCO, no período de 01/01/2007 a 31/12/2009, número de contas contábeis em que foram registrados, bem como a natureza desses registros e sua classificação contábil.*

*Em 10 de maio de 2011, protocolizou documento sob códigos TRIBURÁRIO/RE/RFF-2-7/2011, no qual solicitou prazo de mais 20 dias para atendimento do TIF No. 2*

*Em 01 de junho de 2011, com ciência pessoal o contribuinte é reintimado, através do TIF No. 3, a informar no prazo de 5(cinco) dias úteis, os valores pagos à PIFCO*

A seguir na página 32 do TVF são apresentadas as justificativas para o agravamento:

*No item V deste Termo foi demonstrado que os Auditores Fiscais intimaram e reintimaram em diversas ocasiões o contribuinte a apresentar planilha discriminativa com as informações necessárias para identificação da correta base de cálculo do IRRF. A essas intimações seguiram se constantes pedidos de prorrogação, atendimento fora do prazo concedido e apresentação incompleta de documentos.*

*Desde a lavratura do Termo de Intimação Fiscal nº 06, em **22 de setembro de 2011**, foram feitas sucessivas intimações para a apresentação de uma planilha demonstrativa. Apenas em 27 de outubro de 2011, apresentou a 1ª planilha de pagamentos à PIFCO de forma incompleta sem o destaque dos “acréscimos financeiros”.*

*Em 18 de novembro de 2011, foi dada ciência à fiscalizada do Termo nº 08, ao qual foi anexada uma planilha elaborada pela fiscalização a ser preenchida pelo contribuinte. Face ao não atendimento no prazo estabelecido, seguiu-se o Termo de Reintimação Fiscal nº 09, em 19 de dezembro de 2011, cuja ciência se deu por via postal em 21 de dezembro de 2011. Em 26 de dezembro de 2011, disponibilizou planilha contendo apenas 27 pagamentos à PIFCO.*

*Apenas após a lavratura de dois novos Termos, mais precisamente em **02 de abril de 2012**, foi apresentada uma nova planilha contendo a discriminação de cerca de 800 pagamentos de compra de petróleo à PIFCO, ou seja, **pouco mais de 6 (seis) meses depois da intimação de nº 06, quando a planilha em questão foi solicitada pela primeira vez.***

A descrição do procedimento fiscal comprova que ocorreram sucessivos desatendimentos às solicitações de esclarecimentos. Isso porque a planilha com as informações completas de pagamentos da PIFCO à Petrobrás só foi fornecida em 02 de abril de 2012, causando inevitável atraso na conclusão da fiscalização.

Em suma cronologicamente:

- 1) 22/09/2011 : Intimação para entregar a planilha (TIF No. 06).
- 2) Seguiram intimações sem resultados proveitosos para planilha.
- 3) 19/12/2011 : Intimação para entregar a planilha (TIF No. 09)
- 4) 26/12/2011 : Resposta a TIF No.09, disponibilizou uma planilha contendo apenas **27 pagamentos a PIFCO**. Inconsistências detectadas.
- 5) Seguiram intimações sem resultados proveitosos para planilha completa.
- 6) **02/04/2012: Resposta com apresentação de 800 pagamentos a PIFCO.**

Entendo que os sucessivos descumprimentos e a mora no atendimento a intimação por parte da recorrente, permite caracterizar a hipótese de agravamento da penalidade. O agravamento da multa refere-se à conduta do contribuinte durante a fiscalização, não importando a gravidade dos fatos que deram origem ao nascimento do crédito tributário. Agrava-se a penalidade, na forma do artigo 44, § 2.º, da lei n.º 9.430, de 1996, quando em procedimento de ofício o contribuinte deixa de atender a solicitação da Autoridade Fiscal, ou atende de forma insuficiente, deixando de fornecer documentos que sabidamente detinha a guarda, proporcionando a mora na verificação e maiores ônus à Administração Tributária pela demanda de diligências e de outras fontes de informações.

Como elementos subsidiários para julgar a conduta da recorrente, destaque-se que 1) a recorrente já tinha sido autuada na mesma matéria em vários exercícios anteriores, conforme relatado. Tendo nítido conhecimento da informação que a autoridade fiscal buscava para efeito de lavratura do auto de infração. 2) As informações eram relativas a uma Controlada, da qual a mesma mantinha controle da contabilidade centralizada para efeito de consolidação das operações do grupo. Não se justifica numa empresa com maioria de capital público, do porte e controles da Recorrente, argumentos inverossímeis de dificuldade na produção da planilha, e finalmente, não menos importante, talvez motivando a conduta, 3) A mora na apresentação das informações beneficiava unicamente a recorrente, que inclusive em sua defesa na impugnação e no recurso enfatiza reiteradamente a decadência do lançamento.

A jurisprudência deste Conselho quanto ao agravamento da multa por falta de atendimento as intimações fiscais é extremamente restritiva. Há que se provar nos autos que: i) o Fiscalizado, sabidamente, possuía os documentos solicitados pela Fiscalização; ii) tais documentos ou esclarecimentos eram absolutamente necessários apuração de irregularidades e/ou dos tributos devidos, importando em prejuízo para o lançamento;

Ao meu ver, todas essas premissas existem no caso em questão.

Cite-se nesse sentido o acórdão 102-46.374 de 16/06/2004:

*MULTA - AGRAVAMENTO - Agrava-se a penalidade, na forma do artigo 44, § 2.º, da lei n.º 9.430, de 1996, quando em procedimento de ofício o contribuinte deixa de atender a solicitação da Autoridade Fiscal, proporcionando a mora na verificação e maiores ônus a Administração Tributária pela demanda de diligências e de outras fontes de informações.*

Sobre o tema acórdão trataram também os seguinte acórdãos:

*104-22618 de 13/09/2007*

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - AGRAVAMENTO DE PENALIDADE - FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS - A falta de atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, à intimação formulada pela autoridade lançadora para prestar esclarecimentos, autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício, quando a irregularidade apurada é decorrente de matéria questionada na referida intimação.*

*201 -78413, de 18/05/2005*

*MULTA AGRAVADA. INTIMAÇÕES. NÃO ATENDIMENTO. O atendimento insuficiente da intimação, com prestação de informações que não se prestam às verificações pretendidas, representa não atendimento da intimação para efeito da*

*majoração da multa de ofício prevista na lei. Diante do exposto voto no sentido de manter o agravamento da multa de ofício em 50% que, passa a ser de 112,5% haja vista que a qualificação foi afastada.*

Ante ao exposto voto por DAR provimento ao recurso de ofício.

CÓPIA

## DA QUESTÃO DE ORDEM

Após proferida a decisão, na qual resultou pelo voto de qualidade em dar provimento ao recurso de ofício. Em questão de ordem, argumentou-se a validade do resultado do Recurso de Ofício, tendo em vista que a decisão teria sido deliberada pelo uso do voto de qualidade, e por se tratar de infração de natureza sancionatória, não poderia prevalecer um resultado prejudicial ao recorrente quando ocorre empate entre os julgadores.

Provocado por Conselheiro da Câmara, que demandava uma análise deste ponto, a questão foi colocada a apreciação da Câmara na qualidade de uma **Questão de Ordem**.

Sem entrar no âmago da discussão, se seria oportuna analisar essa questão de ordem, ponto não prescrito no Regimento, entendo que inobstante respeitável tese suscitada pelo Conselheiro vencido na análise do Recurso de Ofício, por força do próprio Regimento do CARF, em se tratando de empate, este prescreve a figura do voto de qualidade:

*Art. 54. As turmas ordinárias e especiais só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.*

Ao se proclamar a decisão está seguiu aquilo que prescreve o regimento do CARF, a qual todos os Conselheiros devem a obrigação de cumprir. Entendo que não pode o julgador afastar-se daquilo que prescreve o Regimento.

Não há no regimento qualquer previsão a um tratamento diferenciado em função da natureza do crédito tributário que está sendo julgado, seja ele decorrente de descumprimento de obrigação tributária principal, ou multa sancionatória administrativa por descumprimento de dever instrumental.

Acrescente-se que, pessoalmente, também não comungo com a idéia de que multas administrativas sancionatórias devem ser tratadas de modo equivalente a sanções penais. A analogia do tratamento não tem respaldo legal. Registre-se que o ilícito administrativo é o comportamento ao qual se atribui uma sanção administrativa e, ilícito penal é a conduta à qual é atribuída uma sanção penal, sendo que é o regime jurídico da sanção que separa profundamente os ilícitos administrativos e penais. São tão distintos que em termos práticos existe a possibilidade de punição por condutas administrativas reprováveis, tanto na esfera penal como na esfera administrativa, sem prejuízo e violação ao Princípio do Non bis in idem.

Deste modo não há como acolher a questão de ordem, e me posiciono no sentido de rejeitar a mesma.

## DO RECURSO VOLUNTÁRIO

No que toca ao **recurso voluntário**, este está dotado dos pressupostos legais de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido

Como se colhe do relatório, o cerne da questão a ser aqui examinada diz respeito à natureza dos acréscimos, em relação ao preço original do petróleo adquirido pela *Petrobras Internacional Finance Company* (PIFCO), pago pela Recorrente.

### Da Preliminar de Decadência

A recorrente defende a decadência sobre todas as importações realizadas antes de 14/12/2007. Para tanto, pede a aplicação da regra prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Diz, também, que o crédito jurídico na compra e venda de bens, como é o caso dos autos (importação de petróleo) ocorre no exato instante em que a renda que decorre dessa operação incorpora-se ao patrimônio do vendedor (PIFCO). Essa incorporação se dá, por sua vez, desde o momento em que ele vendedor (PIFCO) entrega a mercadoria ao comprador (Petrobrás), momento que passa a ter direito ao preço ajustado e, conseqüentemente, efetua o registro contábil pertinente. Nesse instante, nasce o fato gerador. Esse entendimento também estaria de acordo com o regime de competência.

Em suma, a Petrobrás defende que o prazo decadencial deve ter início a partir da entrega da mercadoria, ainda que o pagamento ocorra em momento posterior.

Entretanto, não concordo com esse entendimento. No caso, discute-se a incidência do IRFonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas (artigo 702 do RIR/99).

Logo, o critério material da regra matriz de incidência tributária pode ser definido da seguinte forma: pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, importâncias a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas.

Como a decadência tem como termo inicial o fato gerador (artigo 150, § 4º do CTN) ou o primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, inciso I do CTN), ela somente poderia ter o seu curso iniciado, a partir da ocorrência de um dos eventos descritos pela norma de incidência tributária.

No presente feito, o início da contagem do prazo decadencial apenas ocorreria a partir do pagamento ou do creditamento dos juros feito pela Petrobrás à empresa domiciliada no exterior (PIFCO).

Logo, a entrega das mercadorias não caracteriza a hipótese de incidência da regra em análise. Não se está discutindo a tributação da receita ou da renda gerada pela venda da mercadoria, mas sim a receita financeira decorrente dela. E os juros somente podem ser apropriados após o decurso do prazo contratualmente firmado entre as partes.

Deste modo não há como reconhecer a decadência alegada.

### Da Decisão Incoerente da Autoridade Recorrida

Não percebo a incoerência apontada pelo recorrente. Creio que naturalmente há uma divergência de posições o que faz transparecer ao interessado uma possível contradição nas razões de votar. Não existiram as contradições de premissas ou argumentos, na realidade todos convergem no voto da autoridade recorrida.

De fato, a decisão foi no sentido contrário a expectativa do recorrente nos diversos argumentos suscitados, mas isso não significa per si uma incoerência. Da leitura do acórdão da primeira instância, nota-se um acórdão claro, detalhado e minucioso, com razões de votar explicitamente identificadas.

Isto posto não há como se acolher essa preliminar suscitada.

