



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

Processo nº	18471.001287/2008-70
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	2201-01.589 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	15 de maio de 2012
Matéria	IRRF
Recorrente	PETROLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS
Recorrida	DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

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. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros GUSTAVO LIAN HADDAD, RODRIGO SANTOS MASSET LACOMBE e RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA que deram provimento integral ao recurso. Fará declaração de Voto o Conselheiro RODRIGO SANTOS MASSET LACOMBE. Fez sustentação oral pelo contribuinte o Dr. Marcos Vinícius Neder de Lima, OAB 09.611.746/SP. Pela Fazenda Nacional fez sustentação oral o Dr. Paulo Riscado Junior.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/07/2012 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 31/07/2012 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 17/08/2012 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 10/08/2012 por RODRIGO SANTOS MASSET LACOMBE

Impresso em 10/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assinatura digital
Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente

Assinatura digital
Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

EDITADO EM: 08/06/2012

Participaram da sessão: Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente), Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator), Eduardo Tadeu Farah, Rodrigo Santos Masset Lacombe, Gustavo Lian Haddad e Rayana Alves de Oliveira França.

Relatório

PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRAS interpôs recurso voluntário contra acórdão da DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I (fls. 1099) que julgou procedente lançamento, formalizado por meio do auto de infração de fls. 758/768 e Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 745/757, para exigência de Imposto sobre Renda de Pessoa Física – IRPF, referente ao ano-calendário de 2004 e 2005, no valor de R\$ 52.541.381,66, acrescido de multa de ofício e de juros de mora, perfazendo um crédito tributário total lançado de R\$ 113.728.583,66.

A infração que ensejou o lançamento está assim descrita no auto de infração:

RENDIMENTOS DE RESIDENTES E DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR – Falta de recolhimento do Imposto de Renda na Fonte sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, conforme Termo de Verificação e de Constatação Fiscal, parte integrante deste Auto de Infração.

Segundo o relato fiscal, a autuação decorre da exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte sobre valores pagos à empresa Petrobras International Finance Company (PIFCO), subsidiária da ora Recorrente, sediada nas Ilhas Cayman, pagamentos esses considerados pela autuação como sendo referentes a juros. O seguinte trecho do Termo de Verificação e Constatação Fiscal resume os fundamentos da autuação:

Parcela dos pagamentos realizados à subsidiária nas Ilhas Cayman devem ser classificados como juros, uma vez que constatamos, no caso concreto, a seguinte configuração:

1. A PIFCO, empresa sediada no exterior, compra petróleo no mercado internacional, para pagar no prazo de 30 dias, e o revende à PETROBRAS pelo mesmo preço de compra, porém concede um prazo de pagamento superior, em média, de 270 dias.

2. *O contrato firmado entre as duas empresas prevê uma indenização (compensation) proporcional à prorrogação do prazo para pagamento.*

3. *Essa compensação é registrada contabilmente nas contas 2108.198, onde se escritura a parcela de despesa financeira a apropriar relativa aos encargos financeiros a transcorrer nas operações de compra de petróleo e derivados através de empresa do sistema PETROBRAS no exterior e 2101.300015, cujo texto breve é 'ENC FINANC APRO E SIS', em separado da conta que registra a compra de petróleo.*

Resta, portanto, evidente que esses pagamentos realizados e contabilizados nas contas relativas a encargos financeiros são, em verdade, JUROS devidos e calculados em função do prazo que a PIFCO concede à Petrobrás para pagamento das importações de petróleo.

Foi aplicada a alíquota de 25% sob o fundamento de que a beneficiária é empresa situada em país com tributação favorecida, aplicando-se o disposto no art. 1º, XIII, da IN SRF nº 188/2002.

