



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720917/2022-00
ACÓRDÃO	1302-007.201 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GERDAU S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 28/01/2019, 20/03/2019, 26/07/2019, 20/09/2019

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO PRECISA DA MATÉRIA DE FATO E DE DIREITO. GARANTIA À AMPLA DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Verificado que os documentos de constituição do crédito tributário contém a descrição precisa dos fatos constatados e da base legal da imposição, e tendo sido assegurada à recorrente o direito à ampla defesa, por meio dos recursos cabíveis no processo administrativo fiscal, não há se falar em nulidade do lançamento por vício material.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PEDIDO SUBSIDIÁRIO. AUSÊNCIA DE ANÁLISE. PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE PARCIAL.

A ausência de apreciação, pela autoridade julgadora de primeira instância, da pedido subsidiário, capaz de infirmar em parte as conclusões adotadas, configura cerceamento do direito de defesa e implica a nulidade da decisão proferida.

Todavia, a nulidade parcial não vicia inteiramente o acórdão, cabendo o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, para que profira decisão complementar sobre a matéria não apreciada.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade parcial do acórdão de primeiro grau, e em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para determinar o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, para que se profira nova decisão, analisando o pedido subsidiário formulado na Impugnação, nos termos do relatório e voto do relator.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wilson Kazumi Nakayama, Henrique Nimer Chamas, Marcelo Oliveira, Natália Uchôa Brandão, Míriam Costa Faccin (convocada) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, substituída pela Conselheira MiriamCosta Faccin (convocada).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em relação ao Acórdão nº 109-016.039, de 23 de janeiro de 2023, por meio do qual a 1ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 julgou improcedente a Impugnação apresentada pela pessoa jurídica acima identificada (fls. 4.602/4.656).

O presente processo se originou do Auto de Infração de fls. 2/7 em que foram constituídos créditos tributários relativos ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) referentes a períodos de apuração contidos no ano-calendário de 2019.

Segundo detalhado no Relatório de Auditoria Fiscal (RAF) de fls. 8/68, os valores decorreriam de pagamentos de juros e comissões a residentes ou domiciliados no exterior, e os detalhes da operação que fundamentou o lançamento de ofício podem ser conhecidos a partir dos seguintes excertos:

A partir dos documentos/informações apresentados, restaram então identificadas as seguintes remessas ao exterior, no ano-calendário de 2019, relativas a juros pagos pela fiscalizada em decorrência dos Contratos de Pagamento Antecipado de Exportação firmados com a empresa Gerdau Trade Inc. (memória de cálculo detalhada constante do DOC_01_PLANILHA_SUPORTE_JUROS_PAGOS_AB2019):

Data do Pagamento/ Remessa	Valor Pagamento/Remessa (em Reais)	Referência
Jan/2019 (28/01/2019)	R\$ 11.630.639,97	Contrato firmado em 18/04/2011
Jan/2019 (28/01/2019)	R\$ 70.549.320,45	Contrato firmado em 17/09/2010
Jan/2019 (28/01/2019)	R\$ 48.725.039,99	Contrato firmado em 20/10/2010
Mar/2019 (20/03/2019)	R\$ 55.057.137,70	Contrato firmado em 15/04/2013
Jul/2019 (26/07/2019)	R\$ 47.674.472,89	Contrato firmado em 20/10/2010
Jul/2019 (26/07/2019)	R\$ 11.379.870,20	Contrato firmado em 18/04/2011
Jul/2019 (26/07/2019)	R\$ 60.706.278,08	Contrato firmado em 17/09/2010
Set/2019 (20/09/2019)	R\$ 60.283.558,99	Contrato firmado em 15/04/2013
Total	R\$ 366.006.318,27	

[...]

A partir da análise dos documentos e informações apresentados em resposta às intimações efetuadas, bem como da escrituração contábil da fiscalizada (ECDs, ECFs e Demonstrativos publicados), constatou-se os fatos a seguir descritos que configuram descumprimento da legislação que rege o Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre as remessas/pagamentos de juros para empresas estrangeiras relativos a créditos obtidos no exterior para financiamento das exportações brasileiras.

Como já apontado em fiscalizações anteriormente realizadas no sujeito passivo, nos anos de **2010, 2011 e 2013**, especificamente nas datas de **17/09/2010, 20/10/2010, 18/04/2011 e 15/04/2013**, o sujeito passivo firmou com a empresa **Gerdau Trade Inc.** – sociedade controlada pela GERDAU, com domicílio nas Ilhas Virgens Britânicas, - quatro Contratos de “Pagamento Antecipado de Exportação”. A Gerdau Trade Inc. na qualidade de **credora** e **GERDAU S/A** na qualidade de **tomadora**.

Dos contratos firmados consta que os mesmos tiveram por **objeto** "o pagamento antecipado de exportações futuras de produtos siderúrgicos ao Credor"; que "o Tomador assumiu perante o Credor a obrigação de realizar toda e qualquer exportação de seus Bens exclusivamente para o Credor, assegurando-se, desse modo, o pagamento do Empréstimo por meio do fluxo natural de exportações do Tomador ao Credor" e que o tomador trataria "os recursos do Empréstimo como pagamento antecipado de exportações futuras de bens, tudo segundo os termos e condições das leis e regulamentos brasileiros aplicáveis a operações de pagamento antecipado de exportações".

[...]

