



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA**

Processo n° 18471.000525/2004-04
Recurso n° 151.931 De Ofício
Matéria IRF - Ano(s): 1999
Acórdão n° 106-16.648
Sessão de 05 de dezembro de 2007
Recorrente 2ª TURMA/DRJ no RIO DE JANEIRO - RJ I
Interessado PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS

DECADÊNCIA – No caso de IRF incidente sobre juros remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, em que a tributação é exclusiva de fonte, o fato gerador ocorre na data da disponibilidade econômica ou jurídica do valor, sendo que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar ocorre em contados cinco anos da data da ocorrência do fato gerador.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pela 2ª TURMA/DRJ no RIO DE JANEIRO - RJ I.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso de ofício para restabelecer o lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos a partir de 20/05/1999, acolhendo-se a decadência do lançamento dos fatos geradores de 07/01/1999 a 19/05/1999, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro César Piantavigna que negou provimento ao recurso de ofício.


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
Presidente


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
Relatora

FORMALIZADO EM: 05 JAN 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Antonio de Paula, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Giovanni Christian Nunes Campos, Lumy Miyano Mizukawa e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Originou o presente processo o auto de infração de fls. 140 a 177, relativo a falta de recolhimento do imposto sobre a renda retido na fonte (IRF), incidente sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, a títulos de juros, com fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 1999 a dezembro de 2002, lavrado em 20/05/2004, em face de PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRAS, empresa em epígrafe, através do qual foi exigido o recolhimento de R\$ 2.920.096,63, a título de imposto, acrescido de juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%, com base no artigo 78 da Lei nº 8.981 de 20/01/1995, artigos 18 e 28 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, artigo 12 da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, artigo 8º da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, artigo 2º da Lei nº 10.168, de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332, de 2001, artigos 743, 777 e 778 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1994, e artigos 682, II, 683, 684, 702, 703 e 713 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999.

2. As irregularidades detectadas pela autoridade fiscal decorreram da falta de recolhimento do IRF sobre os juros pagos à empresa Petrobras Internacional Finance Company (PFICo), vinculada da atuada, pessoa jurídica domiciliada nas Ilhas Cayman, e devidos em razão da importação de bens adquiridos pela atuada para pagamento a prazo.

3. Os elementos que embasaram a autuação estão circunstanciadas no Termo de Constatação de Infração Fiscal (fls. 136 a 139), como a seguir transcrito:

1. *Petrobras Internacional Finance Company (PFICO), empresa domiciliado no exterior, compra no mercado internacional petróleo, com prazo de 30 dias para pagamento aos seus fornecedores. Revende esse petróleo à Petrobras pelo mesmo preço de compra, mas concede um prazo de pagamento superior a 30 dias, chegando, na maioria dos casos, a 180 dias.*

2. *No decorrer da fiscalização, analisando essas operações, constatamos que a empresa fiscalizada paga à PFICO, além do valor relativo ao petróleo que desta importa, um outro valor denominado de "acréscimo", conforme planilha anexa ao seu documento Tributário-135, de 13/11/2003.*

3. *Intimada, em 17/11/2003, a informar: a natureza desses "acréscimos", o número da conta contábil em que tais "acréscimos" foram registrados, bem como o critério acordado com a PFICO no que se refere à determinação desses "acréscimos", a empresa respondeu, em 19/12/2003, através do seu documento Tributário-147 (grifos nossos):*

a) *Os "acréscimos" referem-se à parcela do preço de petróleo, correspondentes à compensação decorrente do prazo de pagamento diferenciado calculados nos embarques do produto";*

b) *"As contas que contemplam os lançamentos dos referidos encargos são:*

Débito: 4720-005 – (Outros Encargos Financeiros – Juros s/ Empréstimos Controladora, Subsidiária Controladoras), que é alocada na conta 3540-002 (Resultado Financeiro – Despesa Financeira Controladora Subsidiária Controlada); Débito: 3541-012 – (Variação Monetária Passiva – Variação Cambial Controladora, Subsidiária Controladoras) e crédito: 2108112 (Fornecedores Controladoras Subsidiárias e Controladas – Fornecimento Petróleo e Derivados Exterior c/ Variação."