### **Da Natureza da Operação**

Tendo em vista que a questão já foi analisada em outras turmas, peço a vênua para reproduzir, *ipsis literis*, os posicionamentos que no mérito sempre negaram provimento ao recurso da recorrente.

O CARF já teve oportunidade de analisar o assunto no processo nº 18471.000525/2004-04, cuja interessada também era a Petrobrás. Na ocasião, o lançamento foi julgado improcedente pela DRJ. Todavia, a eg. Sexta Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu dar provimento parcial ao recurso de ofício, mantendo-se o lançamento efetuado quanto ao período não atingido pela decadência. Eis o teor da ementa do referido acórdão:

*(...) JUROS REMETIDOS A PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR – A compra ou venda a termo é caracterizada quando se dá a operação de comercialização de uma determinada mercadoria, a um preço fixado, para pagamento em prazo determinado, a contar da data da operação, resultando em um contrato entre as partes. O preço a termo resulta da adição, ao valor a vista, de uma parcela correspondente aos juros – que são fixados livremente, em função do prazo do contrato. A venda a termo se caracteriza por uma operação comercial em que a sua execução é diferida para momento posterior certo, ou seja, se relega para etapa ulterior a entrega do bem e a satisfação do preço (venda a termo propriamente dita) ou se deixa para outra data apenas o pagamento (venda a crédito), ou apenas a entrega da coisa (venda sob pagamento antecipado). A venda a prazo está caracterizada, como uma modalidade da venda a termo, e o acréscimo de valor adicionado ao preço da mercadoria tem natureza de juros, e, tratando-se de juros remetidos a pessoa jurídica domiciliada no exterior estão sujeitos à incidência do IRF.*

*Recurso de ofício parcialmente provido.*

(Acórdão nº 106-16648 – interessada: Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás)

Por oportuno, cumpre transcrever trechos do voto da Relatora, Ana Neyle Olímpio Holanda, que foi acompanhado pela maioria dos membros da Turma, restando vencido um único Conselheiro:

*A PIFCO compra petróleo no mercado internacional com o prazo de 30 (trinta) dias para pagamento aos seus fornecedores e o repassa para a PETROBRAS, pelo mesmo preço de compra, concedendo-lhe um prazo para pagamento superior ao obtido na aquisição, chegando a 180 (cento e oitenta) dias, na maioria dos casos.*

*América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, que a autoridade fiscal entendeu tratar se de juros, e que a autuada advoga ter natureza de parcela do preço pago pela mercadoria (petróleo), correspondentes à compensação decorrente do prazo para pagamento.*

*O voto condutor do acórdão de primeira instância se deu no sentido de que as operações realizadas entre a PETROBRAS e a PIFCO teriam a natureza de venda a termo, e por isso não se poderia falar em acréscimo de juros.*

*A compra ou venda a termo é caracterizada quando se dá a operação de comercialização de uma determinada mercadoria, a um preço fixado, para pagamento em prazo determinado, a contar da data da operação, resultando em um contrato entre as partes.*

*O preço a termo resulta da adição, ao valor a vista, de uma parcela correspondente aos juros – que são fixados livremente, em função do prazo do contrato.*

*Assim, a venda a termo se caracteriza por uma operação comercial em que a sua execução é diferida para momento posterior certo, ou seja, se relega para etapa ulterior a entrega do bem e a satisfação do preço (venda a termo propriamente dita) ou se deixa para outra data apenas o pagamento (venda a crédito), ou apenas a entrega da coisa (venda sob pagamento antecipado).*

*(...)*

*Com base em tais excertos, permito-me entender que, na espécie, estaria caracterizado que os acréscimos remetidos da PETROBRAS para a PIFCO têm a natureza de uma remuneração pelo suporte financeiro que a última teve que arcar para possibilitar a aquisição do petróleo no mercado internacional, com a PIFCO captando recursos no mercado internacional para manter os custos de operação da sua controladora.*

*O que configura a venda de bem a prazo com o encargo pela não disponibilização do capital, pois que a mercadoria é entregue em dado momento e o pagamento somente é efetuado num prazo de 180 (cento e oitenta) a 360 (trezentos e sessenta) dias após.*

*Neste sentido, a venda a prazo está caracterizada, como uma das modalidades da venda a termo, e o acréscimo de valor adicionado ao preço da mercadoria tem natureza de juros, e como juros remetidos a pessoa jurídica domiciliada no exterior estão sujeitos à incidência do IRF.*

*Impende observar que a legislação que embasou a exação não requer motivo para a remessa de juros para o exterior, o que, na espécie, resta caracterizada, com o pagamento do acréscimo de um plus acompanhando o valor da mercadoria, conforme resta da dicção dos artigos 702 e 703 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, litteris:*

*(...)*

*Sob esse pórtico, e diante da situação fática posta nos autos, pode-se ver que a inclusão da PIFCO nas operações de aquisição de petróleo tem o escopo de absorver os custos financeiros que a PETROBRAS não pudera suportar*

*diretamente, daí a dilação do prazo para pagamento, variando de 180 a 360 dias.*

*Outro ponto a se destacar, é que, na espécie, além de a PIFCO repassar à PETROBRAS a mercadoria pelo mesmo valor de aquisição, a efetiva operação para compra do petróleo se dá entre a fonte produtora, geralmente em países do Oriente Médio e América Latina, e a PETROBRAS, ou seja, o carregamento da mercadoria vem do produtor do petróleo ao Brasil, sem a necessidade da passagem física pela Ilhas Cayman, onde está localizada a subsidiária.*

*E aí se reforça o papel financeiro da PIFCO, não de revendedora do petróleo, já que, diante de um mercado tão competitivo e exigente e do peso daquela mercadoria na economia nacional, nenhum outro benefício teria a PETROBRAS com a inclusão da sua subsidiária na operação de aquisição do óleo, que não o alargamento do prazo para pagamento.*

(...)

*É notório que fora dado o tratamento de juros aos acréscimos pagos nas transações entre a PETROBRAS e a PIFCO, e, embora a autuada contradite tal assertiva com o argumento de que a simples denominação de contas contábeis não possui o condão de gerar obrigação tributária, ressalte-se que, o registro contábil apenas não será importante se não for relevante para a caracterização do fato. Na espécie, o enfoque dado pela PETROBRAS às operações fora notoriamente de que se tratavam de juros. E, é entendimento deste Primeiro Conselho de Contribuintes que o registro contábil tem, entre suas finalidades, descrever um fato econômico em linguagem contábil sob forma legal e um fato jurídico imposto legal e prescritivamente. Feito o registro contábil, como determina a lei, toma-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive a Administração, fazendo prova a favor do sujeito passivo, ou, em contrário, como restou demarcado no Acórdão 10807.816, cuja ementa a seguir se transcreve:*

*ACÓRDÃO 108-07816 em 13/05/2004 (...)*

*Forte no exposto, somos pelo provimento parcial do recurso de ofício(...).*

**Urge destacar que este mesmo processo em decisão recente, a 2ª Turma da Câmara Superior do CARF, em Sessão realizada no dia 05/11/2013, negou provimento a recurso da Petrobras no Processo 18471.000525/2004-04 (acórdão pendente de publicação), com Relatoria do Conselheiro Dr. MARCELO OLIVEIRA, ao analisar causa idêntica à presente.**

Assim, tratando-se de processos idênticos, impõe-se seja adotado o mesmo entendimento acima mencionado, uma vez que expressa a melhor solução a ser aplicada ao caso, mantendo-se a autuação e a jurisprudência do CARF.

Acrescente-se ainda por pertinente que o CARF analisou novamente a questão e, mais uma vez, o órgão reconheceu a incidência do IR Fonte na situação narrada nos autos. Confira-se o acórdão 2201-01.589, da Primeira Turma, Segunda Câmara da Segunda Seção de Julgamento, acórdão de 15 de maio de 2012.

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte IRRF.*

*Ano calendário: 2004, 2005*

*Ementa: JUROS. CARACTERIZAÇÃO. OPERAÇÃO DE VENDA COM ENTREGA IMEDIATA E PAGAMENTO FUTURO. REMUNERAÇÃO.*

*Caracteriza pagamento de juros o valor entregue pelo adquirente de mercadoria ao fornecedor como contrapartida pelo alargamento do prazo de pagamento da mercadoria, previamente acertado em contrato firmado entre as partes.*

*IRF. JUROS. PAGAMENTO A CONTRIBUINTE RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA.*

*A decisão esboçada no meu entendimento, não poderia ser anulada, exclusivamente por essa alegada contradição.*

*Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas. Sendo o beneficiário residente em país que não tributa a renda ou que a tributa à alíquota máxima inferior a 20%, a alíquota aplicável é de 25%.*

*Recurso negado.*

O Relator do processo, Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, analisou o processo da seguinte forma:

*Ora, o que este contrato reza, de maneira inequívoca, é que a PIFCO deveria adquirir o petróleo no mercado internacional pelo prazo normalmente praticado neste mercado que, segundo a própria recorrente, é de 30 dias, e repassá-lo para a PETROBRAS, transferindo-lhe também todos os termos e condições dos contratos de compra entre ela, a PIFCO, e os seus fornecedores, exceto o prazo de pagamento que seria estendido por até 360 dias. Como compensação pela prorrogação do prazo de pagamento e na proporção do tempo dessa prorrogação, a PETROBRAS pagaria um acréscimo, que veio a ser fixada no percentual equivalente à taxa Libor mais 3% ou 5%.*

*Embora a Recorrente insista em afirmar que este acréscimo destinava-se ao reembolso de custos, o fato é que o pagamento do acréscimo em questão se dá como contrapartida pelo alargamento do prazo de pagamento, vale dizer, por se privar a PIFCO de receber de imediato a restituição do capital por ela empregado na compra da mercadoria. E esta é a própria definição de juros compensatórios. Embora a Recorrente afirme que o acréscimo pago pela PETROBRAS está incorporado ao preço da mercadoria, o próprio contrato, no trecho acima reproduzido, a desmente: a PIFCO não atua como empresa comercial, que adquire um produto para posterior venda, adicionando ao preço de aquisição uma margem bruta de lucros. A PIFCO atua a serviço da PETROBRAS, como mera intermediária, adquirindo, para ela, os produtos especificados no contrato. Vale repetir, pelas condições do contrato, as mercadorias deveriam ser repassadas para a PETROBRAS pelo mesmo preço de aquisição pela PIFCO (cláusula 3ª do contrato).*

*acrescido apenas da compensação financeira pela prorrogação do prazo de pagamento (cláusula 2ª do contrato).*

*(...)*

*É evidente, por outro lado, que, se a PIFCO adquire mercadorias em valores vultosos como os que se tem neste caso, para pagamento no prazo de 30 dias, e repassa essas mercadorias para a PETROBRAS, para dela receber com prazo bem mais longo, isto somente seria possível mediante uma das duas condições seguintes: ou a PIFCO dispõe de capital próprio suficiente para ela própria financiar a PETROBRAS, o que não faria nenhum sentido, por se tratar de uma subsidiária da própria PETROBRAS; ou, o que é certo, a PIFCO se financia no mercado internacional, assumindo, conseqüentemente, o encargo de juros decorrentes dessas operações de crédito.*

*(...)*

*Nesta hipótese, os encargos pagos pela PETROBRAS, se como afirma a Recorrente, destinavam-se a cobrir custos da PIFCO, tais custos seriam correspondentes, totalmente ou predominantemente, a tais encargos financeiros.*