No presente caso concreto, a empresa **Gerdau Trade Inc.**, na qualidade de **credora e importadora no exterior**, concordou em disponibilizar para a fiscalizada **quatro pagamentos antecipados**, com desembolso único nas datas em que firmados os respectivos Contratos de Pagamento Antecipado de Exportação. Os valores e vencimentos definidos foram os seguintes:

- a) **US\$ 600.000.000,00** (seiscentos milhões de dólares americanos), em 17/09/2010, data de assinatura do primeiro contrato, com vencimento inicialmente em 17 de setembro de 2020, **posteriormente prorrogado para 17 de setembro de 2023** conforme aditamento de contrato apresentado pelo sujeito passivo em resposta ao termo 02/076/2021;
- b) **US\$ 520.000.000,00** (quinhentos e vinte milhões de dólares americanos), em 20/10/2010, data de assinatura do segundo contrato, com vencimento originalmente em 30 de janeiro de 2021, **posteriormente prorrogado para 30 de janeiro de 2026** conforme aditamento de contrato apresentado pelo sujeito passivo em resposta ao termo 02/076/2021;

c) **US\$ 97.000.000,00** (noventa e sete milhões de dólares americanos), em 18/04/2011, data de assinatura do terceiro contrato, com vencimento inicialmente em 30 de janeiro de 2021 **posteriormente prorrogado para 30 de dezembro de 2021** conforme aditamento de contrato apresentado pelo sujeito passivo em resposta ao termo 02/076/2021; e

d) **US\$ 730.000.000,00** (setecentos e trinta milhões de dólares americanos), em 15/04/2013, data de assinatura do quarto contrato, com vencimento, a princípio, em 20 de março de 2018, **posteriormente prorrogado para 20 de março de 2023**, conforme aditamento de contrato apresentado pelo sujeito passivo em resposta ao termo 02/076/2021.

[...]

Por seu lado, o sujeito passivo, na qualidade de tomadora/devedora, comprometeu-se a amortizar o principal devido **mediante exportação dos bens por ela produzidos para a credora** e a pagar juros semestralmente sobre os valores adiantados, às taxas acordadas nas cláusulas 2-B de cada contrato (7%, 4,85%, 7% e 4,88% ao ano, respectivamente). Destaque-se que não consta dos contratos nenhuma exigência quanto à necessidade de apresentação de cronograma formal de exportações, tampouco de fianças ou garantias. Segundo resposta do sujeito passivo ao item 6 do termo 02/076/2021:

[...]

Os valores objeto dos adiantamentos foram então recebidos pela fiscalizada, nas datas de 17/09/2010, 21/10/2010, 18/04/2011 e 15/04/2013, conforme consta dos respectivos Contratos de Câmbio relativos às transferências dos numerários. Assim, a partir desse momento, começou a ocorrer o pagamento de juros semestrais à credora nas datas acordadas.

Com vistas a um perfeito entendimento da infração apurada, a seguir procedemos à descrição das operações executadas pela fiscalizada com sua controlada no exterior sob três prismas: **1- da origem dos recursos** utilizados pela controlada GERDAU TRADE INC para o pagamento antecipado de exportação, **2- Quanto à vinculação de exportação** aos contratos firmados entre a fiscalizada e sua controlada e o **descumprimento dos contratos** com a GERDAU TRADE INC e **3- Da destinação dada aos recursos ingressados** na companhia após a contratação de cada um dos 4 contratos de pré-pagamento de exportação-PPE celebrados em 2010, 2011 e 2013.

7.1 DA ORIGEM DOS RECURSOS UTILIZADOS PELA CONTROLADA GERDAU TRADE INC. PARA O PAGAMENTO ANTECIPADO DE EXPORTAÇÃO:

Em 23 de setembro de 2010 e em 09 de abril de 2013 a Gerdau S/A anunciou ao mercado o lançamento de títulos de dívida no mercado internacional, através de sua subsidiária no exterior Gerdau Trade inc., conforme especificados abaixo:

[...]

Quando da emissão de ambos os *BONDS* a companhia declarou **expressamente** em comunicado ao mercado:

“Os recursos desta emissão de Bonds no mercado de capitais internacional serão utilizados para refinarçar dívidas existentes e para propósitos corporativos em geral.”

Através de comunicados ao mercado a companhia também promove ofertas de recompras desses *BONDS*, com o principal objetivo de gerenciar os passivos da Companhia no exterior, bem como o perfil de sua dívida.

[...]

Conforme já exposto nas auditorias anteriormente realizadas no sujeito passivo (IRRF dos anos de 2013 e 2014), no caso dos títulos emitidos pela Gerdau Trade Inc. é evidente a semelhança entre datas de lançamento no exterior, taxas e datas de pagamento de juros entre os “contratos de adiantamento de exportações” assinados e as captações externas.

[...]

Verifica-se ademais que, de acordo com informações extraídas do sistema CNPJ da RFB, a Gerdau Trade Inc. teve sua abertura em 10/09/2010, deduzindo-se, desta forma, que a empresa foi criada especialmente para ser utilizada nessas operações já que a primeira emissão dos *BONDS* no exterior ocorreu poucos dias depois (23/09/2010).

[...]

Tais fatos analisados em conjunto incutem a percepção de que os “adiantamentos de exportações” constituíram instrumento para repassar os montantes captados por meio da emissão de bonds - emitidos pela GERDAU TRADE INC para GERDAU S/A- e garantidos pela fiscalizada e por outras empresas do Grupo Gerdau -, cujos juros são pagos pela empresa GERDAU S.A. para os credores/investidores no exterior, por intermédio de sua controlada no exterior, afastando, ao alvedrio da lei, o recolhimento do imposto de renda retido na fonte.