c) *"As contas acima citadas contemplam embarques da PFICO, os respectivos encargos, bem como embarques de outras subsidiárias."*

d) *"O critério acordado com a PFICO é a aplicação da taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros, cujo percentual é aplicado após o 30º dia do embarque das mercadorias (BL) até a data do efetivo pagamento."*

4. *Em 26/01/2004, intimamos a empresa a informar os valores pagos ou creditados à PFICO, no período de 01/01/1999 a 31/12/2002, referentes a esse ônus financeiro, calculado em função do prazo de pagamento de produtos importados, bem como informar a classificação contábil que esses encargos recebem na PFICO,*

J B

5. Em 12/03/2004, através do Tributário-022, a empresa nos encaminhou planilha onde se pode perceber que esses encargos foram contabilizados numa conta de receita distinta da conta que registra a venda de petróleo.

6. A fim de complementar as informações do item anterior, analisamos a Declaração de Rendimentos da fiscalizada dos anos-calendário de 1999 a 2002, especificamente a Ficha onde estão registradas as informações dos resultados de empresas ligadas situadas no exterior. Lá, na ficha relativa à PFICO, consta que esta registrou "Receitas Financeiras Auferidas com Vinculadas no Brasil".

7. Atendendo a intimação de 26/01/2004, a empresa apresentou, através dos documentos Tributário 022, de 12/03/2004, e Tributário 027, de 22/03/2004, planilhas em meio magnético, contendo informações referentes às importações efetuadas de 1999 a 2002, de forma individualizada, bem como dos respectivos encargos financeiros.

Em relação aos fatos descritos nos itens de 1 a 7, destacamos:

- A empresa brasileira registra esses encargos no grupo de despesas financeiras e sua controlada domiciliada no exterior como receitas financeiras.

- A despeito de esses dispêndios serem denominados de "encargos" ou "acréscimos" pela Petrobras, têm os elementos caracterizadores dos juros, calculados em razão de uma obrigação pecuniária que surge com a dilatação do prazo de pagamento do petróleo importado, utilizando-se a Libor, taxa de juros usualmente praticada para remunerar empréstimos internacionais, mais spread de 3% (destaques do original)

4. Cientificado da exação em 20/05/2004, o sujeito passivo apresentou impugnação ao lançamento (fls. 462 a 478), com as razões de defesa a seguir sintetizadas:

I – o processo de refino de petróleo é longo e complexo, envolvendo a compra junto a fontes supridoras, em especial países do Oriente Médio, a expedição de documentos de certificação de origem e exigidos pelo fisco para a regularização da importação no Brasil, transporte para o território nacional, armazenamento, distribuição para as refinarias, comercialização com as distribuidoras e venda ao consumidor final;

II – entre a compra do petróleo e o recebimento do valor referente à venda do produto refinado (combustível), o ciclo respectivo pode demorar mais de noventa dias, por isso, o mercado de petróleo tem regras particulares, sobretudo no que concerne aos prazos de pagamento das compras do produto, em que normalmente trabalha-se com o prazo de trinta dias, o que não se harmoniza com o tempo de desenvolvimento da cadeia produtiva acima descrita;

III – o pagamento das partidas de petróleo no prazo curtíssimo de trinta dias faria com que a empresa arcasse com custo financeiro insuportável, daí, ter agido em compasso com a realidade de mercado e em conformidade com as normas jurídicas aplicáveis, sem nada omitir, quer da ANP, a quem deu a conhecer as planilhas de custo pertinentes, quer do

J. A.

BACEN, sob cuja fiscalização celebrou os contratos de câmbio, imprescindíveis às remessas que efetivou, tampouco da Secretaria da Receita Federal, que tinha pleno conhecimento das operações, em virtude do desembaraço aduaneiro da mercadoria nos portos nacionais;

IV – a Petrobras Internacional Finance Corporation (PFICo) tem o objeto social de compra e venda de petróleo no mercado internacional, com prazo de pagamento de trinta dias e o revende para a PETROBRAS com prazo de pagamento de trezentos e sessenta dias, o que se dá ao amparo de fórmula de preço que projeta o valor da venda a termo;