*Esta afirmação, contudo, não compromete a higidez da autuação, antes a reforça. É que a definição de juros não exclui que o beneficiário desses juros incorra em custos. As instituições financeiras, por exemplo, que emprestam dinheiro e cobram juros por esses empréstimos, também pagam juros quanto captam estes recursos no mercado, e não se cogita, em tais hipóteses, de se descaracterizar parte das compensações por ela recebidas como juros por se destinarem a cobrir custos de captação e custos operacionais. A situação, neste caso, é exatamente a mesma: se a PIFCO paga juros por recursos que capta no mercado internacional, para pagar pela compra das mercadorias adquiridas para pagamentos em 30 dias e repassá-las para a PETROBRAS, recebendo o valor correspondente em prazo superior a 180 dias, a compensação que recebe pelo alargamento do prazo para recebimento não deixa de se caracterizar como juros porque se destina a cobrir os custos de captação dos recursos necessário para a aquisição dos produtos. Os custos de captação, tanto no exemplo do Banco quanto neste caso, certamente são importantes, mas para a apuração do lucro da operação, mas não é disso que aqui se trata.*

*(...)*

*Outro aspecto relevante a ser destacado é o de que a própria Recorrente, ao contabilizar as operações, classifica os acréscimos em questão como juros. Os lançamentos dos encargos foram feitos a débito da conta 4720005 — (Outros Encargos Financeiros — juros s/Empréstimos Controladora, Subsidiária Controladoras) e a crédito da conta 2108112 (Fornecedores Controladora Subsidiárias Controladas — Fornecimento Petróleo e Derivados Exterior c/ Variação). Este aspecto foi destacado pela autuação, que, todavia, diferentemente do que afirma a Recorrente, não se baseou apenas neste fato.*

*E, realmente, a contabilização das operações não é um aspecto que possa ser desprezado, salvo se demonstrado um evidente erro. Mas nada indica que se trate disso. A contabilização das operações e a classificação adotada pela Contribuinte não é um aspecto meramente formal, tem efeitos práticos relevantes, seja para os acionistas, seja para os diversos órgãos de controle. E note-se que não se trata aqui de uma empresa qualquer, mas de uma das maiores empresas do mundo, controlada pela União, com milhares de outros acionistas e que atua numa área especialmente sensível, de modo que é uma empresa sujeita a permanente acompanhamento de suas atividades e de seus resultados, o que se faz, preferencialmente, através de seus registros contábeis.*

Uma vez que os precedentes citados são idênticos ao presente feito, aplico mesmo entendimento, mantendo-se o lançamento. De fato a sutil modificação que se nota é que tal como apontado pela autoridade fiscal às fls 2679, após ciência de decisão contrária aos interesses da recorrente foi redigido novo contrato entre partes relacionadas (Controlador e Controlada) no qual a parte referente ao pagamento da remuneração à PIFCO proporcional ao prazo de extensão concedido é sucumbido desse novo contrato, ainda que nos registros contábeis continuem evidenciando na etapa da compra a existência de encargos financeiros a apropriar. Em suma, a realidade fática continua a mesma, o ajuste do contrato procura excluir evidencia adicional que existia na operação, parte do pagamento se refere a pagamento de juros pelo prazo concedido.

No caso concreto observa-se uma dação de crédito, materializada numa renúncia temporária a determinada prestação, se refere a preço que o creditante (PIFCO) tem direito em razão da prestação por ele realizada em favor do creditado (Petrobrás), que obtém determinada satisfação em espécie, ou por outro lado, pode referir-se a uma dívida decorrente da investidura do creditado em situação de liquidez contra o creditante.

A renúncia da PIFCO à prestação de crédito beneficia a PETROBRAS, mas prejudicaria o creditante, que resulta tolhida de possibilidade de exercer os direitos de titularidade que a moeda lhe proporciona, bem como os rendimento que o mercado paga quando da aplicação do capital investido.

Em razão disso, para a realização da dação de crédito, o creditante exige uma contraprestação que se traduz em termos de unidade monetários num preço. Assim o JUROS são o preço, pela renúncia do creditante a determinada soma de moeda em razão da dação de crédito.

Do ponto de vista do PIFICO, o juros é visto como preço exigido para renunciar temporariamente a dívida objeto da dação de pagamento. Pelo outro lado, para a PETROBRAS, a avaliação se dá em termos dos benefícios que a dação de crédito lhe proporciona em comparação com o preço e que por isso terá de pagar o JUROS.

### **Da Contabilidade**

O recorrente afirma que a contabilidade não reflete a natureza jurídica da operação. Nesse ponto cabe registrar que quando há controvérsia jurídica em que é necessário recorrer a um meio de prova que se refira a informações financeiras, é indispensável a presença da linguagem contábil. É esse o motivo da forte vinculação do Direito com a Contabilidade, pois mediante instrumentos e procedimentos contábeis se registram as operações financeiras de uma entidade.

Um dos objetivos fundamentais dos relatórios contábeis é servir como meio de prova jurídica em assuntos relacionados com a informação financeira. Assim, o Direito necessita do testemunho da Contabilidade, e para isso recorre a linguagem contábil das provas.

Essa linguagem contábil descritiva deve ser juridicizada e validada como meio hábil para relatar eventos que tenham componente financeiro.

Como instrumento de prova, a linguagem contábil presta-se para :

- i) demonstração: a Contabilidade pode servir para demonstrar a existência de determinados fenômenos financeiros, dimensionando-os no aspecto quantitativo.
- ii) comprovação: os procedimentos contábeis, quando regularmente aplicados, servem para atestar acontecimentos de natureza financeira; os registros contábeis são testemunho de todas as operações financeiras.
- iii) convicção: a linguagem contábil é mais um instrumento de convencimento, auxiliando o sujeito na complexa atividade de qualificação de acontecimentos financeiros.

No Direito Tributário, a linguagem contábil das provas exerce relevante função no relato dos eventos tributários. Tendo a obrigação tributária principal uma nítida característica de patrimonialidade, a linguagem contábil é oportuna para a caracterização do fato jurídico tributário.

Inoportuna ao caso concreto a argumentação de uma suposta neutralidade da contabilidade seguindo padrões contábeis internacionais, que não poderia provocar efeitos sobre a tributação. Essa neutralidade se aplica especificamente para fins apuração de IRPJ e CSLL, envolvendo também a discussão da apuração de resultados e limites de isenção dos dividendos.

No caso concreto, a informação contábil é útil e relevante, pois expressa uma representação fidedigna, neutra e confiável, de que estamos diante de uma remessa de juros para o exterior. Estamos lidando com a regra matriz de incidência do Imposto sobre a renda retido na fonte, nesse contexto a informação contábil demonstra de modo inequívoco o fato de que esta ocorrendo pagamento de juros aos exterior, critério material que possibilita a subsunção a norma que determina a obrigação tributária.

Destaque-se ainda que a adoção de práticas contábeis internacionais, faz com que os registros contábeis estejam baseados na análise da substância, da realidade econômica e do propósito comercial das empresas em relação a cada item do balanço.No caso concreto, respaldado na contabilidade da própria recorrente, não tenho dúvidas que houve de fato remessa de juros ao exterior.

Entendo que no processo de hermenêutica, o operador do direito tributário deve empreender um esforço, para a aplicação da norma tributária mais consistente e rigorosamente compatível com o princípio da certeza do direito, na adequação da verdade material como exige o artigo 145, parágrafo primeiro da Constituição.,

*Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*

*§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*

**Da inaplicabilidade ao presente caso do precedente de ICMS no RESP 1.106.462/SP, firmado na sistemática dos recursos repetitivos art. 543-C do CPC.**

Descabida a alegação da Recorrente que deve ser aplicada ao caso o precedente de ICMS firmado no RESP 1.106.462, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, em face do art. 62-A do RICARF.

No referido recurso especial o caso é de venda a prazo em que o vendedor soma ao preço do produto os juros. Portanto os juros de incorporam ao preço. A premissa de que parte a Recorrente para a aplicação do aludido precedente do STJ passa pela necessária identidade entre os contratos neles analisados e o contrato entre a Petrobras e a PIFCO.

Ocorre que o contrato entre a Petrobras e a PIFCO é específico e *sui generis*, não podendo ser equiparado a um simples contrato de compra e venda realizado por empresa vendedora de mercadoria a prazo, como pretende a Recorrente. Pretender aplicar o referido entendimento ao presente caso é desconsiderar as cláusulas do contrato pactuado entre a PETROBRAS e a PIFCO e a escrituração feita pela PETROBRAS e pela PIFCO.

**Do Parecer COSIT 21/1979 e Precedentes**

A premissa da Recorrente para a aplicação de entendimentos divergentes, passam pela necessária identidade entre os contratos analisados em outros caso e o contrato entre a Petrobras e PIFCO.

Ocorre que o contrato entre a Petrobras e a PIFCO é específico e *sui generis*, em nada se equiparado a um simples contrato de compra e venda entre empresas ordinárias, seja comercial ou industrial, como pretende a Recorrente.

Portanto, inaplicáveis ao presente caso o Parecer COSIT 21/1979, a Solução de Consulta 42/13 da 6ª Região e/ou o precedente do CARF no Acórdão 203.09-759, uma vez que tratam de casos envolvendo empresa comercial ou industrial, com as quais a PIFCO não se confunde, a PIFCO não atua como empresa comercial ou industrial, que adquire um produto para posterior venda, adicionando ao preço de aquisição uma margem bruta de lucros. A PIFCO atua a serviço da PETROBRAS, como mera intermediária, adquirindo, para ela, os produtos especificados em contrato.

Nesse contexto, não há como aplicar normatizações gerais direcionadas a outro tipo de empresa, para a peculiaridade e singularidade da relação que a PIFCO mantinha com a recorrente.

De igual modo não identifico o conflito, apontado pelo recorrente com a legislação cambial e aquela emanada do Banco Central por meio de Circular 3.280/2005. Urge registrar, que procedimentos adotados ou confirmados por outras autoridades, para os seus propósitos específicos, não garantem regularidade nas operação fiscais.

**Da Incidência de Juros Sobre a Multa de Ofício**

Acompanho o entendimento da legalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício.

Uma análise sistemática dos arts. 113, 139 e 161 do CTN revela que a multa de ofício (penalidade pecuniária), por integrar o crédito tributário, recebe igualmente o acréscimo moratório de juros.

A dicção da Súmula no. 4 do CARF corrobora nossos argumentos, na medida em que fala genericamente em débitos tributários. Deste modo deve ser mantida a incidência do juros de mora sobre a multa de ofício.

Processo nº 16682.721139/2012-41  
Acórdão n.º **2202-002.535**

**S2-C2T2**  
Fl. 19

---

Diante do exposto, nas matérias suscitadas pelos recorrentes nos recursos, voto por dar provimento ao recurso de ofício e no que toca ao recurso voluntário, rejeito as preliminares e voto por negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez

CÓPIA

## Declaração de Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior,

Rendendo homenagens ao teor do voto do ilustre relator, realizo a presente declaração de voto por ter adotado como suporte fático-probatório para minha decisão a inexistência nos autos, *mesmo em sede impugnatória*, de quaisquer elementos que demonstrem ter havido, no intervalo de tempo decorrido entre a lavratura dos termos de intimação fiscal de nº 08 e de nº 11 (e-fls. 876 a 882):

a) a prestação, no prazo inicialmente determinado, de *todos* os esclarecimentos solicitados na forma de planilha pela autoridade fiscal durante aquele intervalo ou;

b) alternativamente, a formalização de pedido de prorrogação de prazo para tal prestação ou, ainda, de negativa de apresentação, *desde que necessariamente acompanhadas de justificativa plausível*.

Entendo que a ausência de tais elementos já é suficiente para que se conclua, com base nos elementos de prova em exame, pela existência de lapso temporal relevante (mais de três meses) sem que tivessem sido prestados, tempestivamente e em sua totalidade, os esclarecimentos solicitados pela autoridade tributária, ou, alternativamente, que fosse apresentada a devida justificativa, seja para a prestação de esclarecimentos incompletos no tempo determinado, acompanhada de pedido de prorrogação, seja para a sua ausência de prestação.