7.2 QUANTO À VINCULAÇÃO DE EXPORTAÇÃO AOS CONTRATOS FIRMADOS ENTRE A FISCALIZADA E SUA CONTROLADA E O DESCUMPRIMENTO DOS CONTRATOS COM A GERDAU TRADE INC:

[...]

Da análise das planilhas apresentadas pela Gerdau S/A (DOC_38_ITEM_07_PLANILHA_AMORTIZACAO_PPE) verifica-se que as exportações foram realizadas para diversos importadores, diferente do que consta nos contratos de adiantamento à exportação, firmados com sua controlada no exterior, onde a **Fiscalizada se comprometia a efetuar o pagamento do valor antecipado através de exportações futuras de produtos siderúrgicos à própria Gerdau Trade Inc.** e não a outros importadores conforme demonstrado nas referidas planilhas.

Vale ressaltar: **os acordos firmados entre GERDAU S.A. e GERDAU TRADE INC foram descumpridos**. Lembre-se que o benefício fiscal se aplica a contratos de financiamento para a exportação. A portaria exige a comprovação de que os valores tomados de empréstimo foram empregados nas atividades relacionadas à exportação. A norma é cogente em exigir o vínculo entre o empréstimo e a exportação.

[...]

Observa-se que o sujeito passivo busca através de sua contabilidade estabelecer um vínculo entre diversas exportações realizadas no período de 2013 a 2019, relacionadas às suas atividades mercantis rotineiras com diversos clientes, aos contratos firmados com sua controlada no exterior, objetivando assim criar uma realidade que possa sustentar e justificar, econômica e financeiramente, os compromissos firmados entre elas.

Chama, ademais, a atenção que o embarque de mercadorias se inicia um longo período após o ingresso dos recursos via PPE. O contrato de antecipação de recursos celebrado em 17/09/2010, por exemplo, segundo o próprio sujeito passivo, somente começou a ser amortizado em 2018, ou seja, **8 anos depois**. O contrato celebrado em 20/10/2010 que tinha vencimento em 30/01/2021 **foi prorrogado 10 anos depois sem que houvesse nenhuma amortização** conforme trecho do ROF-Registro de operações financeiras abaixo:

[...]

Destaque-se, de início, que segundo as planilhas apresentadas pela Gerdau S/A, em resposta ao termo 02/076/2021, as exportações foram realizadas para diversos importadores, diferente do que consta nos contratos de adiantamento à exportação, firmados com sua controlada no exterior, no qual o sujeito passivo se comprometia a efetuar o pagamento do valor antecipado através de exportações futuras de produtos siderúrgicos à própria Gerdau Trade Inc. e não a outros importadores conforme demonstrado nas referidas planilhas.

Ou seja: o sujeito passivo tenta através de sua contabilidade estabelecer um vínculo entre diversas exportações realizadas no período de 2013 a 2019, relacionadas às suas atividades mercantis rotineiras com diversos clientes, aos contratos firmados com sua controlada no exterior, objetivando assim criar uma realidade que possa sustentar e justificar, econômica e financeiramente, os compromissos firmados entre elas.

[...]

Ao final de 2019 chama a atenção que o saldo patrimonial das contas contábeis que representam a obrigação da Gerdau S/A junto a sua controlada Gerdau Trade Inc. pelos contratos de exportação é de R\$ 6.402.633.657,64. No fim de 2020, segundo o DFP, a obrigação alcança R\$ 7.752.027.000,00. Ou seja, desde 2010, início dos contratos, o saldo dessa conta vem progredindo. Vale destacar: mesmo que, por hipótese, aceite-se as vinculações não relacionadas com a TRADE INC o

saldo dessa obrigação cresce ano a ano mesmo se considerando que o ingresso para o pagamento antecipado de exportação entrou no caixa da companhia há quase uma década.

[...]

Cabe ressaltar que mesmo a realização de exportações a qualquer tempo para importadores diversos para obtenção dos recursos financeiros necessários ao pagamento das obrigações junto à Gerdau TRADE INC –, se assim de fato ocorrida, não é suficiente para justificar ou garantir o benefício da alíquota zero do IRRF. Não basta que haja exportações para que se veja assim garantido o direito de aplicar a alíquota zero do IRRF, é preciso, repetese, que os recursos recebidos em adiantamento tenham sido comprovadamente utilizados para financiar as exportações então prometidas.

No presente caso tais recursos não tiveram a destinação prevista no contrato, tampouco ao credor foram enviados os bens em montante equivalente ao principal devido. Conforme se demonstrara nos tópicos seguintes deste relatório, os recursos recebidos dos PPEs foram utilizados para fins diversos daquele determinado na Lei e o credor, por sua vez, tem sido pago mediante a simples transferência de numerário.

7.3 DA DESTINAÇÃO DADA AOS RECURSOS INGRESSADOS NA COMPANHIA APÓS CONTRATAÇÃO DO PRÉ-PAGAMENTO DE EXPORTAÇÃO-PPE COM A GERDAU TRADE INC

A auditoria fiscal realizada no sujeito passivo detectou que os recursos recebidos em virtude dos PPEs contratados com a TRADE INC não foram utilizados para financiamento de exportações, mas sim foram, nos mesmos dias (ou no máximo no próximo dia útil subsequente) de seus recebimentos, utilizados pelo sujeito passivo para realizar adiantamentos para futuro aumento de capital, quitação de obrigações, e mútuos para outras sociedades.