A Contribuinte impugnou o lançamento e alegou, em síntese, que a sua subsidiária, Petrobrás International Finance Company (PIFCO), atuava como sua intermediária na negociação e aquisição de Petróleo no exterior e que, por razões estratégicas, estava sediada em país com menor carga tributária; que a remuneração dos seus contratos de compra e venda de petróleo no mercado de futuros ou de opções é feita exclusivamente pela PIFCO e que nas vendas para a Petrobrás a PIFCO deveria adicionar ao preço do petróleo o custo que arcou com tais operações; que como ao tempo da transação ainda não dispunha dos valores correspondentes a tais custos não era possível contabilizar "com preço cheio" esses valores; que, daí, a utilização da "libor + 3 ou 5%" como compensação de custos; que esta compensação não significa pagamento de juros ou remuneração de capital; que as operações financeiras ou típicas de mercado realizaram-se inteiramente no domicílio da PIFCO, no exterior, com outras entidades internacionais; que como isso representa uma parcela de custo, cumpriria à Petrobras fazer o reembolso desse custo, mas sempre como preço a pagar pela mercadoria adquirida, e nunca como remuneração de capital, porquanto não haveria entre tais empresas nenhuma relação jurídica de mútuo ou similar.

Sustenta ainda a impugnante que a Petrobrás utiliza as regras de preços de transferência previstas na Lei nº.9.430, de 1996 e IN/SRF nº.243 de 2002; que o preço do petróleo no mercado internacional sofre constante oscilação, sendo o processo de refino de petróleo longo e complexo, de modo que entre a compra do petróleo e o recebimento do numerário relativo à venda do produto refinado (combustível), o ciclo pode ser demorado; que o mercado de petróleo tem regras particulares, sobretudo no que concerne aos prazos de pagamento das compras, sendo praxe o prazo de 30 dias, que não se harmoniza com o tempo de maturação da cadeia produtiva; que, no caso, a PIFCO comprou petróleo no mercado internacional, com prazo de pagamento de 30 dias, e revendeu para a Petrobrás com prazo de pagamento de até 360 dias; que a Petrobras comprou petróleo da PIFCO para entrega da mercadoria nos portos brasileiros em até 30 dias, sendo que no ato da compra a Petrobras se comprometia a pagar o preço em até 360 dias, preço este calculado através de uma fórmula que previa o preço futuro dessa carga de custos adicionais; que no período da autuação, o preço

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 21/08/2001
final de venda do produto foi igual ao preço de compra da PIFCO mais 3%, (receita Autenticado digitalmente em 31/07/2012 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 31/07/2012 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 17/08/2012 por MARIA HELENA COTTA

CARDOZO, Assinado digitalmente em 10/08/2012 por RODRIGO SANTOS MASSET LACOMBE

Impresso em 10/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

operacional da PIFCO para cobrir seus custos de alongamento do prazo de pagamento); que, portanto, não se trata de parcela de juros, mas sim de pagamento de compensação que a Petrobrás efetuava à PIFCO para ressarcir os custos decorrentes do alongamento do prazo de pagamento.