Inegável assim, através do suporte probatório constante do presente feito, a ocorrência da hipótese de incidência de multa majorada instituída pelo inciso I do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Ainda a propósito, conclusivamente, após análise detalhada do voto do relator, faço notar aqui a plena consonância da evidência probatória supra com a argumentação constante de fl. 32 do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 2704/2705) ali adotada e que analisa intervalo temporal que compreende o período acima, opinando pela ocorrência de injustificável falta de prestação tempestiva da totalidade dos esclarecimentos solicitados pela autoridade tributária, durante aquele intervalo.

Sob tais considerações, acompanho a conclusão do relator no sentido de DAR provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

(Assinando digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior





detentor da razão, e a segunda caso entendesse procedente a acusação. **Ao final do depósito dos votos, era realizada a contagem em voz alta e, no caso de empate, sagrava-se vencedor o réu**<sup>7</sup>.

Em Roma nasceu a figura do *non liquet*,<sup>8</sup> que consistia na possibilidade de o jurisconsulto, em virtude de incerteza quanto à correta aplicação da justiça ao caso concreto, se abster de emitir opinião sobre a causa levada perante sua jurisdição. As Institutas de Gaio consagravam implicitamente o princípio através do brocardo *favorabiliores rei potius quam actores habentur*<sup>9</sup>, transcrito no Digesto de Justiniano.

Como se observa, o *non liquet* e o *in dubio pro reo* decorrem da mesma vertente e tomaram formas distintas a partir do curso adotado por cada ordenamento, notadamente no que tange aos limites impostos aos provimentos jurisdicionais.

O século XVIII apresentou uma série de mudanças no contexto jurídico inglês que permitiu o desenvolvimento do *in dubio pro reo* sob a roupagem do *standard of reasonable doubt*. O alcance desse instituto no direito inglês pode ser sintetizado pelo pensamento de um dos seus expoentes, William Blackstone, para quem “todas as evidências presuntivas devem ser admitidas com cuidado, pois ao Direito é melhor que dez culpados escapem, do que um inocente seja condenado”<sup>10</sup>.

Trazendo a discussão para o direito continental, a doutrina de língua espanhola<sup>11</sup> considera que a dúvida pode ser relativa ao direito — dúvida quanto à norma —, relativa ao fato — dúvida quanto à prova da ocorrência do fato (prova do fato) —, ou relativa à subsunção — dúvida quanto ao enquadramento do fato provado na norma construída.

**Se a intrasubjetividade da dúvida nos aplicadores e julgadores monocráticos pode fazer com que o tema relativo ao *in dubio pro reo*, no mais das vezes, fique adstrito a um problema de fundamentação válida, que retrate a convicção a respeito dos fatos e da legislação que estabelece a consequência aplicada, sua manifestação nos órgãos julgadores colegiados é latente, explícita e objetivamente retratada pelo quórum da votação.**

**O *in dubio pro reo* nasceu como uma forma de resolução de conflitos em órgãos colegiados, nos quais os juízes, a princípio, podem possuir certeza individual acerca de seu posicionamento. Entretanto, a decisão, as certezas e as incertezas são resultado de uma manifestação coletiva, vetor resultante da soma dos vetores individuais. Desde sua origem na Grécia, a presença da dúvida razoável foi identificada pelo empate dos votos colhidos. Esse é um caso a respeito do qual os ordenamentos jurídicos (nos estados democráticos de direito), na aplicação de medidas sancionatórias, jamais transigiram.**

**O ordenamento brasileiro não poderia ser diferente. O Regimento Interno do STF, em seu art. 13, IX, outorga ao Presidente a atribuição de proferir voto de qualidade quando ocorrer empate em votação que decorra de impedimento, suspeição, vaga ou**

<sup>7</sup>Aristóteles. Athenian Constitution. 69.1. in **Aristotle in 23 Volumes**. vol. 20. Cambridge : Harvard University Press, 1952.

<sup>8</sup> O termo *non liquet* é abreviação da frase *iuravi mihi non liquere atque ita iudicatu illo solutus sum*, que representa o juramento proferido pelo juiz ao abster-se de julgar por entender que a causa não estava clara. O trecho encontra-se na obra *Noctes Atticae*, de Aulus Gellii, no Livro XIV, Capítulo 2, Versículo 25.

<sup>9</sup> A condição do réu deve ser favorecida em relação à do autor (Digesto Justiniano 50.17.125).

<sup>10</sup> No original: *All presumptive evidence of felony should be admitted cautiously; for the law holds it better that ten guilty persons escape, than that one innocent party suffer.*

licença médica superior a trinta dias em questões de urgência nas quais não poderá ser convocado o ministro licenciado:

*Art. 13. São atribuições do Presidente:*

*IX – proferir voto de qualidade nas decisões do Plenário, para as quais o Regimento Interno não preveja solução diversa, quando o empate na votação decorra de ausência de Ministro em virtude de:*

*a) impedimento ou suspeição;*

*b) vaga ou licença médica superior a trinta dias, quando seja urgente a matéria e não se possa convocar o Ministro licenciado.*

Embora exista ressalva de que o regimento interno possa prever solução diversa, no caso da ação penal originária, por exemplo, não existe previsão expressa de outro critério de resolução de empate. Mesmo assim, durante o julgamento da Ação Penal nº 470, foi suscitada questão de ordem pelo Ministro Ayres Britto, Presidente à época, **na qual se decidiu pela aplicação do preceito do *in dubio pro reo* no caso de empate, em detrimento do voto de qualidade:**

*Portanto, eu resolvo a questão de ordem no sentido de que, em caso de empate, a proclamação do resultado é pela absolvição do réu.<sup>12</sup>*

O Regimento de um Tribunal não pode ultrapassar garantias asseguradas aos cidadãos pela legislação constitucional e infraconstitucional que materializam a dúvida razoável como óbice à condenação, como bem apontou o Min. Gilmar Mendes:

*O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – É. Quer dizer, é preciso que haja algum critério. Mas me parece que, como já foi amplamente demonstrado, a meu ver, no caso, estamos diante daquilo que compõe a nossa tradição e alberga também, tem lastro, portanto, constitucional, princípio da presunção da inocência.*

***Eu estava até me lembrando, Presidente, de que o próprio Código de Processo Penal permite a absolvição por insuficiência de prova, por dúvida, portanto, quanto à comprovação dos fatos imputados. Se nós temos uma tão cabal dúvida jurídica, como sustentar um outro resultado?***

Enfim, restou decidido na questão de ordem que, em matéria sancionatória, no caso de empate em órgão colegiado, deve prevalecer a tese que for mais favorável ao réu. A decisão homenageou o vetusto, mas atual, critério ateniense.

As deliberações tomadas no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF seguem o critério estabelecido pelo art. 54 do Regimento Interno desse Conselho:

*Art. 54. As turmas ordinárias e especiais só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.*

É impossível não observar que a situação presente nos regimentos internos desses dos tribunais é idêntica à existente no regimento interno do STF: previsão regimental que prevê a utilização do voto de qualidade para resolver situações de empate.<sup>13</sup>

Como se observa, a aplicação do princípio do *in dubio pro reo* nos casos de empate nas votações proferidas por órgãos colegiados, **que disponham sobre medidas sancionatórias**, parece inquestionável.

*A um*, porque, sendo norma sancionatória (em sentido lato), o regime das normas punitivas primárias, com exceção das ressalvas expressamente alinhadas pela legislação<sup>14</sup>, deve seguir todos os preceitos próprios dos regimes punitivos, como aponta Ramón Valdés Costa.<sup>15</sup>

***A dois*, uma vez que o denominado *in dubio pro reo* foi expressamente positivado pelo art. 112 do Código Tributário Nacional, norma geral tributária cujos limites devem ser observados por toda a legislação infraconstitucional.** Assim, mesmo que se discuta a respeito da extensão das garantias do regime punitivo penal às infrações administrativas e tributárias, o dispositivo há pouco citado coloca o tema em questão fora da zona de conflito, ao prescrever expressamente comandos inafastáveis ao aplicador/julgador tributário:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

<sup>13</sup> No Decreto-lei nº 3.689/41 — Código De Processo Penal, esse preceito encontra-se no art. 386, que estipula as causas de absolvição do réu, e nos arts. 615 e 664, que disciplinam o julgamento de recurso de apelação e de habeas corpus, respectivamente:

*Art. 386. O juiz absolverá o réu, mencionando a causa na parte dispositiva, desde que reconheça:*

*II - não haver prova da existência do fato;*

*VI - existirem circunstâncias que excluam o crime ou isentem o réu de pena ou mesmo se houver fundada dúvida sobre sua existência;*

*VII - não existir prova suficiente para a condenação.*

*Art. 615. O tribunal decidirá por maioria de votos.*

*§ 1º Havendo empate de votos no julgamento de recursos, se o presidente do tribunal, câmara ou turma, não tiver tomado parte na votação, proferirá o voto de desempate; no caso contrário, prevalecerá a decisão mais favorável ao réu.*

*Art. 664. Recebidas as informações, ou dispensadas, o habeas corpus será julgado na primeira sessão, podendo, entretanto, adiar-se o julgamento para a sessão seguinte.*

*Parágrafo único. A decisão será tomada por maioria de votos. Havendo empate, se o presidente não tiver tomado parte na votação, proferirá voto de desempate; no caso contrário, prevalecerá a decisão mais favorável ao paciente.*

<sup>14</sup> Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Vide, a respeito, os argutos apontamentos alinhados por Talita Félix, op. cit., pp. 1099-1102.

<sup>15</sup> VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de derecho tributario*. 2.ª ed. Buenos Aires: Depalma, 2004. pp. 21.

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

*Por fim*, à medida que o enunciado acima reproduz fielmente a clássica distinção traçada por Santiago Sentís Melendo, anteriormente referida, entre as hipóteses que sustentam a aplicação do *in dubio pro reo*, senão vejamos:

- a) *dúvidas quanto à norma*: capitulação legal dos fatos (inciso I);
- b) *dúvidas quanto aos fatos*: natureza ou circunstâncias materiais dos fatos e seus efeitos (inciso II) ou quanto à autoria, à imputabilidade e à punibilidade (inciso III);
- c) *dúvidas quanto à subsunção*: natureza da penalidade aplicável, ou sua graduação (inciso IV).

As previsões regimentais que estabelecem a prevalência do voto de qualidade não podem, obviamente, afastar a prescrição contida no art. 112, do CTN, lei nacional cogente. Penso que a aparente antinomia deve ser superada do seguinte modo: a regra do voto de qualidade prevalece em todas as matérias estranhas ao direito sancionatório, como são, de modo geral, as obrigações tributárias. O empate na votação a respeito de uma das matérias elencadas pelo art. 112, do CTN, traz à tona o comando específico que determina a decisão em favor do acusado, diante da dúvida razoável materializada objetivamente pelo quórum de votação. Esse caminho, trilhado pelo Supremo Tribunal Federal, reafirma a milenar regra ateniense e deverá ser adotado pelos demais órgãos julgadores.

**No caso em tela, a dúvida razoável a respeito não só da natureza e das circunstâncias materiais do fato (sua extensão e efeitos) como da natureza da penalidade aplicável está matematicamente retratada pelo quórum de votação. Preenchido, portanto, o suporte fático do art. 112, do CTN.**

Desse modo, pedindo vênias pelo tempo consumido pela exposição e pelos debates suscitados, consigno que não poderia furtar a apreciação de um tema que entendo crucial e que, mais cedo ou mais tarde, deverá ser enfrentado pelos demais órgãos julgadores desse Conselho.

Assim, solicito seja encaminhada à votação a presente questão de ordem para que, considerando a dúvida retratada pelo quórum de votação dessa Turma, seja negado provimento ao recurso de ofício, mantendo-se a r. decisão recorrida.