V – no período abrangido pela autuação, o mercado internacional de petróleo estava estável e a venda de petróleo para a PETROBRAS não incluía maiores riscos, tornando o preço final de venda do produto de fácil apuração, que era igual ao preço de compra da PFICo acrescido da taxa Libor mais 3% ao ano;

VI – o que a fiscalização tratou como juros é, na verdade, simples pagamento de preço em compra a termo, que a PETROBRAS paga à PFICo para ressarcir os custos decorrentes do alongamento do prazo de pagamento;

VII – a PFICo não é instituição financeira, que empresta recursos a juros de mercado, inexistindo operação de financiamento respaldando os valores remetidos àquela empresa pela PETROBRAS, as remessas se relacionam a negócio jurídico de compra e venda a termo;

VIII – as regras aplicadas pelo órgão de contabilidade da autuada foram adotadas em função de procedimentos indicados pelo antigo Departamento Nacional de Combustíveis, em razão da conta petróleo, pois colimava a identificação de parcelas componentes do custo de importação do petróleo;

XIX – todos os contratos que deram suporte às operações reportadas no auto de infração foram fechados no tipo 2 (importação), não no tipo 4 (prestação de serviços), tendo sido pago imposto de importação sobre os valores integrais, sem qualquer dedução de juros, demonstrando que houve compra e venda, não prestação de serviços (financiamento);

X – a autoridade fiscal serviu-se de algumas importações realizadas no ano-calendário 1999 para extrapolar o silogismo que montou para os anos-calendário 2000 a 2002, sem exame de documentos, o que torna extremamente frágil a base da autuação;

XI – o critério de apuração do preço de compra do petróleo pela PETROBRAS está plenamente alinhado com as regras da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, e, conforme o artigo 9º, I, deste ato normativo, admite-se o ajuste do preço parâmetro pelo prazo de pagamento, isto é, o preço a vista pode ser ajustado pela extensão do prazo e posteriormente comparado com o preço consignado na documentação de embarque, tal qual um indexador;

XII – os §§ 2º e 3º do mesmo artigo 9º da Instrução Normativa referida estipulam que, se aplicada essa espécie de indexador, compreendendo uma taxa, esta poderá ser usada para calcular o preço nas vendas a prazo, e, na falta dessa taxa, pode ser utilizada a taxa Libor acrescida de 3%;

XIII – esses juros são parte do preço e não são tributáveis;

XIV – a autuação confunde operação de compra e venda a termo com operação financeira;

XV – o preço praticado nas transações está dentro das regras do preço de transferência.

5. Foram anexados os documentos de fls. 479 a 589, entre os quais encontra-se Opinião Legal acerca do IRF, de autoria de Luís Eduardo Schoueri, em que são expendidas considerações no sentido de que as operações realizadas entre a PETROBRAS e a PFICo tratam de venda a termo, e que os valores objeto da exação referem-se a simples determinações de preços, sendo impróprio afirmar a existência de “juros embutidos”, pois não há qualquer concessão de crédito ou financiamento para que haja remuneração do capital, e sim o cumprimento diferido de parte da obrigação, conforme acordo entre as partes.

6. Distribuídos os autos à 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ I (RJ), a relatora designada propôs converter o julgamento em diligência, o que foi acatado pelo presidente da turma, no sentido de que fossem tomadas providências para responder as seguintes indagações:

I – os valores informados na planilha de fl. 96, a título de “acréscimo” integram os valores indicados na coluna “valor pet”?

II – se negativo, juntar aos autos comprovação dos pagamentos dos “acréscimos” e “valor pet” referentes aos embarques 11-0001/99 (fl. 203), 11-0175-00 (fl. 250), 12-000-01 (fl. 272) e 11-0126-01 (fl. 286);

III – se positivo, informar as contas contábeis que contemplam o lançamento de toda a operação (da compra ao pagamento do petróleo), e juntar aos autos cópias do livro Razão em que foram registradas as operações referentes aos embarques acima referidos.