Sustenta que, independentemente de a PIFCO pagar juros ou não no mercado internacional, a Petrobrás não paga juros à PIFCO, mas sim preço; que a PIFCO é uma empresa cujo objeto social é a compra e venda de petróleo, não sendo uma empresa financeira, a qual empresta recursos a juros no mercado; que, portanto, no caso, houve violação do princípio da autonomia privada, uma vez que inexistiu operação de financiamento, como quer o Fisco, mas sim de compra e venda a termo; que ocorreu ilegalidade com a desconsideração do negócio jurídico; que os documentos acostados aos autos comprovam que ocorreu contrato de compra e venda a termo; que ao comprar o petróleo, o preço a pagar é composto por dois fatores bem determinados: o preço alcançado no mercado e uma compensação a título de custo acrescido, cuja adição queda-se prejudicada no momento da entrega do produto pela impossibilidade de se determinar previamente qual será a taxa "libor" da data do efetivo pagamento do preço pactuado entre ela e a PIFCO; que neste caso o que existe entre ambas as empresas é o contrato de compra e venda a termo, com parte do preço determinado e parte do preço determinável; que isto se deve pelo fato de que quando se vende a prazo, seja a prestações sucessivas, seja a prazo certo, o vendedor expõe-se a que, no intervalo, o valor do bem cresça inesperadamente, ou por escassez, ou por inflação da moeda, ou por outra causa; que resulta daí a necessidade de se acobertar das mudanças o negócio, mediante cláusulas de venda, de entrega, de pagamento, sendo que tal circunstância é que gera a parte determinável do preço, e nem por isto perde esta qualificação; que tal conduta tem sustentação nos artigos 486, 487 e 488, do Código Civil; que na legislação cambial esta prática encontra base na Circular nº.3.280, de 09/03/2005, do BACEN; que não houve entre ela e a PIFCO contrato futuro, derivativo ou de mútuo; que a parcela determinável para pela Petrobras à PIFCO não representa compensação ou indenização pela temporária privação, ou pelo uso de uma quantidade de coisas fungíveis, (principal), ou pelo risco do seu reembolso; que juros não se confundem com reembolso de custos; que não se aplicam os artigos 702 e 703, do RIR de 1999, porque, os mesmos aplicam-se no caso de compra e venda a prazo financiada.

O Contribuinte diz ter acostado, às fls. 850/899, parecer emitido pelo professor Luis Eduardo Schoueri, o qual está resumido às fls. 839/846, o qual conclui:

Dante do exposto, entendemos que os encargos embutidos no preço cobrado pela PIFCO não estão sujeitos ao IRRF; este incide sobre os pagamentos de juros, devidos a não residentes, em virtude de financiamento a devedores locais.

O financiamento implica o robustecimento da capacidade financeira do devedor, ainda que os recursos financeiros sejam por eles empregados numa operação de compra internacional. Deste modo, há um fenômeno (fortalecimento financeiro do devedor) imputável ao território nacional, a remuneração do financiamento, portanto, terá por fonte um fato imputável ao território nacional. Infere-se daí que o pagamento de juros é imputado a fenômeno localizado no território nacional.

Diverso é o caso da remuneração da venda a prazo, a qual reflete um fato ocorrido no exterior. Trata-se de preço, pago por uma importação, refletindo transação além-fronteiras, não alcançada pelo IRRF. Embora o primeiro fenômeno esteja sujeito ao imposto de renda brasileiro, a remuneração da venda a prazo não é alcançada por este tributo.

Em relação ao registro na contabilidade, é importante ressaltar que não importa por quantas "rubricas" esteja espalhada a operação na contabilidade, em quantas contas e subcontas estejam lançados os valores e como, contabilmente, resolveu a empresa classificar a operação. Importa, para fins fiscais, qual é a natureza da relação existente entre o residente nacional e o exportador estrangeiro. No presente caso, a relação é apenas e tão somente de compra e venda de mercadorias. O lançamento contábil não constitui, por si mesmo, fato gerador do imposto de renda.

Para que este incida, importa examinar se a transação reflete hipótese de incidência tributária. In casu, a transação venda a termo não é fato gerador da retenção do Imposto de Renda pela fonte pagadora".

Afirma a Impugnante que a escrituração foi feita em consonância com o Código Civil, artigos 1.179, 1.187 e 1.188, e com as regras determinadas pelo órgão de contabilidade, devendo, assim, prevalecer o princípio da verdade real; que todos os contratos de importação foram fechados no tipo 2 (importação), não no tipo 4 (prestação de serviços), pago o imposto de importação sobre os valores integrais, sem qualquer dedução de juros, demonstrando que houve compra e venda, não prestação de serviços (financiamento); que o preço praticado na transação está dentro das regras do preço de transferência.

O julgamento foi convertido em diligência, que trouxe aos autos os documentos de fls.942/1.087, dos quais a Autuada foi devidamente científica.

A DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II julgou procedente o lançamento com base nas considerações a seguir resumidas.