Com efeito, conforme comprovam os documentos obtidos no decorrer do procedimento fiscal juntamente com os respectivos registros contábeis, os recursos objeto dos adiantamentos foram registrados, nas datas em que recebidos, nas contas contábeis de disponibilidades representativas das contas bancárias nas quais foram depositados e, destas mesmas contas, nas mesmas datas em que recebidos, foram retirados e utilizados para fins diversos que não o financiamento das exportações ou do processo produtivo dos bens a serem exportados, de forma que se impõe no presente caso a aplicação da alíquota de 25% do IRRF sobre os juros pagos em função dos contratos de adiantamento, fixada pelo art. 9º da Lei 9.779, de 1999, haja vista o descumprimento da condição estabelecida no inciso XI do art. 1º da Lei 9.481, de 1997, para gozo da alíquota zero.

[...]

11.BASE DE CÁLCULO DO IRRF DEVIDO

Os valores das remessas/pagamentos de juros constam dos respectivos comprovantes das transferências bancárias à credora e da planilha de cálculo apresentados pela fiscalizada e, em relação ao IRRF devido, foi observado ainda o que determina o art. 786 do Regulamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - RIR/2018, Decreto 9.580, de 22 de novembro de 2018, Lei 4.154/62, art. 5º, e pela Lei 8.981, de 1995, art. 63, parágrafo 2º, e no art. 64 da Instrução Normativa RFB 1500 de 2014:

[...]

Assim, os valores do IRRF lançados de ofício seguem detalhados na planilha abaixo (valores em R\$):

Período de Apuração	Valor dos Juros Pagos/ Remetidos	Base Tributável (Rendimento Reajustado)	Imposto Devido (25%)
Jan/2019 (28/01/2019)	R\$ 11.630.639,97	R\$ 15.507.519,96	R\$ 3.876.879,99
Jan/2019 (28/01/2019)	R\$ 70.549.320,45	R\$ 94.065.760,60	R\$ 23.516.440,15
Jan/2019 (28/01/2019)	R\$ 48.725.039,99	R\$ 64.966.719,99	R\$ 16.241.680,00
Mar/2019 (20/03/2019)	R\$ 55.057.137,70	R\$ 73.409.516,93	R\$ 18.352.379,23
Jul/2019 (26/07/2019)	R\$ 47.674.472,89	R\$ 63.565.963,85	R\$ 15.891.490,96
Jul/2019 (26/07/2019)	R\$ 11.379.870,20	R\$ 15.173.160,27	R\$ 3.793.290,07
Jul/2019 (26/07/2019)	R\$ 60.706.278,08	R\$ 80.941.704,11	R\$ 20.235.426,03
Set/2019 (20/09/2019)	R\$ 60.283.558,99	R\$ 80.378.078,65	R\$ 20.094.519,66
TOTAL	R\$ 366.006.318,27	R\$ 488.008.424,36	R\$ 122.002.106,09

12. MULTA DE OFÍCIO E JUROS

Em virtude do disposto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada Lei nº 11.488/2007, tornou-se necessário aplicar a **MULTA DE OFÍCIO de 75%** para as infrações tributárias descritas neste relatório.

O sujeito passivo foi cientificado do lançamento de ofício (fls. 4.357/4.358) e apresentou a Impugnação de fls. 4.363/4.428, na qual sustenta, em essência, que a autoridade fiscal:

- (i) “partindo de uma interpretação absolutamente equivocada do inciso XI do art. 1º da Lei nº 9.481/97, [...] considera que a aplicação da alíquota zero de IRRF dependeria da destinação específica e imediata dos mesmos recursos captados no exterior no financiamento das exportações de mercadorias, como se tais recursos pudessem ser “carimbados””;
- (ii) “deixa de examinar a atividade de exportação da Impugnante como um todo, limitando seu olhar a uma data, um evento e presume – sem nenhuma

base legal– o descumprimento da obrigação de exportar que está sendo plenamente atendida”;

- (iii) “faz referência a uma série de elementos irrelevantes e aleatórios para o cumprimento do art. 1º, inciso XI da Lei nº 9.481/97 e ignora os elementos que são determinantes, a saber: os custos e gastos incorridos para a realização das exportações, volume de exportações realizados durante o período total de vigência dos contratos, o tempo de duração das avenças (ainda em curso à época da autuação), a natureza jurídica definida pelo Banco Central do Brasil (“BACEN”) e até mesmo a jurisprudência mais atualizada da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), sobre a matéria”.

Afirma, então, ter cumprido “todas as exigências legais e regulatórias para o aproveitamento do benefício do inciso XI do art. 1º da Lei nº 9.481/97”.

Na Impugnação, sustenta-se, ainda, a preliminar de nulidade do lançamento, por vício material, devido à violação ao art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN); bem como argumentos subsidiários relativos à aplicação do art. 9º da Lei nº 9.779, de 1999, a “parcela dos Contratos do PPE reconhecidamente cumprida pelo Auto de Infração”, e à inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício.