7. O resultado da diligência empreendida encontra-se em fls. 867 a 868, e traz os seguintes esclarecimentos:

I – analisando a documentação relativa ao embarque realizado em 1999 (11-0001/99), pudemos concluir que os valores constantes da coluna “VALOR PET (R\$)” da planilha de fl. 96 incluem os “ACRÉSCIMOS (R\$)”. Os contratos de câmbio nºs 99/03791 (fls. 107 a 109) e 99/037951 (fls. 111 a 113) referentes ao embarque 11-0001/99 totalizam exatamente R\$ 18.273.568,07, valor da coluna “VALOR PET (R\$)” da referida planilha.

II – em face da resposta dada ao 1º quesito, o 2º quesito fica prejudicado;

III – as contas contábeis que contemplam os registros das operações relativas aos embarques referidos na determinação da diligência estão dispostas nas planilhas de fls. 863 a 866, cabendo observar que o sujeito passivo contabilizava separadamente os encargos com juros (conta 4720005) e os estoques de petróleo (conta 1228110), e que as folhas do livro Razão relativas aos embarques em comento foram acostadas em fls. 734 a 801 e 804 a 862;

IV – foram também acostados aos autos os contratos de câmbio referentes aos embarques citados (fls. 107 a 113, 625 a 647, 654 a 665 e 702 a 715), como também *invoices* emitidas pela PFICo (fls. 121, 650, 667 e 695) e para a PFICo (fls. 677, 681 e 688).

8. De fls. 878 a 931, Parecer Jurídico da lavra de Heleno Taveira Tôrres, que responde aos seguintes quesitos formulados pelo sujeito passivo:

J A

I – a operação pode ser caracterizada como uma compra e venda a termo, ou se trata de uma operação financiada? As vendas a termo estão abarcadas pelo artigo 703, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR)?

II – o valor total pago pela PETROBRAS caracteriza-se como preço ou a taxa Libor + 3% caracteriza-se como juros?

III – incide IRF na operação? Pode a SRF tributar a operação praticada pelo não-residente apesar de o custo financeiro dela ser auferido em outro país que não o Brasil?

IV – o fato de o preço X ser acrescido da taxa Libor mais um percentual variável (geralmente superior a 3%), de acordo com os custos da PFICo, descaracteriza a operação como de venda a termo?

V – em função dos princípios contábeis geralmente aceitos, em virtude dos quais tais custos seriam registrados como encargos financeiros, ficaria descaracterizada a operação como de venda a termo, atraindo a incidência do IRF?

VI – o custo cobrado pela PFICo, em virtude da extensão do prazo de pagamento, superior a Libor + 3% (entre 5% a 6%), estando ele dentro da margem de divergência (artigo 38 da IN SRF nº 243, de 2002), a operação atenderia, assim, às regras de preço de transferência?

9. Levados os autos a julgamento, os membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ I (RJ), por unanimidade de votos, acordaram por considerar improcedente o lançamento.

10. Isto porque, foi reconhecida a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no período de 07/01/1999 a 19/05/1999.

11. Por outro lado, no tocante à parte não atingida pela decadência, entendeu o colegiado que as operações em análise decorrem de contratos de compra e venda mercantil, em que, destaca-se como característica a obrigação de o vendedor transferir o domínio de certa coisa em face do pagamento de um certo preço. A regra geral para a fixação do preço é de escolha das partes, exceto se determinados por lei ou por ato do Poder Executivo.

12. Na espécie, a PFICo revende ao interessado o petróleo pelo mesmo preço de compra (parte determinada), agregando-lhe um valor correspondente à compensação decorrente do prazo dilatado concedido para pagamento à PETROBRAS, calculado no embarque do produto, valor esse identificado nas planilhas fornecidas à fiscalização como acréscimos (parte determinável).

13. Conforme entendimento exarado no Parecer Normativo CST nº 21, de 20/04/1979, quando uma empresa comercial ou industrial realiza venda a prazo, com acréscimo de juros ou outros encargos, não está realizando operação financeira ativa: estas são privativas das instituições financeiras autorizadas a funcionar pelos órgãos competentes. Antes, tal acréscimo integra o valor da operação de venda, por natureza e por expressa definição legal.

14. Com efeito, por que não restara materializada nos autos a aquisição financiada de petróleo, não há que se falar em pagamento de juros, independentemente da terminologia

J 7

utilizada ou de equívoco na escrituração contábil, vez que a PETROBRAS pagou à PFICo somente o preço, isto é, o valor atribuído à coisa vendida, indevida a exação.