Destacou, inicialmente, que a Impugnante registrou na sua contabilidade os valores em litígio como sendo despesas financeiras a apropriar relativas a encargos financeiros oriundos das operações de compra de petróleo e derivados através da PIFCO (conta 2108.198, fls.013) e anota que, segundo o artigo 378 do Código de Processo Civil (CPC), os livros comerciais provam contra o seu autor, sendo certo também que é lícito ao comerciante demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não corresponderam à verdade dos fatos; que, portanto, é ônus da Interessada comprovar por meio de documentos hábeis e idôneos, que os valores registrados na sua contabilidade a título de encargos financeiros, na realidade, eram custos de outra natureza.

Analizando o que consta nos autos sobre a Petrobrás International Finance Company (PIFCO), sediada nas Ilhas Cayman, a DRJ concluiu que esta repassava à Interessada a mercadoria pelo mesmo valor de aquisição, não participando efetivamente da operação para compra do petróleo, que se dá entre a fonte produtora sediada em países do Oriente Médio ou da própria América Latina, (fls.40/42, 63/64, 81/83, 102/104, 125/126, 249/250 dentre outras), e a Impugnante; que o petróleo vem do produtor diretamente para o Brasil, sem a necessidade da passagem física pelas Ilhas Cayman, onde está localizada a PIFCO. Daí, pergunta: que outros custos, além dos de natureza financeira, estariam presentes entre a Interessada e a PIFCO? E conclui: Claro está que a participação da PIFCO não é a de propriamente ser revendedora do petróleo, já que a Impugnante poderia comprar este produto diretamente daqueles produtores, sem se ver obrigada a pagar um valor maior pela participação de um

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2012 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 31/07/2012 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 17/08/2012 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 10/08/2012 por RODRIGO SANTOS MASSET LACOMBE

Impresso em 10/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

poderiam afetar o custo, tais como variações de preço, escassez, ou inflação de moeda, ou qualquer outra causa de mesmas características, necessariamente deveriam ter a sua efetiva ocorrência documentalmente comprovadas, não só para o Fisco, como também para a própria devedora; que a participação da subsidiária PIFCO, nas ilhas Cayman, estava e está em propiciar à Interessada o alargamento do prazo para pagamento da mercadoria comprada, afirmação com a qual a própria Interessada concorda. E arremata: “a participação da Petrobras International Finance Company (PIFCO), na condição de subsidiária da Interessada localizada nas ilhas Cayman, foi unicamente a de atenuar os custos financeiros que a Interessada não poderia suportar diretamente, por meio da dilação do prazo para pagamento para, em média, 270 ou 360 dias.”

Sobre a alegação de que as operações realizadas entre Petrobras e a PIFCO teriam a natureza de venda a termo, e por isso não se poderia falar em acréscimo de juros, ponderou a DRJ que o contrato de compra e venda é do tipo consensual, produzido exclusivamente pelo acordo de vontades, e, portanto, o pagamento integra a eficácia do contrato de compra e venda e, no caso, não só o pagamento foi postergado para data futura, a venda a prazo ou crédito. Sobre este ponto, observou a decisão de primeira instância que o conceito de preço determinável referido pela Impugnante não abarca o caso tratado; que o conceito tratado nos artigos 486 a 488 do Código Civil refere-se aos casos em que o preço está ligado diretamente ao objeto do contrato, quando não se tem plena certeza dos elementos inerentes ao bem objeto da compra e venda, tais como medida, peso, quantidade, etc.