(Assinado digitalmente)

Rafael Pandolfo

## Declaração de Voto

Conselheiro Fabio Brun Goldschmidt

### QUESTÃO DE ORDEM

Senhores, o tema suscitado em Questão de Ordem diz com matéria de altíssimo relevo, sobre a qual já venho refletindo há bastante tempo, desde antes de meu ingresso no CARF. Não vou cansá-los com a repetição de considerações sobre os pontos já bem explanados na declaração de voto do Dr. Pandolfo. Limito-me, portanto, a fazer algumas considerações complementares que julgo relevantes.

É que, como ficou claro nos debates, dúvida não há sobre a existência e aplicabilidade do “in dubio pro reo” no âmbito penal, preceito vetusto que todos bem conhecem. Parece ser claro também que, em caso de empate - historicamente e até os dias de hoje - o axioma impõe a absolvição do acusado, inclusive no âmbito do STF. O que parece causar estranheza e perplexidade diz com a translação de tal aforismo para o campo do Processo Administrativo Sancionador Tributário (e, em especial, para o contexto do nosso processo administrativo tributário federal e do CARF), ramo distinto daquele em que tradicionalmente se recorre à máxima e no qual, segundo entenderam alguns colegas, tal solução seria inaplicável, ao menos na extensão que se lhe pretende dar.

Detenho-me, portanto, neste ponto, para procurar explicar as razões pelas quais essa translação não apenas é natural e pertinente, como mandatória, além de perfeitamente conciliável com o Regimento Interno do CARF. Como procurarei demonstrar, inexistente diferença ontológica entre o ilícito penal e o tributário, sendo ambas manifestações de um mesmo e único *jus puniendi*, sendo que as soluções, princípios e técnicas do Direito Penal se projetam também no campo do Direito Administrativo Sancionador, em tudo que com ele não forem incompatíveis.

Com efeito, o lento e sólido desenvolvimento do Direito Penal ao longo dos séculos permitiu a construção de um rígido e vasto sistema de controle do exercício do *jus puniendi* do Estado nessa seara, tanto em seu aspecto substantivo (mediante a elaboração de conceitos como a tipicidade, o dolo, a culpa, a imputabilidade etc.), quanto em seu aspecto procedimental (mediante o estabelecimento de inúmeras técnicas de proteção do acusado no contexto do devido processo legal). A história relativamente recente do Direito Administrativo Sancionador, contudo, é a provável responsável pelo fato de que - embora esse ramo do Direito lide, também, com o exercício do *jus puniendi* do Estado e, conseqüentemente, confronte-se com seus limites e formas de controle - seja eloquente a carência de ferramental jurídico apto à realização de tal desiderato neste campo (especialmente no Brasil, onde doutrina e jurisprudência sobre o tema são incipientes - para não dizer praticamente inexistentes).<sup>16</sup>

Os evidentes perigos dessa lacuna, em contraste com a fartura existente no Direito Penal, gerou a necessidade de se questionar acerca da efetiva existência de uma

diferença ontológica entre o ilícito penal e o ilícito administrativo, que impedisse tomar de empréstimo parte desse aparato, pelo Direito Administrativo Sancionador, beneficiando este último das construções lá sedimentadas (como forma de garantir segurança ao administrado/cidadão/contribuinte), naquilo que não incompatíveis. De fato, ao se observar o exercício do *jus puniendi* por parte do Estado num e noutro ramo e se identificar que, em um deles o cidadão encontrava amplo amparo no Direito para assegurar o exercício de suas garantias, enquanto noutro as ferramentas de proteção eram praticamente inexistentes, essa reflexão se impunha, já que a ausência de um regime bem definido para o desempenho das competências, como sói acontecer, constitui campo fértil ao florescimento do excesso, do abuso e do descontrole.

Das investigações que daí emanaram decorreu a constatação, hoje amplamente aceita, de que, rigorosamente, inexistente diferença ontológica entre o ilícito penal e o ilícito administrativo.<sup>17</sup> Ambos podem ser definidos como atos contrários à lei, frente aos quais o Estado reage para o efeito de restabelecer a ordem, mediante a imposição de um castigo. O que varia, unicamente, é o grau de intensidade (da ofensa e do correspondente castigo).

O ilícito penal encontra-se no mais elevado patamar da ilicitude, agredindo bens jurídicos mais caros para a sociedade. Já o ilícito administrativo diz com ofensas a bens jurídicos situados em patamares axiológicos de menor grau hierárquico. A diferença fundamental entre ambos, contudo, encontra-se no tipo de sanção de que o Estado poderá lançar mão para o fim de restabelecer a ordem. Num caso, ela pode comprometer o bem mais caro ao ser humano, a liberdade. E no outro, essa sorte de punição não é admitida.

O fato, contudo, é que hoje inúmeros ilícitos administrativos são também, simultaneamente, considerados ilícitos penais. Da mesma forma, há múltiplos exemplos de condutas que já foram caracterizadas como ilícito penal e que se converteram em meras contravenções ou simplesmente deixaram de ser consideradas ilícitas.<sup>18</sup> E isso bem demonstra que as posições do ilícito penal e do ilícito administrativo são *intercambiáveis* e, nessa medida, revelam inexistir diferença ontológica entre elas, sendo ambas expressões do *jus puniendi* estatal.<sup>19 20 21 22 23</sup>

<sup>17</sup> “La vieja controversia acerca de las analogías y diferencias entre los ilícitos penales y administrativos parece estar resuelta desde hace algunos años en favor de su identidad sustancial, como manifestaciones ambas del ius puniendi del Estado, y cuya distinción no es apreciable desde una perspectiva ontológica sino en un plano puramente formal o cuantitativo.” (GARCÍA GOMEZ, Antonio. *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2002. p. 19)

<sup>18</sup> Válida aqui a advertência de Vicente Oscar DIAZ: “Si se pretende que la ley penal elimine la infracción fiscal, se acabará castigando cualquier incumplimiento de los deberes tributarios con graves penas de prisión, convirtiendo al fin y al cabo la ley represiva en un instrumento de terror tributario.

En cambio, y en la hipótesis de transitar por un estado pleno de derecho, ello busca la limitación jurídica de la potestad punitiva antes que la prevención sin límites del delito.” (DÍAZ, Vicente Oscar. *Criminalización de las infracciones tributarias*. [Buenos Aires]: Depalma, imp. 1999. p. 10-11)

<sup>19</sup> Como bem explica NIETO, “si la existencia de una potestad sancionadora de la Administración sólo ha sido puesta en duda, entre nosotros, de forma ocasional, su legitimidad, en cambio, siempre ha sido muy controvertida. Tradicionalmente venía siendo considerada como una emanación de la Policía y desde allí se ha ido evolucionando hasta llegar a la tesis que hoy es absolutamente dominante, a saber: la potestad administrativa sancionadora, al igual que la potestad penal de los Jueces y Tribunales, forma parte de un genérico ‘jus puniendi’ del Estado (...)”.(NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. Madrid: Tecnos, 4. ed., 2005, p. 85.)

<sup>20</sup> Na praticamente vazia doutrina brasileira sobre o tema, encontramos um artigo de Paulo Roberto Coimbra SILVA, no qual defende a posição aqui prestigiada dizendo que, “a rigor, não se vislumbra qualquer razão convincente para justificar a aplicação isolada do *ne bis in idem*, de forma estanque, nos limites usualmente aceitos para cada um dos ramos do Direito em que se manifeste a potestade punitiva do Estado. Doutra margem, robustos fundamentos determinam a sua abarcante permeabilidade aos diversos ramos do Direito nos quais se vislumbra a possibilidade de uma manifestação do poder sancionador estatal. Com efeito, sua aplicação unívoca,

As diferenças são circunstanciais, podendo as mesmas infrações ocupar uma e outra posição, conforme legislativamente previsto em um dado contexto social/histórico.<sup>24</sup> A isso não corresponde, contudo, uma alteração de essência.<sup>25</sup> <sup>26</sup> A modificação é tópica, em

simultânea e universal às normas jurídicas sancionadoras, independentemente de sua espécie ou natureza, revela-se imperativa para se evitarem punições excessivas, desproporcionais, inadequadas e desnecessárias. Essa conclusão prevaleceu em diversos ordenamentos jurídicos, tendo-se neles erigido diferentes soluções impeditivas à cumulação de sanções com idêntica função preponderante. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O Princípio *Ne Bis in Idem* e sua Vertente Substancial na Repressão ao Ilícito Fiscal. *Revista Interesse Público*, Belo Horizonte, nº44, ano IX, p. 297, 2007.

<sup>21</sup> “Efectivamente, las infracciones tributarias constituyen, lisa y llanamente, una especie de infracción del orden jurídico, de naturaleza sustancialmente idéntica de la incorporadas al Código penal y a las leyes penales especiales. La circunstancia de que esas infracciones, y las sanciones inherentes a ellas, se contengan en leyes de tipo tributario, no altera la validez de la anterior afirmación. Efectivamente, las normas en que se definen las infracciones y se establecen las sanciones son de naturaleza «jurídico-penal», cualquiera que sea el texto positivo en que se encuentren incorporadas.” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho* : estudios de derecho financiero. Madrid : Instituto de Estudios Politicos, 1962. v.2. p. 210-211)

<sup>22</sup> “Se suele afirmar en la doctrina penalista que las penas tienen una doble finalidad: preventiva, por un lado, y remuneratoria o aflictiva, por otro. Justamente en base a esta doble finalidad, puesta de manifiesto en el régimen jurídico propio, se diferencian las sanciones de carácter penal de las llamadas sanciones civiles, cuya finalidad es únicamente el resarcimiento del daño causado.

En el Derecho penal tributario, según se ha tenido ya ocasión de exponer, las sanciones tienen un carácter y una finalidad semejantes a las propias de las penas. Esto se pone de manifiesto en el ordenamiento actualmente vigente en España en la específica regulación de las sanciones, la cual permite excluir, de modo absoluto, cualquier pretendido carácter indemnizatorio de las mismas. Así se deduce, en primer lugar, de la denominación empleada por el legislador al referirse a las sanciones.” (PÉREZ ROYO, Fernando. *Infracciones y sanciones tributarias*. [Madrid]: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, D.L. 1972. p. 131)

<sup>23</sup> No Brasil, Hugo de Brito MACHADO defende essa posição: “A rigor não existe nenhuma diferença ontológica entre a pena criminal e a pena administrativa, embora as sanções que atingem a liberdade de ir e vir somente possam ser aplicadas pela autoridade judiciária.

Realmente, não tem consistência a distinção, por muitos preconizada, que considera a gravidade do cometimento ilícito, ou da sanção correspondente. Existem ilícitos para os quais é prevista sanção pecuniária administrativa (multa a ser aplicada pela autoridade administrativa) que pode ter valor bem mais elevado do que o das sanções penais de natureza pecuniária (multas a serem aplicadas pela autoridade judiciária).

O único critério válido, em nosso Direito positivo, para distinguirmos as sanções penais das sanções administrativas, é o da competência para a correspondente aplicação. E a única sanção que só pode ser classificada como penal, porque só pode ser aplicada pela autoridade judiciária, é aquela que consiste em restrição à liberdade de ir e vir, embora seja razoável sustentar-se também que as restrições a direitos pessoais em geral constituem também formas de sanção penal, vale dizer, sanção que só pode ser aplicada pela autoridade judiciária.” (MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 164)

<sup>24</sup> Basta citar os exemplo das infrações de trânsito, do consumo de entorpecentes ou do adultério e a alteração de sua “classificação” nos diversos países e nos diversos momentos históricos.