Na decisão de primeira instância (fls. 4.602/4.656), foi rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento, por se entender que as alegações se relacionariam ao mérito da controvérsia posta sob julgamento e que não se constataria nenhuma das hipóteses de nulidade prevista no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Quanto ao mérito, considerou-se que as provas reunidas, inclusive afirmações da própria autuada, comprovariam que “as operações em exame nunca disseram respeito ao financiamento de exportação e que, portanto, nunca estiveram, em concreto, sujeitas à alíquota zero de IRRF no que respeita ao pagamento de juros”. Refutou-se, ademais, a alegação de falta de competência legal do Fisco para examinar o benefício fiscal em questão. E, ainda, referendou-se a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Por fim, entendeu-se desnecessária a realização de diligências, já que todos os elementos necessários à apuração da base de cálculo e do respectivo tributo já se encontrariam nos autos.

O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Data do fato gerador: 31/01/2019, 20/03/2019, 31/07/2019, 20/09/2019

ALÍQUOTA ZERO SOBRE JUROS E COMISSÕES DE CRÉDITOS OBTIDOS NO EXTERIOR. FINANCIAMENTO À EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.

Para incidência da alíquota zero de IRRF sobre juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior faz-se necessária a comprovação da destinação dos

recursos no financiamento de exportações, bem como a demonstração de que as amortizações do principal se deram por meio do embarque de mercadorias para o credor. Inexistindo tal comprovação, aplica-se a alíquota de 25%.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. PAGAMENTO ANTECIPADO DE EXPORTAÇÃO. FISCALIZAÇÃO. COMPETÊNCIA.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal têm competência para fiscalizar o imposto sobre a renda, do qual o IRRF é uma espécie, não estando restritos à qualificação formal exarada pelo BACEN em certificado de registro de capitais estrangeiros.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual deve incidir juros à taxa Selic.

JUNTADA DE NOVAS PROVAS.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, exceto quando justificado por motivo legalmente previsto.

Após a ciência (fls. 4.664/4.665), a autuada interpôs o Recurso Voluntário de fls. 4.668/4.739, no qual alega, preliminarmente:

- O vício de motivação da decisão da DRJ, por deficiência na análise de provas e argumento, o que remete à dedaração de nulidade do acórdão **(Item II.1 do Recurso Voluntário)**;
- A nulidade do lançamento por vício material, haja vista a clara violação do art. 142 do CTN. Como vem sustentando desde a impugnação, a análise fiscal foi precária, pautada em presunções, além de representar um erro de direito **(Item III.1 do Recurso Voluntário)**;

E, quanto ao mérito:

- Considerando que a DRJ manteve a cobrança com base em uma única alegação – suposta violação do art. 17 da Resolução BACEN 3.884/10 – expor a correta interpretação da norma regulatória e, ato contínuo, demonstrar pontualmente o cumprimento de todos os requisitos estabelecidos no mencionado dispositivo, em especial, a amortização dos contratos com embarque de mercadorias **(item IV.2 do Recurso Voluntário)**;
- Visando expor, por todos os ângulos, a ilegitimidade do auto de infração, demonstrar que os elementos citados pela Fiscalização são irrelevantes para fins de identificação do cumprimento dos requisitos para fruição do benefício de alíquota zero. A despeito de tais elementos não serem mais parte da controvérsia, já que sequer referenciados pela DRJ, a Recorrente retomará detalhadamente os fundamentos que denotam que as acusações fiscais não levam à conclusão pelo

descumprimento do art. 1º, XI da Lei nº 9.481/97 (**Item IV.3 do Recurso Voluntário**);

- Ainda, deixando ainda mais evidente o absurdo da cobrança, a Recorrente retomará as provas de que atendeu o requisito do art. 1º, XI da Lei nº 9.481/97 para a fruição da alíquota zero no pagamento de juros destinado ao financiamento da exportação. Em especial, a Recorrente fará o destaque sobre: (i) o efetivo custeio dos produtos exportados com os recursos advindos do financiamento; (ii) a amortização dos Contratos PPE/RAE; (iii) a relação de pertinência entre as exportações e os Contratos PPE/RAE. Essas evidências (não analisadas pela DRJ), são a prova cabal de que os recursos têm sido destinados ao financiamento da atividade de exportação, sendo que a pequena parcela dos Contratos ainda não amortizada, certamente o será antes do término das **avenças (Item IV.4 do Recurso Voluntário)**;

- Por fim, a demonstração de que não compete à RFB (ou mesmo à DRJ), sustentar uma cobrança fiscal baseada em descumprimento de norma regulatória, ainda mais quando, como no caso concreto, há o inquestionável cumprimento de todos os requisitos regulatórios, sendo que o BACEN reconhece a operação como de financiamento à exportação (**Item IV.5 do Recurso Voluntário**);

- E na eventual hipótese de desconsideração dos argumentos para o cancelamento total da cobrança, ao menos deveria ser reconhecido o cancelamento parcial, para manter a cobrança apenas com relação à pequena parcela dos Contratos PPE/RAE ainda não amortizados, à luz do art. 9º da Lei nº 9.779/97 (**Item V do Recurso Voluntário**).

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário, conforme documento de fls. 4.746/4.811, arguindo, em primeiro lugar, a inocorrência de nulidade na decisão de primeira instância e no lançamento de ofício. Quanto ao mérito, reprisou e corroborou as constatações e conclusões apresentadas no Relatório de Ação Fiscal, contraditou as teses de defesa da Recorrente e pugnou pelo improvimento do Recurso Voluntário e pela manutenção da exigência fiscal.