Ressalta a DRJ que, no caso concreto, a parcela determinável do preço tinha natureza eminentemente financeira, e sendo os juros os frutos acessórios pela utilização do capital alheio e a este se agregam, e que os elementos constitutivos dos juros são o valor da prestação e o tempo em que permanece a dívida, restou caracterizado que os acréscimos remetidos pela Interessada tiveram a natureza de remuneração pelo suporte financeiro que a esta teve que assumir para viabilizar a aquisição do petróleo no mercado internacional, com a PIFCO captando recursos no mercado internacional para manter os custos de operação da sua controladora; que a caracterização de juros independe de o credor ser ou não instituição financeira, uma vez que a incidência de juros pode ocorrer nos casos de postergação a qualquer título do pagamento de dívidas. E sobre a incidência tributária, ressalta que esta independe da denominação da receita ou do rendimento, e a definição legal do fato gerador deve ser interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Ressalta ainda a decisão de primeira instância que não há que se falar no caso em desconsideração do negócio jurídico, e que o que se fez foi a correta qualificação jurídica dos atos praticados pela Interessada; que ocorreu venda a prazo, espécie de venda a termo, e o acréscimo do valor adicionado ao preço da mercadoria deve ser caracterizado como juros enviados a pessoa jurídica domiciliada no exterior, devendo incidir IRRF, conforme impõem os artigos 702 e 703 do RIR de 1999.

Também estaria correta a aplicação do artigo 1º, inciso XIII, da IN/SRF nº.188/2002, que prevê alíquota de 25%, uma vez que o beneficiário tem domicílio em país ou dependência com tributação favorecida.

A Contribuinte tomou ciência da decisão de primeira instância em 09/04/2010 (fls. 1111) e, em 28/04/2010, interpôs o recurso voluntário de fls. 1113/1177 no qual reitera, em síntese, as alegações e argumentos da impugnação.

A Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN apresentou contrarrazões ao recurso voluntário na qual pede a manutenção da decisão recorrida com base nas razões a seguir resumida.

Após resumir a operação realizada entre a Recorrente e a sua subsidiária nas Ilhas Cayman, observa que a participação desta tem por finalidade, “além do financiamento das operações mediante capital externo, o alargamento do prazo para pagamento da mercadoria comprada”, que se justificaria devido às regras específicas do mercado de petróleo, que exige prazo exíguo de pagamento.

Sobre a alegação da Recorrente de que realizou venda a termo com preço determinável, a PFN observa que não é isto que consta do Contrato, o qual previa que a mercadoria (petróleo) seria vendida à Petrobras pelo mesmo valor da compra, acrescido de uma indenização pela postergação do pagamento e, conclui que, nestes temos, a tal indenização caracteriza juros; que a leitura que a Recorrente faz do negócio é incompatível com as próprias cláusulas do contrato; que a Petrobras, ao comprar o petróleo, sabe exatamente o quanto está pagando por ele, e a taxa utilizada para calcular a “indenização” não tem o condão de estimar preço futuro, sendo a *Libor* uma taxa que reflete taxas de juros praticadas entre instituições financeiras, sendo frequentemente utilizada como indexador em operações financeiras, e é utilizada, inclusive, pelo Banco Central do Brasil, em operações de empréstimo em moeda estrangeira, por orientação do Conselho Monetário Nacional (Resolução nº 3.672/2008).

Sobre a referência feita pela Recorrente aos preços de transferência, que utilizaria a taxa *libor*, a PFN observa que, segundo a IN/SRF nº 243/2002, a *libor*, no caso nela tratado, é utilizada como taxa de juros. E sobre a afirmação de que a PIFCO não é instituição financeira e, portanto, não cobraria juros, rebate o argumento citando exemplo de outras situações em que há contrato entre partes que não são instituições financeiras. Ademais, ressalta que a hipótese de incidência tratada nos autos refere-se a “juros remetidos para o exterior, devidos em razão da compra de bens a prazo (...), sem em nenhum momento especificar que se trata apenas de venda financiada. Anota a PFN que, ademais, a própria Recorrente registrou em sua contabilidade os encargos em questão como despesas financeiras.