15. Em face do valor do crédito tributário exonerado, o colegiado julgador *a quo* submeteu a decisão à apreciação do colegiado julgador de segunda instância, de acordo com o artigo 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 1993, e Portarias MF nº 258 e 375, ambas de 2001, por força do recurso necessário.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, Relatora

O artigo 34, I, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 67, da Lei nº 9.532/97, estabelece que a autoridade julgadora em primeira instância deve recorrer de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa no valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado pelo Ministro da Fazenda. De conformidade com o artigo 1º, da Portaria MF nº 375, de 07/12/2001, o limite de alçada está estipulado em R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

O presente recurso de ofício atende às exigências dos referidos dispositivos, dele tomo conhecimento.

O dissídio posto nos autos diz respeito ao auto de infração relativo ao imposto sobre a renda retido na fonte (IRF), incidente sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, com fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 1999 a dezembro de 2002, através do qual foi exigido o recolhimento de R\$ 2.920.096,63, a título de imposto, acrescido de juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

O colegiado julgador de primeira instância exonerou o sujeito passivo de toda a imposição tributária, isto porque, foi reconhecida a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no período de 07/01/1999 a 19/05/1999.

De outra banda, no tocante à parte não atingida pela decadência, entendeu o colegiado que não estava caracterizado a remessa de juros pela autuada à subsidiária radicada no exterior.

Em primeiro lugar, há que ser analisada o acolhimento da arguição de decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o lançamento referente aos fatos geradores ocorridos no período de 07/01/1999 a 19/05/1999.

Vejamos.

Todo direito tem prazo definido para o seu exercício, o tempo atua atingindo-o e exigindo a ação de seu titular. Nesse passo, o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), determina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se

cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para que se determine o termo inicial do prazo deliberado pela norma supracitada, invocamos o mandamento do artigo 142, do CTN, que determina que a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento, após ocorrido o fato gerador e instalada a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública poderá agir para constituir o crédito tributário pelo lançamento com a ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, impende observar que a atividade desenvolvida pelo contribuinte não se constitui lançamento, mas procedimento a ele vinculado, pois alberga verificações como aquela atinente à aplicação da legislação adequada, à subsunção do fato à incidência tributária, da quantificação da base de cálculo, da alíquota a ser utilizada, o cálculo do tributo e o pagamento.

Na espécie, trata-se de IRF incidente sobre juros remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, em que a tributação é exclusiva de fonte, e o fato gerador ocorre na data da disponibilidade econômica ou jurídica do valor, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar ocorre em contados da data da ocorrência do fato gerador.

Portanto, não havendo lançamento expresso do IRF incidente sobre juros remetidos a residentes ou domiciliados no exterior no prazo de cinco anos contados da data do fato gerador, terá ocorrido a decadência do direito de constituir a exação.

Em complemento, o artigo 156, V do mesmo CTN determina que o crédito tributário da Fazenda Nacional extingue-se com a decadência. Em assim sendo, uma vez operada a decadência, não pode o fisco discutir eventuais valores não recolhidos pelo contribuinte, haja vista que o seu direito já foi extinto, e não se revê o que não mais existe.

Esse foi o entendimento exarado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no EREsp 276142/SP, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005 p. 180, em que foi relator o Ministro LUIZ FUX, cuja ementa a seguir se transcreve:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL.

1. O crédito tributário constitui-se, definitivamente, em cinco anos, porquanto mesmo que o contribuinte exerça o pagamento antecipado ou a declaração de débito, a Fazenda dispõe de um quinquênio para o lançamento, que pode se iniciar, sponte sua, na forma do art. 173, I, mas que de toda sorte deve estar ultimado no quinquênio do art. 150, § 4º.

2. A partir do referido momento, inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para a exigibilidade em juízo da exação, implicando na tese uniforme dos cinco anos, acrescidos de mais cinco anos, a regular a decadência na constituição do crédito tributário e a prescrição quanto à sua exigibilidade judicial.