<sup>25</sup> “Naturalmente después de lo dicho en los capítulos precedentes, no es necesario dedicar una sola línea más para demostrar que lo que determina el diferente tratamiento de un tipo y otro de ilícitos no es ninguna clase de diferencia substancial entre ambos, sino tan solo la diferente valoración social de su gravedad, lo que determina que sólo aquellas contravenciones que en un momento histórico determinado se consideran más graves, son extraídas del ámbito administrativo y trasladadas al ámbito de la jurisdicción penal”. (GONZÁLEZ, Eusebio; GONZÁLEZ, Teresa. *Derecho tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 2004. p. 369)

<sup>26</sup> “1º. La doctrina italiana, al clasificar las infracciones tributarias, se atiene a un criterio formalista, de escaso rigor conceptual. Los autores italianos piensan que las infracciones tributarias son de índole criminal cuando la ley las sanciona con una «pena» de las comprendidas en el Código penal, en tanto que son infracciones o ilícitos administrativos cuando la ley tributaria les impone una sanción específica, no comprendida en ninguna ley «penal». Esta distinción formal puede tener eficacia en el orden procesal y en el desenvolvimiento de la actividad administrativa, pero es irrelevante desde el punto de vista teórico, toda vez que la naturaleza de la infracción no procede lógicamente del «nombre» que se dé a la sanción, sino de la íntima naturaleza de aquélla. De ahí que la distinción entre multa y pena pecuniaria, a que se atiene la literatura italiana para distinguir las infracciones tributarias «penales» de las infracciones tributarias «administrativas», sea poco convincente.” (SAINZ DE

razão da ascendência ou declínio de uma dada conduta na escala de reprovação social. Sanções restritivas de liberdade são impostas às condutas mais graves e, para o cumprimento desse específico propósito, criam-se regras específicas, pontualmente destinadas à melhor administração de tal medida (dada a gravidade de seus termos).<sup>27</sup>

Tal regramento, contudo, distingue-se – e justifica-se - na estreita razão das peculiaridades atinentes à imposição dessa sorte de pena. No mais, nenhuma razão se impõe para que os princípios, técnicas e garantias desenvolvidos no contexto do Direito Penal não sejam aplicáveis a todo o campo de manifestação do *jus puniendi* estatal, naquilo que não se revelem incompatíveis e incomunicáveis.<sup>28</sup> Afinal, em tudo aquilo que não disser respeito à privação de liberdade, os mesmos bens e valores do homem/acusado estarão sendo postos em perigo; e, em consequência, os mesmos direitos e garantias individuais haverão de se ver respeitados.

Basta dizer que o Direito Penal também trabalha com outras formas de castigo que exacerbam o âmbito da privação de liberdade, incluindo penas de privação de direitos que, como conceitua o art. 43 do Código Penal brasileiro, podem incluir prestação pecuniária, perda de bens e valores, prestação de serviços à comunidade ou a entidades públicas, interdição temporária de direitos e limitação de fim de semana. E sanções pecuniárias e restritivas de Direito, como se sabe, estão amplamente representadas também no Direito Administrativo (e Tributário) Sancionador. Por isso mesmo, o Tribunal Constitucional espanhol já reconheceu que “los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho Administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (artículo 25, principio de legalidad) y una muy retirada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (SS de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales.”

Assim, a prevalência do Direito Penal sobre o Direito Administrativo Sancionador, que supõe a colonização deste por aquele, sem movimento inverso, se explica (e *deve ser*) pelas seguintes razões: a) Cronológica: o Direito Penal já tem consolidados seus princípios fundamentais, o que não sucede com o Direito Administrativo Sancionador. Daí que seja lógico que o segundo se aproveite das experiências do primeiro, sendo ademais impossível, ao menos nesse momento, a operação inversa; b) Constitucional: os princípios inspiradores do Direito Penal são progressistas, enquanto supõe uma garantia dos direitos dos indivíduos. Daí que seja mais conforme com o espírito democrático da Constituição – e com o Estado de Direito – a igualação “por cima” de ambos ordenamentos; c) Dogmática: o Direito Administrativo Sancionador e o Direito Penal convencional formam parte de uma unidade superior – o Direito Punitivo do Estado, que até agora vinha se identificando com o Direito Penal em sentido estrito. A rigor, portanto, quando se impõem ao Direito Administrativo

---

BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho* : estudios de derecho financiero. Madrid : Instituto de Estudios Políticos, 1962. v.2. p. 211-212)

<sup>27</sup> “La diferencia entre sanciones e infracciones penales e infracciones y sanciones administrativas es, pues, puramente formal. Se basa fundamentalmente en el órgano llamado a apreciarlas y aplicarlas. Si es un órgano judicial, la infracción y la sanción son penales. Si es un órgano administrativo, la infracción y la sanción son administrativas.” (FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de derecho financiero español*: derecho tributario, parte general (teoría general del tributo, obligaciones, procedimiento, sanciones). 24.ed. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2004. v.2. p. 201)

<sup>28</sup> “En definitiva, la legislación alemana, fiel a su tradición, apuesta claramente por la aplicación de los principios penales al ordenamiento tributario sancionador, unificando incluso el tipo principal de defraudación cuyo alcance en uno y otro campo no se basa en la cuantía defraudada sino en la actitud dolosa o culposa del infractor. Al margen de ello, la responsabilidad subjetiva se ve claramente reforzada por la presencia en la mayor parte de los casos de negligencia grave como criterio de imputación subjetiva.” (GARCÍA GÓMEZ, Antonio. *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2002. p. 35-36)

Sancionador os princípios do Direito Penal não é porque se considere a este de natureza superior, senão porque tais princípios são os únicos que se conhecem – até agora – como expressão do Direito Punitivo do Estado.<sup>29 30 31</sup>

A consequência mais relevante da admissão da indetentidade ontológica entre os ilícitos penal e tributário, portanto, consiste no reconhecimento do influxo dos princípios (e técnicas deles decorrentes) do Direito Penal no âmbito do Direito Sancionador Tributário.<sup>32 33</sup>

<sup>29</sup> NIETO, ob. cit., p. 168.

<sup>30</sup> “V — PRINCÍPIOS DO DIREITO SANCIONADOR ADMINISTRATIVO

I. Identidade de princípios com o poder punitivo penal

Assim como a ciência jurídico-penal tem forjado — e esta é uma das grandes conquistas da ciência jurídica dos séculos XIX e XX — ‘uma teoria geral do delito’ que decompõe com especial rigor os distintos elementos dessa figura visando o aperfeiçoamento da exigência de uma justiça legalizada e personalizada, teoria que em sua melhor parte passou aos Códigos Penais em vigor, o Direito Administrativo desconhece uma criação semelhante sobre a infração legal determinante de uma sanção administrativa, assim como sobre esta mesma, desconhecimento que é extensível à legislação especial que define os poderes sancionadores da Administração. Deste modo, frente ao aperfeiçoamento dos critérios e dos métodos do Direito Penal, o Direito sancionador administrativo tem aparecido durante muito tempo como um direito repressivo primário e arcaico, onde continuavam tendo cabida as antigas e grosseiras técnicas da responsabilidade objetiva, do *versare in re illicita*, de hipóteses estimativas e não tipificadas legalmente das infrações sancionáveis, das provas por presunções, com traslado ao réu da carga de provar sua inocência, dos procedimentos sancionadores não contraditórios, de recursos em justiça condicionados à prévia efetividade da sanção, ou dos que possam resultar a surpresa da *reformatio in pejus*, da persistência imprescritível da responsabilidade, da ilimitação ou indeterminação das penas ou sanções, da não aplicação de técnicas corretivas, como a do concurso de delitos, ou de causas de exclusão da responsabilidade, ou da ação, ou da antijuridicidade, ou do sistema de atenuantes, de condenas condicionais, de reabilitação do culpado, etc. Sem hipérbole podemos dizer que o Direito Administrativo sancionador é um direito repressivo pré-beccariano.

Tal situação, apoiada na ausência de uma regulação legal destas matérias gerais e na simplicidade dos preceitos legais que atribuem poderes sancionadores à Administração (por exemplo: a infração dos preceitos legais e regulamentares em matéria de imprensa será sancionável em via administrativa, art. 66, LPI; as infrações de normas reguladoras da cinematografia, teatro e espetáculos em matéria da competência do Ministério de Informação e Turismo darão lugar à correspondente responsabilidade administrativa, que se tornará efetiva mediante a imposição de alguma das seguintes sanções, art. 1 da Lei de 22.7.67; etc.) tem sido corrigida ultimamente por uma firme doutrina jurisprudencial, que figura com justiça entre as melhores reações de nosso contencioso-administrativo, embora lhe falte chegar ainda a suas últimas conseqüências. Esta doutrina jurisprudencial tem estabelecido que essa vasta ausência na legislação de uma ‘parte geral’ das infrações e sanções administrativas não pode ser interpretada como uma habilitação à Administração para uma aplicação arbitrária e grosseira de suas faculdades repressivas, senão que se trata de uma lacuna que deve integrar-se necessariamente com as técnicas próprias do Direito Penal ordinário.” (GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNANDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. p. 890-891)

<sup>31</sup> “O nexo entre os dois problemas foi quase sempre deixado de lado. Mas não faltam à melhor literatura jurídica alusões à necessidade de um seu estudo comum. Por exemplo, em Sistema de Savigny lê-se este trecho, que me parece muito significativo: ‘...o conjunto das fontes de direito... forma um todo, que está destinado à solução de todas as questões surgidas no campo do Direito. Para corresponder a tal finalidade, ele deve apresentar estas características: unidade e completude... O procedimento ordinário consiste em tirar do conjunto das fontes um sistema de direito... Falta a unidade, e então trata-se de remover uma contradição; falta a completude, e então trata-se de preencher uma lacuna. Na realidade, porém, essas duas coisas podem reduzir-se a um único conceito fundamental. De fato, o que tentamos estabelecer é sempre a unidade: a unidade negativa, com a eliminação das contradições; a unidade positiva, com o preenchimento das lacunas.’” (BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10.ed. Brasília: Editora UnB, 1999. p. 116-117)

<sup>32</sup> “Afirmada la identidad substancial entre la infracción tributaria y el ilícito penal, es inevitable entender que también en el campo de las sanciones, el derecho sancionador administrativo debe aparecer inspirado por los principios de este orden que rigen en el campo penal.” (GONZÁLEZ, Eusebio; GONZÁLEZ, Teresa. *Derecho tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 2004. p. 354)

<sup>33</sup> “Puede concluirse, en consecuencia, que las infracciones tributarias son ilícitos de naturaleza análoga a las penales. Los preceptos que regulan dichas infracciones son preceptos de carácter punitivo, semejantes a los que regulan las infracciones penales. La única diferencia estructural entre las infracciones

Ressalvados, portanto, os casos de absoluta especificidade, em que determinado princípio está estabelecido ou configurado para operar exclusivamente naquele ramo do Direito – por circunstâncias ou características que lhe são próprias e singulares – parece certo que se haverá de reconhecer que, sempre que as premissas epistemológicas ou axiológicas de um dado princípio forem aplicáveis ao Direito Sancionador como um todo, razão alguma haverá de impedir essa comunicação.

Os princípios, aliás, caracterizam-se, justamente, por sua transcendência positiva. Diferentemente das regras ou limites objetivos, não dependem de uma inserção formal legislativa para que se possam considerar aplicáveis. A aplicabilidade de um princípio dá-se por razões de *congruência*, isto é “coincidência ou correspondência de caráter ou qualidades”.<sup>34</sup> Operando ele em prol da proteção de determinados valores, incidirá toda vez que esses valores possam ser comprometidos.<sup>35</sup>

Seria, ademais, um contrassenso admitir-se que, ao Direito Administrativo Sancionador, fossem outorgados instrumentos de punição mais severos que aqueles ministrados pelo Direito Penal - pois a tanto equivale a inaplicabilidade de garantias e limites neste último vigentes - quando se sabe que os bens jurídicos que visa proteger o Direito Penal, por definição, encontram-se situados em patamares mais elevados na escala axiológica social (merecendo, assim, um grau de repressão e severidade maior no trato).