A Fazenda Nacional menciona precedente da Sexta Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuinte que, julgando processo que tratava da mesma matéria, tendo como autuada a mesma Petrobras, e que deu provimento parcial a recurso de ofício, mantendo a exigência quanto a período não abrangido pela decadência (acórdão nº 106-16648 – processo nº 18471.000525/2004-04)

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Dele conheço.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/07/2012 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 31/07/2012 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 17/08/2012 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 10/08/2012 por RODRIGO SANTOS MASSET LACOMBE

Impresso em 10/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Fundamentação

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. O fundamento legal da exigência são os artigos 702 e 703 do RIR/99, a seguir reproduzidos:

RIR/1999:

Art. 702. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 15%, 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, de 1.943, art. 100, nº 3.470, de 1.958, art. 77, e Lei nº 9.249, de 1.995, 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 nº 401, de 1.968, art. 11).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, consideram-se fato gerador do imposto a remessa para o exterior e contribuinte, o remetente, não se aplicando o reajustamento de que trata o art. 725 (Decreto-Lei nº 401, de 1.968, art. 11, parágrafo único).

Note-se que o art. 703 cuida de uma situação específica: o pagamento de juros decorrentes de compra de mercadorias a prazo, mesmo quando o beneficiário dos rendimentos seja o próprio vendedor. A lei, inclusive, dispensou um tratamento diferenciado a esse tipo de operação, ao não exigir o reajustamento da base de cálculo, como em outras situações. Portanto, desde logo, fica claro que o fato de a PIFCO não ser uma instituição financeira e de a PIFCO e a PETROBRAS não terem contratado uma operação de mútuo, conforme alegado pela Recorrente, em nada afeta a validade do lançamento. Ao contrário, o que se deve esperar é que operações de venda de mercadorias a prazo (o que, por enquanto, se assume aqui apenas como hipótese) sejam realizadas por empresas não financeiras, empresas que tenham por objeto a venda ou a intermediação na venda de mercadorias. Ademais, ao prevê a incidência do imposto no caso de venda a prazo, mesmo quando o beneficiário dos juros seja o próprio vendedor, a lei não deixa dúvidas quanto à desnecessidade da participação de uma instituição financeira na operação para que haja a incidência do imposto.

O que deve ser apurado neste caso é se as operações em questão se caracterizam como venda a prazo e os acréscimos pagos pela Recorrente como juros, como afirma a autoridade lançadora, ou se, como quer a Recorrente, os acréscimos por ela pagos integram o preço do produto.

Pois bem, as operações entre a Recorrente e sua subsidiária foram formalizadas e orientadas por meio de um contrato. Para maior clareza, reproduzo trecho do mesmo, extraído da tradução às fls. 740/744

CONSIDERANDO QUE a PETROBRAS deseja comprar petróleo bruto, produtos de petróleo etanol, metanol e Éter Metil Terbulítico (MTBE) da PIFCO e a PIFCO concorda que o pagamento referente a tal compra de petróleo bruto, produtos de petróleo etanol, metanol e Éter Metil Terbulítico (MTBE) pela

PETROBRAS seja efetuado até 360 dias após a data de vencimento da compra da PIFCO junto a seu fornecedor.

AGORA, PORTANTO, em contraprestação das premissas firmadas no presente e de boa-fé e a título oneroso, em valor justo, acorda-se o seguinte:

1) A PIFCO pode prorrogar para a PETROBRAS, mediante solicitação por escrito, a data de pagamento de qualquer contrato de compra e venda de petróleo bruto, produtos de petróleo etanol, metanol e Éter Metil Terbulítico (MTBE) em até 360 dias após a data de vencimento da compra da PIFCO junto a seu Fornecedor.

2) Para cada carregamento de petróleo bruto, produtos de petróleo etanol, metanol e Éter Metil Terbulítico (MTBE), a PETROBRAS pagará uma indenização para a PIFCO proporcional à prorrogação do pagamento conferido pela PIFCO à PETROBRAS.

3) Todos os outros termos e condições do contrato celebrado entre a PIFCO e os seus fornecedores serão integralmente cedidos para a PETROBRAS.