J

3. *Inexiste, assim, antinomia entre as normas do art. 173 e 150, § 4º do Código Tributário Nacional.*

4. *Deveras, é assente na doutrina: "a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido praticado - com o prazo do artigo 150, § 4º - que define o prazo em que o lançamento poderia ter sido praticado como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do artigo 150, § 4º".*

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.

Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos 'cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'; o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

(...) A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do art. 150 determinar que considera-se 'definitivamente extinto o crédito' no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar 'definitivamente extinto o crédito'? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo." (Alberto Xavier, Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998, 2ª Edição, p. 92 a 94).

5. *Na hipótese, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir de 01.01.1991, não há como afastar-se a decadência decretada, já que a inscrição da dívida se deu em 15.02.1996.*

6. *Embargos de Divergência rejeitados.*

Dessarte, fixada a data do fato gerador, nos termos da lei, conta-se cinco anos para marcar a caducidade do direito à constituição do crédito fiscal.

Aplicando-se este entendimento ao caso em tela, aos 20 de maio de 2004, data da ciência do auto de infração, houvera ocorrido o lapso temporal de cinco anos para que a Fazenda Pública exercesse o direito de efetuar o lançamento referente aos fatos geradores ocorridos no período entre 07/01/1999 e 19/05/1999.

Ultrapassada a análise da decadência, adentraremos às demais questões de mérito.

Nesse sentido, curial que se traga à baila como se concretizam as operações realizadas entre a autuada, Petróleo Brasileiro S/A (PETROBRAS) e a sua subsidiária Petrobras Internacional Finance Company (PFICo), empresa domiciliada nas Ilhas Cayman, e que foram objeto do lançamento em questão.

A PFICo 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.

Entretanto, o pagamento se dá com a adição de um *plus*, a taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da 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 PFICo 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).

A venda a termo, conforme lição de Waldírio Bugarelli (Contratos Mercantis, Editora Atlas: 2000, p. 267), pode ser assim definida:

Venda a Termo.

Trata-se de uma modalidade de compra e venda que diz respeito à execução do contrato, a exemplo do que ocorre com as vendas complexas. Nas vendas a termo, após a conclusão do contrato, comprador e vendedor acordam que a execução se fará dentro de certo tempo, o qual se desenvolverá dentro de termos, inicial (suspensivo ou primordial) e extintivo (final).

A venda a termo pode decompor-se em dois tipos:

I – (...)

a) venda com pagamento adiantado;

b) venda a prazo ou a crédito – a entrega da mercadoria é feita na data da conclusão do contrato, ficando diferido o pagamento.

II – em que o termo atua bilateralmente, para as obrigações de ambas as partes: entrega da mercadoria e pagamento do preço. (destaques da transcrição)

Por outro lado, fundamenta-se o auto de infração no entendimento de que se teria, na espécie, uma venda a prazo, acrescida de encargos financeiros, a título de juros.

No dizer de Maria Helena Diniz (Tratado Teórico e Prático dos Contratos, vol. I Ed. Saraiva: 2006, p. 468), “Se a entrega da coisa for feita no dia da conclusão do contrato, ficando diferido o pagamento do preço, cuida-se de venda a prazo ou a crédito”.

Juros são os frutos acessórios da utilização do capital alheio e a este se agregam, conforme artigo 59 e 60 do Código Civil, artigo 293 do Código de Processo Civil e Súmula 254 do Supremo Tribunal Federal.

Pontes de Miranda ao abordar os juros, afirmou:

“Dois elementos conceituais dos juros são o valor da prestação, feita ou a ser recebida, e o tempo em que permanece a dívida. Daí o cálculo percentual ou outro cálculo adequado sobre o valor da dívida, para certo trato de tempo. É o fruto civil do crédito. No plano econômico, renda do capital.”

Com base em tais excertos, permito-me entender que, na espécie, estaria caracterizado que os acréscimos remetidos da PETROBRAS para a PFICo 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 PFICo 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 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*:

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 (Decreto-Lei nº 5.844,

J. J.

de 1943, art. 100, Lei n° 3.470, de 1958, art. 77, e Lei n° 9.249, de 1995, art. 28).

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 (Decreto-Lei n° 401, de 1968, art. 11).