O art. 112 do CTN, não contém uma mera recomendação, senão que uma determinação, regra no modal obrigatório, que impõe a exegese mais favorável ao acusado nas circunstâncias a que alude. Se dúvidas houvesse quanto a sua redação – que já é clara ao dizer

---

tributarias y las figuras penales se sitúa en el terreno formal, pero no en el sustancial.

Según se ha dicho repetidas veces, la importancia de la conclusion que se acaba de señalar se manifiesta no solamente en el terreno teórico o de la sistemática, sino en el ámbito práctico: la calificación de las infracciones y sanciones tributarias como instituciones sustancialmente penales trae consigo la consecuencia de que en la aplicación de las normas que rigen dichas instituciones deben ser tenidos en cuenta los principios propios de la aplicación de las normas penales. De hecho, ésta es la cuestión que se halla en la base del problema de calificación tratado en las páginas anteriores. La doctrina que admite la identidad sustancial entre las infracciones y sanciones tributarias y las figuras penales postula igualmente la aplicación de los principios jurídico-penales a la materia de el derecho sancionador tributario. De igual manera la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Económico-Administrativo Central ha reconocido la vigencia de los mencionados principios en la aplicación e interpretación de las normas referentes a este ámbito.

Entre los principios a que se hace referencia pueden citarse los siguientes:

1) Principio de la ley más favorable. Se trata, como es sabido de una regla o criterio que supone una derogación al principio general de exclusión de la retroactividad, típico del Derecho penal. Según el principio mencionado, cuando en el momento de recaer una decisión sobre un hecho determinado, la normativa vigente, aunque emanada con posterioridad a la realización del hecho, sea más benigna que la que se encontraba vigente en dicho momento, debe ser aplicada dicha normativa, más beneficiosa para el reo. Se trata, en definitiva, de la admisión de la retroactividad «in bonam partem». La jurisprudencia española ha reclamado la aplicación de dicha regla al derecho sancionador tributario en numerosas ocasiones.

2) Principio de interpretación restrictiva. También ha sido reclamada su aplicación por la Jurisprudencia en base al carácter represivo de las normas que regulan la materia objeto de nuestro análisis. La aplicación más saliente de este principio es la que se plasma en la máxima «in dubio pro reo». Igualmente existen decisiones jurisprudenciales que admiten la aplicación de dicho criterio interpretativo en el terreno del Derecho sancionador tributario.

3) Principio de exclusión de la analogía en la aplicación de las normas. Se trata de una regla derivada directamente del principio de tipicidad. Hay que señalar, por otra parte, que sí se admite la llamada analogía «in bonam partem» o en beneficio del inculpaado.” (PÉREZ ROYO, Fernando. *Infracciones y sanciones tributarias*. [Madrid]: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, D.L. 1972. p. 26-28)

<sup>34</sup> Na definição de Houaiss. Dicionário Eletrônico da Língua Portuguesa, versão 3.0.

<sup>35</sup> “La admisión de la tesis defendida con lleva una consecuencia práctica de gran importancia: la aplicabilidad de los principios generales del Derecho Penal para suplir las lagunas de las normas reguladoras de las infracciones tributarias.” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de derecho financiero*. 10.ª ed. Madrid : Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, 1993. p. 404)

“*interpreta-se* da maneira mais favorável ao acusado”, verbo no imperativo – a redação do art. 107 as resolveria, ao impor que “a legislação tributária *será* interpretada conforme o disposto neste Capítulo”.

Constituindo norma geral em matéria tributária, o dispositivo em comento ostenta o *status* de lei complementar, conforme art. 146 da Constituição, de observância compulsória por todos aqueles a quem couber a “interpretação e integração da legislação tributária”. Notadamente por nós, julgadores encarregados de converter a norma geral e abstrata em norma individual e concreta, via subsunção.

O art. 54 do Regimento Interno do CARF, portanto, deve ser lido à luz de tais mandamentos, que norteiam sua exegese, sem que para tanto se precise cogitar de sua declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade. Trata-se, pura e simplesmente, de realizar o que se convencionou chamar *interpretação conforme*, para emprestar-lhe leitura que o compatibilize com a norma que lhe é superior e com a qual não poderia contrastar. Tal qual, ordinariamente, faz o Supremo Tribunal Federal, sempre que encontra um sentido possível à legislação cuja inconstitucionalidade se alega.

Parece claro que, em um órgão colegiado, a convicção prevalecente nada mais é do que a soma das convicções individuais. E que a dúvida, de forma até mais evidente que no subjetivo contexto da convicção individual, pode ser objetivamente aferida pelo contraste entre as posições num e noutro sentido. A divisão dos votos em três a três espelha, de forma incontrastável, a ausência de prevalência de uma dada solução. Em tal circunstância, haverá de se entender que o art. 54, no que prevê o voto de qualidade, simplesmente não se subsume à hipótese de aplicação de sanção, já que, no exato momento em que se dividem as opiniões em igual número interpõe-se e sobrepõe-se a regra interpretativa imposta pelo CTN, conduzindo à solução que aponta, favorável ao réu. O dispositivo em comento (art. 54 do RI) continua perfeitamente válido e eficaz, apenas tendo seu âmbito eficaz reduzido à leitura e às situações que não o incompatibilizem com as normas superiores às quais deve obediência.

No caso, a observância do mandamento do art. 112 se impõe seja pela dúvida quanto à capitulação legal do fato (inciso I), seja pela dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do mesmo, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos (inciso II), seja, especialmente, pela dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação (inciso III). Com muito mais razão, portanto, haverá de prevalecer a solução protetiva ao acusado.

Por tais motivos, estou acompanhando a divergência, no que diz respeito à questão de ordem e no recurso voluntário, declarando as razões do meu voto exclusivamente em relação à Questão de Ordem.

(Assinado digitalmente)

Fabio Brun Goldschmidt

## Declaração de Voto

Conselheiro Pedro Anan Jr.

O voto do nobre relator conselheiro Antonio Lopo Martinez, está muito bem fundamentado. Apesar das razões e fundamentos que o levaram a chegar a tal conclusão, tenho entendimento diverso do dele em alguns pontos, daí a razão de ter necessidade de elaborar a presente declaração de voto, o qual utilizarei argumentos que foram suscitados pelo nobre conselheiro Rafael Pandolfo quando do julgamento.

No caso dos autos não vejo como se possa fugir à aplicação do entendimento contido Parecer COSIT nº 21/79. O lançamento foi erigido sobre a premissa de que a representação contábil das operações nos livros contábeis da Recorrente importaria no reconhecimento da natureza jurídica de juros de parcela dos pagamentos realizados à PIFCO. Entendo que esse entendimento não deve prevalecer.

*De um lado*, tendo em vista que nem mesmo os lançamentos contábeis denotam a existência de um negócio jurídico *autônomo* de financiamento. O próprio TVF, ao reproduzir os lançamentos efetuados nas contas de ativo e de resultado da PIFCO (fl. 2686) reconhece o atrelamento do encargo financeiro à atividade de fornecimento de petróleo.

Nesse contexto, entendo que a desconsideração da operação de fornecimento de petróleo configuraria pressuposto lógico inafastável à segregação do valor pago pela recorrente, pois permitiria a redefinição do conceito de fato sujeito à subsunção, trazendo nova dúvida, não comprovada na peça fiscal: a PIFCO seria intermediária - caso em que teríamos materialidade específica de remessa por prestação de serviços - ou agente financiador - caso em teríamos remessa a título de juros? Malgrado a hipótese, permanece hígido o negócio celebrado, do qual o acréscimo financeiro do preço não constitui circunstância suficiente que transforme esse componente de custo em negócio jurídico autônomo, descolado do fornecimento do petróleo.

*Por outro lado*, de acordo com os parâmetros fixados pela jurisprudência do STJ, os juros incorporados ao preço da mercadoria pelo próprio vendedor fazem parte do próprio preço. Tal posicionamento pode ser verificado no julgado do RE 1.106.462-SP, sujeito à sistemática da repercussão geral (Art. 543-C do CPC), cuja ementa segue abaixo reproduzida:

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. ENCARGOS DECORRENTES DE FINANCIAMENTO. SÚMULA 237 DO STJ. ENCARGOS DECORRENTES DE "VENDA A PRAZO" PROPRIAMENTE DITA. INCIDÊNCIA. BASE DE CÁLCULO. VALOR TOTAL DA VENDA. AUSÊNCIA DE PERQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO C. STF.**

*1. A "venda financiada" e a "venda a prazo" são figuras distintas para o fim de encerrar a base de cálculo de incidência do ICMS, sendo certo que, sobre a venda a prazo, que ocorre sem a intermediação de instituição financeira, incide ICMS.*

*2. A "venda a prazo" revela modalidade de negócio jurídico único, cognominado compra e venda, no qual o vendedor oferece ao comprador o pagamento parcelado do produto, acrescendo-lhe um plus ao preço final, razão pela qual o valor desta operação*

*integra a base de cálculo do ICMS, na qual se incorpora, assim, o preço "normal" da mercadoria (preço de venda à vista) e o acréscimo decorrente do parcelamento. (Precedentes desta Corte e do Eg. STF: AgR no RE n.º 228.242/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 22/10/2004; REsp 1087230/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/06/2009, DJe 20/08/2009; AgRg no REsp 480.275/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/04/2008, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 743.717/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/03/2008, DJe 18/03/2008; EREsp 215.849/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/06/2008, DJe 12/08/2008; AgRg no REsp 848.723/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/10/2008, DJe 10/11/2008; REsp n.º 677.870/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 28/02/05).*

*3. A venda financiada, ao revés, depende de duas operações distintas para a efetiva "saída da mercadoria" do estabelecimento (art. 2º do DL 406/68), quais sejam, uma compra e venda e outra de financiamento, em que há a intermediação de instituição financeira, aplicando-se-lhe o enunciado da Súmula 237 do STJ: "Nas operações com cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS."*

*4. In casu, dessume-se do voto condutor do aresto recorrido hipótese de venda a prazo, em que o financiamento foi feito pelo próprio vendedor, razão pela qual a base de cálculo do ICMS é o valor total da venda.*

*5. A questão relativa à inaplicabilidade do art. 166 do CTN ao caso sub judice resta prejudicada, em face da incidência do ICMS sobre as vendas a prazo.*

*6. O requisito do prequestionamento é indispensável, por isso que inviável a apreciação, em sede de recurso especial, de matéria sobre a qual não se pronunciou o Tribunal de origem, incidindo, por analogia, o óbice das Súmulas 282 e 356 do STF. (Precedentes: AgRg no Ag 1085297/RR, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEXTA TURMA, julgado em 19/03/2009, DJe 06/04/2009; REsp 1036656/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/03/2009, DJe 06/04/2009; REsp 771.105/PE, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/03/2006, DJ 08/05/2006; AgRg nos EREsp 471.107/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/09/2004, DJ 25/10/2004)*

*7. In casu, o art. 97, I e IV, do CTN não foi objeto de análise pelo acórdão recorrido, não se manifestando o Tribunal a quo sequer em sede de embargos declaratórios, razão pela qual impõe-se óbice intransponível ao conhecimento do recurso quanto ao aludido dispositivo.*

*8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. Proposição de verbete sumular.*

Entendo que não se pode atribuir naturezas jurídicas conflitantes à mesma figura jurídica (preço) devido à simples mudança de tributo (ICMS ou IRRF). O entendimento de que os juros agregados ao pagamento do preço são dele indissociáveis não deve ser alterado por juízo de conveniência. Aliás, a preocupação com essa prática recorrente ensejou a existência da figura estabilizadora prevista pelo art. 110, do CTN, enunciado cuja aplicação afasta a possibilidade de se ter duas definições de preço, aplicadas sempre favoravelmente ao ente tributante.