O processo foi, então, remetido ao CARF e distribuído, por sorteio, a este Conselheiro.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator

1. DA ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância, em 06 de março de 2023 (fls. 4.664/4.665), tendo apresentado seu Recurso Voluntário, em 02 de abril daquele ano (fl. 4.666), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado, digitalmente, por procurador da pessoa jurídica.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 43, inciso III, do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

2. DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

2.1 DA NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Desde a Impugnação, a Recorrente alega que o lançamento de ofício tratado no presente processo seria nulo, por vício material, em decorrência de violação ao art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Assim, sustenta a sua alegação:

39. Entretanto, da análise do presente lançamento, verifica-se que a D. Autoridade Fiscal falhou na sua obrigação de atestar a ocorrência do fato gerador, na medida em que promoveu a cobrança com base em uma realidade fática que não se conforma à hipótese normativa descrita. Ainda, falhou em sua obrigação de fundamentar o lançamento tributário, haja vista que pautou a cobrança em presunções e futurologias (que como se verá adiante, sequer se confirmaram). Por fim, a D. Autoridade Fiscal construiu um lançamento que é incongruente em suas próprias premissas, revelando uma impossibilidade de manutenção da cobrança pelas suas próprias bases. Vejamos.

Como a arguição diz respeito aos requisitos intrínsecos ao ato de lançamento, cabe examinar o teor do referido art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

É relevante, ademais, mencionar o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que traz requisitos do auto de infração em que se mesclam critérios materiais a critérios formais do lançamento:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Pois bem. A alegação é afastada pela simples leitura do Auto de Infração e do Relatório de Auditoria Fiscal (RAF) de fls. 8/68, da qual se percebe que todos os elementos exigidos pela legislação acima invocada são obedecidos pela autoridade fiscal, sendo plenamente possível à autuada (como, de fato, exercitou) o exercício do seu direito de defesa.

A acusação é bem articulada e vinculada aos dispositivos legais que teriam sido violados, sem que se observe, de plano, ausência de provas, discrepância entre acusação e fundamentos legais ou incongruência entre a acusação e a “consequência jurídica aplicada”, conforme sustentado no Recurso.

Também, não se verifica, de pronto, que a autoridade fiscal não se aprofundou na análise realizada ou se valeu de meras presunções. O trabalho foi desenvolvido com zelo e o relato constante do RAF é aprofundado.

Caso, após a análise das provas e alegações apresentadas pela Recorrente, conclua-se que a descrição não corresponde à realidade fática ou que as provas reunidas pela autoridade fiscal não amparam as suas conclusões ter-se-á o cancelamento, total ou parcial, da exigência fiscal.

Tal análise, contudo, como bem se apontou, na decisão de primeira instância, deve ser apreciada no exame do mérito do lançamento.

Deste modo, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento.

2.2 DA NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Recorrente suscita, preliminarmente, a nulidade do Acórdão de primeira instância, sob a alegação de que se teria deixado de “enfrentar especificamente as causas de pedir relacionadas à nulidade da cobrança (tópicos da Impugnação: II.2.i – Ausência de fundamentação legal; II.2.ii – Inaplicabilidade das presunções para fundamentar exigência tributária; II.2.iii – Incoerência entre bases fiscais do lançamento – erro de direito)”.

Além disso, alega que o pedido subsidiário de redução da autuação mediante a aplicação do art. 9º da Lei nº 9.779, de 1999, e o percentual relevante de amortização realizada nos Contratos PPE/RAE, somente teria sido abordado no Relatório da decisão, mas não teria sido objeto de exame por parte dos julgadores.

Por fim, na decisão recorrida, não teria havido manifestação “sobre as provas apresentadas acerca da efetiva aplicação de recursos nas atividades de exportação e da amortização – quase integral – dos Contratos PPE/RAE”.

Pois bem. As alegações de nulidade devem ser enfrentadas à luz das previsões contidas no art. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No caso sob análise, não há qualquer questionamento acerca da competência dos julgadores que proferiram a decisão de primeira instância. Resta, portanto, verificar se existem os vícios suscitados pela Recorrente e se estes implicam prejuízo ao seu direito de defesa.

Em relação à primeira nulidade arguida, observa-se que, ainda que de forma sucinta, houve manifestação na decisão de primeira instância, inicialmente, para apontar que não se tratavam de questões a serem enfrentadas como preliminar de nulidade, mas que deveriam se abordadas no mérito.

Tal procedimento não macula, em nada, o direito de defesa da Recorrente.

A par disso, a leitura do Acórdão revela que os pontos suscitados estão, de fato, incluídos na análise posterior realizada pelos julgadores, conforme, exemplificativamente, observa-se dos excertos a seguir:

47. A questão central a dirimir no presente contencioso é se as operações que se alega relacionadas aos contratos entre GERDAU S/A e GERDAU TRADE INC, em concreto, ocorreram na forma fixada pelas normas que regulam os financiamentos à exportação, pois sendo positiva a resposta estariam as

respectivas remessas para pagamento dos juros cobertas pelo benefício fiscal instituído pela Lei 9.481, de 1997, oriunda da conversão da Medida Provisória (MP) 1.563, de 31 de dezembro de 1996.

[...]

50. Da norma legal em comento percebe-se que a fruição do benefício fiscal demanda a existência de créditos obtidos no exterior para financiamento de exportações, sendo a regulação desse direito fixada através de legislação infralegal. No caso específico isto se dá por meio da Portaria do Ministério da Fazenda 70/97 e desta cabe transcrever o seguinte trecho:

[...]