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 3^a do contrato) acrescido apenas da compensação financeira pela prorrogação do prazo de pagamento (cláusula 2^a do contrato). Isto, aliás, é a própria Recorrente que o diz, conforme o seguinte trecho do recurso:

Na espécie, Petrobras International Finance Corporation - PIFCO, na condição de subsidiária, desempenha a função de intermediária da PETROBRAS, com a finalidade de cumprir todas as tarefas de negociação e aquisição de petróleo no

exterior, usando de todos os modelos de contratos e operações existentes para esse fim.

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, consequentemente, o encargo de juros decorrentes dessas operações de crédito. Isto, aliás, é admitido pela própria Recorrente no seguinte trecho do Recurso:

Assim sendo, o que a Receita Federal está achando ser parcela de juros, e consequentemente tributável pelo IR, é na verdade um pagamento de compensação que a Petrobras efetua à PIFCO para ressarcir os custos decorrentes do alongamento do prazo de pagamento.

A PIFCO pode até estar se financiando no mercado internacional, pagando juros no mercado em virtude da necessidade de contratação de empréstimos para venda à Petrobras nos termos acima mencionados, mas a Petrobras não paga juros à PIFCO. A Petrobras paga preço. Cabe relembrar que a PIFCO é uma empresa cujo objeto social é a compra e venda de petróleo, não sendo uma empresa financeira, a qual empresta recursos a juros no mercado.

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 descharacterizar 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.

Mas a Recorrente insurge-se especificamente contra a interpretação esposada pela autoridade lançadora e pela decisão de primeira instância de que a PIFCO realiza venda a prazo e, consequentemente, insurge-se contra a aplicação, na espécie, do art. 703 do RIR/99. Convém, pois, examinar especificamente os argumentos da defesa quanto a este ponto, os quais reproduzo a seguir, para maior clareza.

Para que a disposição do art. 703, do RIR/99 possa incidir, na tributação dos rendimentos de financiamentos, não basta a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.290-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/07/2012 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 31/

07/2012 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 17/08/2012 por MARIA HELENA COTTA

CARDOZO, Assinado digitalmente em 10/08/2012 por RODRIGO SANTOS MASSET LACOMBE

Impresso em 10/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

presença de compra e venda a termo, isoladamente; - faz-se mister, ademais, individualizarmos situação própria de compra e venda a prazo "financiada", quer dizer, acompanhada da remuneração acessória "a título de juros" (art. 702), mesmo quando estes compareçam sob a forma de comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas. Essas modalidades correspondem a tentativas de evitar dissimulações de juros, como as cláusulas propostas a título de prestações várias ao credor, sob a forma de serviço prestado ou outro, que em nada aplica-se ao caso sob análise. Não é que toda venda a termo desencadeie necessariamente incidência de imposto sobre a renda, como se comportasse necessariamente acúmulo de juros. Urge, pois, cotejar as disposições do art. 703 com aquelas do seu precedente, com o propósito de uma interpretação segura sobre seus efeitos na determinação do fato jurídico tributário, sem que se possa adequadamente justificar medidas de equiparação que não demonstrem a presença dos juros, segundo seu fato jurídico típico.

Com precisão indiscutível, assinala Pontes de Miranda, ao tratar dos fatos jurídicos geradores dos créditos de juros: "Pelo fato de existir débito não se criam, necessariamente, dívidas de juros. Nem toda dívida produz juros. É preciso que haja, por alguma outra razão, eficácia geradora de dívidas de juros. Cientificamente, é de mister que algum fato entre no mundo jurídico e, fazendo-se fato jurídico, dele se irradie a dívida de juros. Tal fato pode ser o fato mesmo da dívida, que se torne elemento do suporte fático de alguma regra jurídica sobre juros (e. g., dívida e mora no pagamento), ou algum ato jurídico. Supõe-se dívida, portanto principal (sors, caput); economicamente, o capital produz os juros; juridicamente, há outro fato jurídico, freqüentemente negócio jurídico, pacto, que versa sobre os juros. Os juros entram, numa ou noutra espécie, na classe dos frutos, em sentido lato" 22 . Grifamos.