Esse o entendimento esposado por esse Colegiado, quando do julgamento do Acórdão n° 106-11.959 em 24.05.2001, cuja ementa a seguir se transcreve:

JUROS PAGOS A PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR - Estão sujeitos ao desconto do imposto de renda na fonte à alíquota de 25%, os rendimentos percebidos pelas pessoas jurídicas domiciliadas no exterior. O imposto de renda é devido no momento do pagamento, independentemente, da moeda em que foi feito e da efetiva remessa do numerário. Recurso negado. 1º Conselho de Contribuintes/6a. Câmara/ACÓRDÃO 106-11.959 em 24.05.2001. Publicado no D.O.U. em: 20.07.2001.

Por outro lado, é sabido que o processo de refino do petróleo é longo e complexo: envolve a compra junto às fontes supridoras, transporte do petróleo até os portos nacionais - com carregamentos que podem demorar até 30 dias para chegar ao país, armazenamento e distribuição às refinarias.

Também, é fato que a PETROBRAS, pela importância da mercadoria objeto de suas operações no mercado mundial, está submetida à observação das formas de comercialização que lhe traga maiores benefícios nas transações a operar. A empresa não era obrigada a comercializar o petróleo por este meio, se o fez, foi com a certeza de que o negócio lhe renderia os melhores resultados. Assim, o que ocorreu foi a escolha de uma forma de comercialização que melhor lhe aprouvera, como mais competitiva.

Nesse ponto, cabe que seja trazido à baila excerto da impugnação (fl. 464), em que a PETROBRAS reconhece a falta de condições financeiras para arcar com o custo do pagamento do petróleo adquirido no exterior, em curtíssimo prazo, quando afirma: "Em outras palavras, o pagamento das partidas de petróleo no prazo curtíssimo de 30 dias faria com que a Petrobras arcasse com custo financeiro insuportável".

Sob esse pórtico, e diante da situação fática posta nos autos, pode-se ver que a inclusão da PFICo 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 PFICo 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 PFICo, 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.

Ademais, há que se relevar a denominação atribuída às contas contábeis que representam as operações nos registros das empresas envolvidas, assim tratadas em resposta a Termo de Intimação Fiscal:

(...)

b) As contas que contemplam os lançamentos dos referidos encargos são: Débito: 4720-005 – (Outros Encargos Financeiros – juros s/ Empréstimos Controladora, Subsidiária Controladoras), que é alocada na conta 3540-002 (Resultado Financeiro – Despesa Financeira Controladora, Subsidiária Controlada); Débito: 3541-012 – (Variação Monetária Passiva – Variação Cambial Controladora, Subsidiária Controladoras) e Crédito: 2108112 (Fornecedores Controladoras, Subsidiárias Controladas – Fornecimento Petróleo e Derivados Exterior c/ Variação).

É notório que fora dado o tratamento de juros aos acréscimos pagos nas transações entre a PETROBRAS e a PFICo, e, embora a atuada 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, torna-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 108-07.816, cuja ementa a seguir se transcreve:

ACÓRDÃO 108-07.816 em 13/05/2004

Órgão: 1º Conselho de Contribuintes / 8a. Câmara

IRPJ e OUTROS/SIMPLES - Ex.: 1998 e 1999

PAF - APURAÇÃO CONTÁBIL - A ciência contábil é formada por uma estrutura única composta de postulados e orientada por princípios. Sua produção deve ser a correta apresentação do patrimônio, com apuração de suas mutações e análise das causas de suas variações. A apuração contábil observará as três dimensões na qual está inserida e as quais deve servir: comercial - a Lei 6404/1976; contábil - Resolução 750/1992 e fiscal, que implica em chegar ao cálculo da renda, obedecendo a critérios constitucionais com fins tributários. A regência da norma jurídica originária de registro contábil tem a sua natureza dupla: 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, torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive a administração, fazendo prova a favor do sujeito passivo. Caso contrário, faz prova contra.


Recurso negado.

Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.

Relator: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro

Publicado no DOU em: 20.07.2004 (destaques da transcrição)

Forte no exposto, somos pelo provimento parcial do recurso de ofício, para reconhecer a decadência do direito de efetuar o lançamento dos fatos geradores ocorridos no período de 07/01/1999 e 19/05/1999.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2007 


Ana Neyle Olímpio Holanda