51. Deste modo, a fruição do benefício fiscal em exame depende da comprovação de que os recursos relativos a juros de créditos obtidos no exterior foram aplicados ao financiamento das exportações e tendo em vista o teor dos contratos firmados pela fiscalizada, sobretudo, seu prazo é necessário citar o que fixa a regulamentação sobre o recebimento antecipado de exportação com prazo superior a 360 dias:

[...]

52. Nos termos do art. 73 da Circular BACEN 3.689/2013, as antecipações de recursos a exportadores brasileiros podem ser efetuadas pelo importador ou por qualquer pessoa jurídica no exterior, inclusive por instituições financeiras, porém o art. 17 da Resolução BACEN 3.844/10 estabelece que o pagamento das parcelas do principal - amortizações – deve ocorrer mediante embarque de mercadorias ou a prestação de serviços, enquanto os juros podem ser pagos por meio de transferências financeiras ou por meio de exportações.

[...]

55. A impugnação, no tema, é explícita ao afirmar que a vontade e prática efetiva das partes (a empresa autuada e a Gerdau Trade Inc) era a amortização dos Contratos PPE/RAE em numerário e não através do embarque de mercadorias para a citada GERDAU TRADE INC, situação que os converteu em mútuos comuns, sujeitos a regramento próprio e distinto daquele aplicável ao financiamento às exportações.

56. Ou seja, a empresa autuada confessou uma violação direta e deliberada do art. 17 da Resolução BACEN nº 3.844, de 23/3/2010, circunstância que afasta o benefício fiscal relativo à alíquota zero e que corrobora o que constatou a Autoridade a quo quanto à inexistência de embarques de mercadorias à GERDAU TRADE INC como pagamento dos financiamentos em exame.

57. Nesse contexto é relevante registrar que não foram adotadas quaisquer das medidas previstas no art. 18 da Resolução BACEN nº 3.844/2010, cabendo sobrelevar que, não atendidas as exigências da legislação aplicável, o art. 9º da Lei nº 9.779/99 prevê a aplicação da alíquota de 25% do IRRF no caso de o

empréstimo não ser aplicado no financiamento de exportações, conforme a seguir:

[...]

59. Desta feita resta demonstrado o que descreve o Relatório de Auditoria, qual seja, não há embarques de mercadorias à GERDAU TRADE INC para fins de amortização dos contratos em questão, apenas transferências da conta no exterior da autuada para a pessoa jurídica sediada no exterior. Para espancar qualquer dúvida que possa restar, cumpre ainda reproduzir o seguinte trecho da impugnação:

[...]

60. O que consta reproduzido no texto acima é inegável, a liquidação do principal se dava não em mercadorias exportadas, mas por transferências da conta da autuada no exterior para a conta da GERDAU TRADE INC, situação que de modo algum é compatível com os contratos respectivos e para exemplificar isto cabe transcrever o seguinte (fls. 181 e 203):

[...]

61. Os contratos acima foram firmados em setembro e outubro de 2010, ou seja, cerca de seis meses após a edição da Resolução BACEN nº 3.844, de 23/3/2010, demonstrando o conhecimento por parte dos envolvidos em relação às normas aplicáveis, e neste ponto importa sobrelevar que a exigência de amortização do principal pelo embarque de mercadorias para exportação decorre do disposto no art. 17 dessa resolução e não de um ato de vontade da Autoridade Administrativa que presidiu a Fiscalização respectiva e subscreveu o ato-norma em exame, inexistindo assim qualquer ilegalidade ou irregularidade que pudesse determinar a nulidade da autuação, lembrando ainda que a planilha de demonstração de exportações apresentada pela fiscalizada registra que nenhum dos embarques foi faturado à GERDAU TRADE INC.

62. O exposto afasta, de modo inequívoco, o benefício fiscal em tela, observando que as circunstâncias anteriormente tratadas foram demonstradas por documentos e pelo que a própria defesa afirmou, não decorrendo de modo algum do emprego de qualquer presunção.

[...]

O erro ou acerto da análise realizada, como bem apontado pelos julgadores *a quo* diz respeito ao mérito da controvérsia posta sob julgamento, não havendo que se falar em nulidade seja do lançamento seja da decisão de primeira instância.

Já em relação ao segundo motivo invocado pela Recorrente, assisti-lhe razão.

Na Impugnação por ela apresentada, há, expressamente, pedido subsidiário para a “Aplicação do art. 9 da Lei 9.779/99 para a parcela dos Contratos do PPE reconhecidamente cumprida pelo Auto de Infração”. Eis o teor da alegação:

301. Ainda que não se admita a argumentação acima, que determinaria o cancelamento da integralidade da cobrança, em atenção à aplicação do art. 9º da Lei nº 9.779/99, ao menos parcela da cobrança deveria ser cancelada. O referido dispositivo assim estabelece;

[...]

302. Como se depreende, nos casos de descumprimento parcial, o legislador determina o cálculo da cobrança proporcional à parcela não aplicada.

303. No caso concreto, é incontroverso que a Impugnante já amortizou um percentual significativo do valor total de US\$ 1.947.000.000,00 captado via Contratos de PPE/ERA, o que denota, no mínimo, reconhecimento de aplicação parcial.

304. De fato, no próprio TVF a D. Autoridade Fiscal reconhece o cumprimento dessa parcela do Contrato, errando tão somente quanto ao valor, haja vista que considera a data-base 31.12.2019 (fl. 28):

Assim, em relação ao total ingressado via PPE (US\$ 1.947.000.000) foram amortizados somente US\$ 391.580.000,00, ou seja, 20,11 %.