Como pode ser visto, o único sentido apropriado para o termo sob análise, considerando as condições em que se encontra a empresa PIFCO ante aos seus compromissos no mercado internacional de petróleo, pelo próprio modelo adotado de atuação nesse mercado, que não é uma opção para suas modalidades negociais, mas uma verdadeira imposição que advém do meio, não pode ser outro senão o de reconhecê-lo como sinônimo de "reembolso", compensando-o pelos "custos" suportados pela venda a termo, como ocorre com qualquer negócio a prazo.

"Custo" é sacrifício, privação ou perda de valor financeiro sofrido pela pessoa como meio para alcançar um objetivo. Segundo Bulhões Pedreira, dentre os tipos classificados de custos, temos o custo de aquisição do bem, que representa o sacrifício financeiro suportado como meio ou requisito para adquirir novo bem ou modificar bem já existente no patrimônio. O processo de aquisição do bem pode compreender diversos atos jurídicos e desenvolver-se em etapas duradouras num determinado período, e, neste caso, o custo de aquisição

será a soma de todos os sacrifícios suportados pela sociedade empresária para completar a aquisição do bem até que este encontre sob seu poder e em condições de ser utilizado na sua destinação.

Essa é a finalidade do preço a determinar que encontramos na "compensação" exigida no contrato, prestar-se a título de cobertura dos custos a serem suportados com as diversas operações que tem a efetuar na compra de petróleo, com prazo inferior ou igual a 30 dias e posterior venda à PETROBRAS com período superior a este, de até 330 dias. Não está presente outra "causa" jurídica, como a do juro remuneratório, por exemplo, baseado na remuneração pelo uso da quantia bem conferido pelo credor ou ainda de cobertura de eventual risco que sofre o credor nas operações efetuadas com o devedor.

Pois bem, sobre a diferença conceitual entre venda a prazo e venda a termo, peço vênia para me apoiar no voto condutor do acórdão nº 06-16.648, de 05/12/2007, da antiga Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, de relatoria da Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, no processo nº 18471.000525/2004-04, e que cuidava de situação idêntica à tratada neste processo, inclusive quanto às partes envolvidas nas operações.

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 Waldirio 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:

1— (-)

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 sobre 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"

[...]

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 4720-005 — (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.

Além disso, há uma questão legal relacionada ao papel e aos efeitos da contabilidade das empresas. Esta questão já está pacificada no âmbito deste Conselho. Como exemplo dessa jurisprudência, cito o ACÓRDÃO 108-07816, de 13/05/2004:

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 fim, ressalto, como já referido anteriormente, que esta mesma matéria, envolvendo as mesmas partes, já foi apreciada pela antigo Primeiro Conselho de Contribuinte, 6ª Câmara, que deu provimento ao Recurso de Ofício. Eis a ementa desse julgado:

Acórdão nº. 106-16.648, de 05 de dezembro de 2007:

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 contato 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

Assim, em conclusão, penso que os valores remetidos pela Recorrente para sua subsidiária, em acréscimo ao valor do petróleo adquirido por sua subsidiária, caracterizam-se como juros, e, portanto, sujeitos à incidência do imposto, conforme auto de infração.

E como se trata de remessas a pessoa residente em país com tributação favorecida, incide o imposto à alíquota de 25%, nos termos do art. 685, II, "b" do RIR/99.

Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Assinatura digital
Pedro Paulo Pereira Barbosa

Declaração de Voto

Conselheiro Rodrigo Santos Masset Lacombe

Pedi vistas dos autos para melhor analisar a questão.

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, 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.

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;*
- *acondicionamento;*
- *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 princípio "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 princípio "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 princípio "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

por cento, para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de importação ou exportação.

Diante do exposto dou provimento ao recurso.

É como voto.

(Assinatura digital)

Rodrigo Santos Masset Lacombe

CÓPIA