Dessa forma, é impossível segregar o acréscimo do valor inicial do contrato para fins de cobrança de IRRF sobre remessa de juros, porquanto, de acordo com o posicionamento firmado pelo STJ em regime de recursos repetitivos, quando os juros são cobrados pelo próprio vendedor da mercadoria, acabam integrando o preço da mercadoria.

Gostaria de reproduzir abaixo, os argumentos colocados pelo Conselheiro Rodrigo Masset Lacombe, na sua declaração de voto no caso análogo do mesmo contribuinte, cujo processo 18471.001287/2008-70, foi julgado em 09 de outubro de 2012:

*“Como bem salientou o Ilustre Relator a questão posta para nossa análise é saber se o valor acrescido ao preço, calculado com base na taxa *libor* + 3% ou 5% conforme o prazo de pagamento, tem natureza jurídica de juros ou se é simplesmente preço. Conseqüentemente, se entendermos que esse plus tem uma ou outra natureza jurídica decidiremos se há ou não incidência do IRRF.*

*Inicialmente devo salientar que conforme consta nos autos, como por exemplo às fls. 47, o exportador é a “PFICO”, em que pese o fato de ser o produtor “SAUDI ARABIAN COMPANY”. Isso significa que a propriedade do bem, no caso o petróleo, pertence à subsidiária da Petrobrás. Assim, a relação jurídica entre a Contribuinte e sua subsidiária integral é de compra e venda e não de financiamento, ao menos formalmente. Contudo se considerarmos*

*Esta afirmação é importante para se afastar definitivamente a hipótese de venda financiada, que exige a existência de duas relações jurídicas distintas, a principal de compra e venda entre comprador e vendedor e uma segunda relação jurídica subjacente entre o comprador e o agente financeiro.*

*Neste sentido é a jurisprudência do A. Superior Tribunal de Justiça ao analisar a incidência do ICMS sobre os custos financeiros da venda a prazo, sendo tal decisão pela sistemática de recursos repetitivos, in verbis:*

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. ENCARGOS DECORRENTES DE FINANCIAMENTO. SÚMULA 237 DO STJ. ENCARGOS DECORRENTES DE “VENDA A PRAZO” PROPRIAMENTE DITA. INCIDÊNCIA. BASE DE CÁLCULO. VALOR TOTAL DA VENDA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO C. STF.**

1. A "venda financiada" e a "venda a prazo" são figuras distintas para o fim de encerrar a base de cálculo de incidência do ICMS, sendo certo que, sobre a venda a prazo, que ocorre sem a intermediação de instituição financeira, incide ICMS.

2. A "venda a prazo" revela modalidade de negócio jurídico único, cognominado compra e venda, no qual o vendedor oferece ao comprador o pagamento parcelado do produto, acrescentando-lhe um plus ao preço final, razão pela qual o valor desta operação integra a base de cálculo do ICMS, na qual se incorpora, assim, o preço "normal" da mercadoria (preço de venda à vista) e o acréscimo decorrente do parcelamento. (Precedentes desta Corte e do Eg. STF: AgR no RE n.º 228.242/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 22/10/2004; REsp 1087230/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/06/2009, Dje 20/08/2009; AgRg no REsp 480.275/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/04/2008, Dje 04/03/2009; AgRg no REsp 743.717/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/03/2008, Dje 18/03/2008; EREsp 215.849/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/06/2008, DJe 12/08/2008; AgRg no REsp 848.723/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/10/2008, DJe 10/11/2008; Resp n.º 677.870/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 28/02/05).

3. A venda financiada, ao revés, depende de duas operações distintas para a efetiva "saída da mercadoria" do estabelecimento (art. 2º do DL 406/68), quais sejam, uma compra e venda e outra de financiamento, em que há a intermediação de instituição financeira, aplicando-se-lhe o enunciado da Súmula 237 do STJ: "Nas operações com cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS."

4. In casu, dessume-se do voto condutor do aresto recorrido hipótese de venda a prazo, em que o financiamento foi feito pelo próprio vendedor, razão pela qual a base de cálculo do ICMS é o valor total da venda.

5. A questão relativa à inaplicabilidade do art. 166 do CTN ao caso sub judice resta prejudicada, em face da incidência do ICMS sobre as vendas a prazo.

6. O requisito do prequestionamento é indispensável, por isso que inviável a apreciação, em sede de recurso especial, de matéria sobre a qual não se pronunciou o Tribunal de origem, incidindo, por analogia, o óbice das Súmulas 282 e 356 do STF. (Precedentes: AgRg no Ag 1085297/RR, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEXTA TURMA, julgado em 19/03/2009, DJe 06/04/2009; REsp 1036656/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/03/2009, DJe 06/04/2009; REsp 771.105/PE, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/03/2006, DJ 08/05/2006; AgRg nos EREsp 471.107/MG, Rel.

*Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/09/2004, DJ 25/10/2004)*

*7. In casu, o art. 97, I e IV, do CTN não foi objeto de análise pelo acórdão recorrido, não se manifestando o Tribunal a quo sequer em sede de embargos declaratórios, razão pela qual impõe-se óbice intransponível ao conhecimento do recurso quanto ao aludido dispositivo.*

*8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. Proposição de verbete sumular.*

*Como bem salientou o Ilustre Professor Luís Eduardo Schoueri em seu parecer acostado aos autos, “a questão não é irrelevante, já que se o acréscimo for considerado pagamento de juros, então sua remessa estará sujeita a tratamento tributário distinto daquele dado ao preço. Afinal, enquanto o preço da mercadoria serve de base de cálculo para os tributos que incidem na importação (imposto de importação, IPI e ICMS), a remessa de juros a residente no exterior motiva a incidência do imposto de renda”.*

*Desta forma, penso que a questão encontra-se resolvida, havendo um único negócio jurídico celebrado pela Recorrente, qual seja de compra e venda a termo ou a prazo, não há que se falar em financiamento e muito menos em juros.*

*Resta saber se nos termos do artigo 62-A do RICARF o referido julgado deve ser reproduzido na sua parte aplicável, ou em outras palavras, os fundamentos determinantes de uma decisão submetida ao regime do artigo 543-C, sobre um tributo devem ser reproduzidas nos julgamentos de tributos diversos naquilo em que forem convergentes?*

*Penso que a resposta deve ser sim, com apoio na lição do Professor Luís Roberto Barroso, ao afirmar que, “por essa linha de entendimento, tem sido reconhecida eficácia vinculante não apenas à parte dispositiva do julgado, mas também aos próprios fundamentos que embasaram a decisão. Em outras palavras: juízes e tribunais devem acatamento não apenas à conclusão do acórdão, mas igualmente às razões de decidir” (in O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 184).*

*Só pelo argumentos assim mereceria provimento o presente feito. Contudo há outros argumentos que reforçam o meu entendimento. Isso porque a presente lide administrativa envolve partes relacionadas em uma operação internacional e por tanto sujeita às regras do preço de transferência.*

*Como bem salientou o Professor Luis Eduardo Schboueri em seu parecer, o ajuste de preço praticado pela Recorrente está amparado pela legislação de preço de transferência, mas especificamente pelo artigo 9º da IN 243/02 quando aplica a taxa libor + 3%. E mesmo quando aplica a taxa libor + 5% o resultado final estaria dentro do limite de 5% de divergência admitido pela legislação.*

*Vale a transcrição de parte do referido parecer:*

***No Brasil, o legislador ordinário não estabeleceu as condições específicas que deveriam ter seus reflexos ajustados no prep da***

*transação. Assume-se, portanto, que qualquer ajuste razoável, efetuado pelo contribuinte, justifica-se na busca de condições para a aplicação da Lei nº 9.430/96, na medida em que permite a comparabilidade entre transações.*

*As autoridades tributárias, todavia, definem, de forma taxativa, quais as circunstâncias que podem gerar ajustes de preço limitando-as a:*

- *prazo para pagamento;*
- *quantidades negociadas;*
- *obrigação por garantia;*
- *obrigação pela promoção, propaganda e publicidade;*
- *obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, padrão e higiene;*
- *obrigação pelos custos de intermediação;*
- *condicionamento;*
- *frete e seguro.*

*Em que pese a limitação de ajustes possíveis, ilegal em minha opinião, a Instrução Normativa nº 243/02 define, de forma acertada, que as diferenças decorrentes de prazos de pagamento diversos devem ser ajustadas com base na taxa de juros praticada pela própria empresa fornecedora, conforme o parágrafo 2º do artigo 9º:*

*" 2º As diferenças nos prazos de pagamento serão ajustadas pelo valor dos juros correspondentes ao intervalo entre os prazos concedidos para o pagamento das obrigações sob análise, com base na taxa praticada pela própria empresa fornecedora, quando comprovada a sua aplicação, consistentemente, em relação a todas as vendas aprazo."*

*Nesse quesito, o princípio "arm's length" parece ter inspirado o entendimento das autoridades fiscais. No entanto, a referida IN exige que o contribuinte comprove a aplicação consistente da taxa de juros praticada durante todo o ano-calendário.*

*Nos casos em que essa comprovação não seja possível, de forma supletiva e se afastando da flexibilidade que refletiria o princípio "arm's length", a IN 243/02 estabelece critérios fixos:*

*"§ 3º Na hipótese do § 2º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:*

*I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;*

*II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior."*

*Ao fixar parâmetros rígidos,, quais sejam, a taxa referencial do SELIC para casos domésticos, e a Libor, para casos em que uma das partes seja residente no exterior, a Instrução Normativa,*

*mais uma vez, extrapola os limites pretendidos pelo legislador e afasta-se do principio "arm's length".*

*Com efeito, um terceiro independente que tenha de repassar o custo financeiro de um empréstimo a um cliente que efetua uma compra para pagamento futuro não se limitará a repassar a taxa referencial do SELIC ou a taxa Libor mais 3%. O terceiro independente repassará seu encargo (no mínimo), mesmo que esse encargo seja maior que esses valores.*

*Ora, age tal qual um terceiro independente aquela empresa que repassa a partes ligadas todos os custos da tomada de recursos:po mercado necessária a efetivação da operação. Caso repasse apenas uma parte é que estará descumprindo, na outra ponta, o principio "arm's length" e não o contrário.*

*Vale destacar, ainda, que muitas vezes a empresa estrangeira toma esses recursos justamente porque o financiamento no Brasil sairia muito mais custoso.*

*Portanto, na presença de elementos suficientes para comprovar que o encargo financeiro integrante do preço a prazo apenas reflete custos de captação incorridos pela própria empresa vendedora, deve tal prática ser acatada na comparação de preços, sob pena de se afastar do principio "arm's length". Neste sentido, inaplicável a restrição da IN nº 243, quando exige como limite de encargos embutidos no preço a taxa de juros referente à Libor acrescida de 3%.*

*É de se notar que a Recorrente fez quase tudo que a legislação determinava, uma vez que não proporcionalizou a libor + 3% e ainda em alguns casos aplicou a libor+5%.*

*Contudo, ainda assim, a divergência de preços ficou dentro da margem legal de 5%, conforme estipula o artigo 38 da IN 243/02. A denominada "margem de divergência" considerada satisfatória uma variação de até 5% entre o preço ajustado e aquele efetivamente praticado. Vejamos:*

*"Art. 38. Será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com empresas vinculadas, quando o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro, diverja, em até cinco por cento, para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de importação ou exportação.*

*Diante do exposto dou provimento ao recurso.*

Desta forma, entendo que deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário apresentado.

(Assinado Digitalmente)

Pedro Anan Jr.