305. Nesse aspecto, importa destacar novamente que na data da lavratura do Auto de Infração, a Impugnante já tinha amortizado quase 60% dos Contratos de PPE/ERA cujo prazo ainda se encontra em curso, conforme dados já demonstrados nos tópicos acima, sendo esse o valor que deveria ter sido considerado.

306. Dessa forma, a potencial cobrança se limitaria tão somente ao montante dos juros multiplicado pelo valor resultante da divisão das amortizações já efetuadas via exportação pelo valor da captação total pela Impugnante, nos termos do artigo 9º da Lei nº 9.779/1999, a partir do qual a correta aplicação da alíquota de 25% deve ser feita sobre “os juros e **comissões correspondentes à parcela dos créditos** de que trata o inciso XI do art. 1º da Lei no 9.481, de 1997, **não aplicada no financiamento de exportações**”.

307. Em outras palavras, não é a totalidade dos juros remetidos ao exterior no âmbito de um contrato de PPE/RAE cujos recursos captados não tiveram a destinação legal que está sujeita à alíquota de 25%, mas apenas e tão somente a parcela dos juros correspondentes aos recursos objeto da destinação incorreta.

Na decisão de primeira instância, contudo, apesar de haver menção ao referido pedido, no Relatório, não há uma linha sequer no voto abordando a matéria.

Em suas contrarrazões, a PGFN afirma que a Recorrente busca “coagir o julgador para que enfrente toda e qualquer questão suscitada pelas partes processuais”. Daí, invoca a interpretação conferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao art. 489 do Código de Processo Civil, para sustentar:

Como sobejamente demonstrado, o julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os argumentos aventados pela parte e refutar cada um deles de forma separada. De fato, o responsável pelo exame da demanda tem apenas o dever de motivar sua decisão, apontando os elementos de convicção, o que foi adequadamente realizado pela DRJ in casu. Registre-se que, diferentemente do que quer fazer crer o sujeito passivo, eventual falta de menção a um dos argumentos levantados pelo interessado não conduz à conclusão de que houve concordância com o argumento aduzido. Indica apenas que tal ponto foi considerado irrelevante para o deslinde da questão, diante do exame do conjunto probatório. Nada mais.

A questão invocada pela Recorrente, contudo, não se confunde com as razões apresentadas pela PGFN.

De fato, é pacífico, no âmbito do Poder Judiciário e, também, do CARF, que, quando os julgadores já encontraram razões suficientes para fundamentar a sua decisão não estão obrigados a enfrentar outras alegações de defesa que não possa informar as conclusões adotadas.

No caso sob análise, porém, os julgadores deixaram de analisar pedido subsidiário formulado pela Recorrente que, se não seria capaz de afastar a conclusão principal quanto à matéria posta em litígio, seria capaz, segundo a alegação recursal, de reduzir o montante da exigência fiscal.

Tal procedimento, na visão deste Relator, violou o direito de defesa da Recorrente, na medida em que, ao mesmo tempo, (i) não foi analisado o pedido subsidiário; (ii) impede-se a Recorrente de conhecer os motivos pelos quais sua alegação não seria procedente e se irressignar contra eles; e (iii) impede os julgadores de 2ª instância de analisarem ineditamente a alegação trazida na Impugnação, posto que isto constituiria supressão de instância.

Se é certo que os julgadores não estão obrigados a rebater todos os argumentos de defesa quando já encontre motivos suficientes para embasar a sua decisão, não se pode olvidar que possuem o dever de enfrentar aquelas alegações capazes de infirmar as suas conclusões, ainda que parcialmente.

Neste sentido, é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), reforçada pelo teor do art. 489, §1º, inciso IV, do Código de Processo Civil (CPC), conforme julgado a seguir:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. (STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016).

Assim, ao deixarem de apreciar o pedido subsidiário, incorreram os julgadores na hipótese de nulidade prevista no, já transcrito, art. 59, inciso II, do Decreto 70.235, de 1972.

Cabe, assim, acolher a preliminar de nulidade parcial da decisão de primeira instância, de modo a que os autos retornem à instância julgadora, para que analise o pedido subsidiário formulado na Impugnação.

Finalmente, não procede a alegação da Recorrente acerca da ausência de adequada análise das provas juntadas aos autos. Segundo ela, não teria havido menção a alguns elementos de prova apresentados. Tal fato, inclusive, significaria anuência tácita.

Ora, aqui vale a mesma premissa acima apontada em relação às alegações de defesa. Se os julgadores examinaram adequadamente parte das provas apresentadas e estas já são suficientes para a formação da sua convicção, não estão obrigados a analisar as demais provas que não possam infirmar as suas conclusões.

É, exatamente, isso que se observa *in casu*. Na decisão de primeira instância, o exame das provas levou os julgadores a concluírem que não teriam sido cumpridos os requisitos fixados para a aplicação do benefício previsto no art. 1º, inciso XI, da Lei nº 9.481, de 1997. De nada adiantaria, prosseguir na análise de demais provas que não contraditariam aquelas analisadas.

Rejeita-se, portanto, tal alegação.

3. CONCLUSÃO

Por todo o exposto, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reconhecer a nulidade parcial da decisão recorrida e determinar o retorno dos autos à autoridade julgadora de primeira instância, para apreciação do pedido subsidiário formulado na Impugnação.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo