



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720004/2018-53
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.096 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de novembro de 2019
Recorrente GERDAU AÇOS LONGOS SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/02/2013 a 31/12/2013

ALÍQUOTA ZERO SOBRE JUROS E COMISSÕES DE CRÉDITOS OBTIDOS NO EXTERIOR. 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.

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/DOCUMENTOS.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Wilderson Botto, que davam provimento ao recurso. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Matheus Soares Leite, substituído pelo Conselheiro Virgílio Cansino Gil (suplente convocado).

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marialva de Castro Calabrich Schlucking - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Marialva de Castro Calabrich

Schlucking, Andrea Viana Arrais Egypto, Wilderson Botto, (suplente convocado), Virgilio Cansino Gil (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente)

Relatório

Trata-se de Auto de Infração do Imposto de Renda Retido na Fonte -IRRF, fls. 3.278 a 3.282, no montante de R\$ 129.653.685,17, já computados os juros moratórios e a multa de ofício.

O lançamento de IRRF foi efetuado com base no art. 9º da Lei nº 9.779/1997, combinado com o art. 725 do RIR/1999 e art. 20 da IN SRF nº 15/2001 que se deu por motivo dos valores, segundo o Termo de Verificação Fiscal-TVF, não terem sido utilizados para financiamentos de exportações, o que lhe garantiria a alíquota zero de IRRF.

Irresignada, a empresa apresentou impugnação, fls. 3.338 a 3.395, através da qual contesta as infrações a ela imputadas.

Traz, através do item I da impugnação, a síntese, em seu entendimento, de que os recursos obtidos por meio do PPE/RAE junto à Gerdau Overseas foram, e ainda estão sendo, efetivamente utilizados na finalidade a que se destinavam, que é a capacitação da Impugnante para exportar.

Prossegue, através do item II da impugnação, discordando dos entendimentos do Fisco, que levaram à lavratura da exação, alegando que incorreu em custos com exportação no em montante superior ao valor contratado, o que evidenciaria a total improcedência das alegações da Autoridade Fiscal quanto à destinação dos recursos captados via PPE/RAE.

Ressalta que o próprio BACEN não questionou a qualificação da captação de recursos junto à Gerdau Overseas como um PPE/RAE e, portanto, não lançou dúvidas quanto à aplicação da alíquota zero de IRRF aos pagamentos de juros efetuados no âmbito dos Contratos.

No item III da impugnação, há uma análise específica sobre a internacionalização das atividades da impugnante, através da qual tenta demonstrar que os recursos obtidos foram efetivamente utilizados com o fim de proporcionar exportações, sendo a alternativa encontrada pela Impugnante para manter sua competitividade no mercado internacional em meio à crise causada pela forte entrada da China no mercado de produção de aço.

Descreve o direito ao benefício à alíquota zero sobre juros remetidos ao exterior, para quitações de empréstimos destinados à fomentar suas exportações, através do item IV da impugnação, alegando que a taxa de juros pode ser livremente pactuada entre os interessados, desde que observadas condições de mercado.

Assevera que, para que os juros pagos no contexto de operações de financiamento de exportação estejam sujeitos à alíquota zero de IRRF, basta que o contribuinte observe um requisito: efetue exportações no montante captado e no prazo do contrato e que, no caso em tela, a Impugnante observou tal requisito: após a captação dos recursos, mesmo no cenário de crise mundial e alta competitividade dos produtos chineses, a Impugnante conseguiu manter seu elevado nível de exportações e o saldo dos PPE/RAE tem sido devidamente amortizado mediante a exportação das mercadorias.

Afirma que o fato de a Impugnante não ter efetuado exportações de mercadorias para a Gerdau Overseas não desqualifica, por si só, a natureza jurídica do PPE/RAE., nem

tampouco o fato de que o PPE/RAE foi pago mediante transferências bancárias indicaria desvirtuamento do PPE/RAE, na medida em que incorreu em custos para promover as exportações de seus produtos, em observância à condição legal imposta para fruição da alíquota zero de IRRF sobre os Juros.

Ressalta a competência privativa do BACEN para reconhecer se os contratos estão de acordo com as normas aplicáveis ao tipo de financiamento, sendo o único órgão competente para descaracterizar a operação em questão, hipótese em que a Impugnante não poderia ter pago os juros senão pela comprovação do recolhimento do IRRF à alíquota de 25%, nos termos do parágrafo 12 do artigo 691 do RIR/99.

Por sua vez, a DRJ/CGE julgou improcedente a impugnação (fls. 3629 a 3652), nos termos da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 01/02/2013 a 31/12/2013

Ementa:

ALÍQUOTA ZERO SOBRE JUROS E COMISSÕES DE CRÉDITOS OBTIDOS NO EXTERIOR. 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. Inexistindo tal comprovação, aplica-se a alíquota de 25%.

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/DOCUMENTOS.

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário e, após uma breve síntese dos fatos, apresenta seus argumentos de defesa nos seguintes termos:

Das Preliminares

- 1) Alega a nulidade da referida decisão pelo fato de ter deixado de analisar os documentos apresentados pela Recorrente em sua Impugnação;
- 2) Segundo a tese da defesa, o Auto de Infração se utilizou de premissas equivocadas para sustentar que a Recorrente não teria aplicado os recursos captados via PPE/RAE no financiamento de suas exportações. Porém, das informações contidas na Planilha com vinculação de exportações realizadas pela Recorrente aos PPE/RAE (Doc. 04 da Impugnação) podem ser visualizadas exatamente quais exportações amortizaram o principal dos Contratos de PPE/RAE;
- 3) Ressalta que a existência das referidas exportações próprias da Recorrente e respectivas amortizações dos Contratos são fatos incontroversos nestes autos. No entanto, tal planilha foi anexada pela Recorrente na Impugnação para

evidenciar a efetiva destinação dos recursos captados via PPE/RAE no financiamento de suas exportações.;

- 4) Informa que, além disso, a planilha de controle (Doc. 08 da Impugnação) faz referência a cada um dos embarques de produtos que foram realizados no âmbito dos Contratos. Em outras palavras, há clara e inconteste evidência de que houve amortização dos Contratos de PPE/RAE com operações de exportação próprias da Recorrente, o que representa o principal meio de comprovação da destinação dos recursos obtidos por meio dos financiamentos;
- 5) Afirma que, por sua vez, a análise da Planilha com vinculação de exportações, aliada às planilhas de custo (Doc. 07 e Doc. 08 da Impugnação) e às faturas comerciais, conhecimentos de transporte (*bill of lading*) e documentos de embarque (Doc. 05 da Impugnação) não deixam qualquer dúvida de que a Recorrente aplicou recursos de sua titularidade na exportação de bens;
- 6) Entende que a suposta ausência de análise dos documentos juntados pela Recorrente comprometeu a validade da decisão no presente caso, revelando claro cerceamento de defesa, pois, caso tivessem sido analisadas as informações dos documentos apresentados pela Recorrente, não seria proferida outra decisão senão no sentido de cancelar o Auto de Infração. Isso porque, ao fazer uma análise lógica dos documentos acostados aos autos, que comprovam a vinculação dos Contratos a título de PPE/RAE às exportações realizadas ao longo dos anos, a conclusão que se chega é que houve dispêndio de valores para esse fim. Consequentemente, não haveria como negar que a Recorrente tenha incorrido em custos no financiamento de suas exportações;
- 7) Alega que os Contratos de PPE/RAE foram os instrumentos válidos utilizados pela Recorrente para preservar sua posição de caixa e permitir que fossem adquiridas as participações societárias no exterior (inseridas no contexto da necessária e recomendada internacionalização de suas atividades) e financiadas suas operações de exportação, sem impactos adversos em seu fluxo de caixa;
- 8) Segundo seu raciocínio, a análise criteriosa dos documentos acostados aos autos teria levado ao cancelamento do presente Auto de Infração, já que obrigaria o julgador a concluir que: (i) o dispêndio de recursos nas operações societárias não comprometeu o financiamento das exportações e (ii) tampouco representou destinação incorreta de recursos que visaram justamente a compor e preservar o capital de giro necessário à produção para exportação.

Do Mérito

- 1) A recorrente entende incorreta interpretação da DRJ quanto ao objetivo da norma que estabelece a alíquota zero do IRRF sobre os juros pagos ao exterior, destacando seguinte trecho do voto proferido pelo v. acórdão para ilustrar a posição adotada para deslinde do caso:

Equívoca-se também a interessada, no presente caso, ao alegar que o requisito para a incidência da alíquota zero de IRRF sobre os juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior seria a amortização dos contratos, mediante exportações ou, ainda

pior, a simples atividade de exportação no período do contrato em montantes superiores às amortizações.

O requisito para a alíquota zero de IRRF sobre juros e comissões de créditos obtidos no exterior está expresso no inciso XI, do art. 1º, da Lei nº 9.481/1997 que determina a destinação dos valores a financiamento de exportações, nada falando da origem dos valores que posteriormente irão amortizar os contratos ou mesmo do volume de exportações na vigência do contrato.

- 2) Afirma que, ao contrário do que faz parecer a decisão a quo, a Recorrente compartilha do mesmo entendimento da DRJ no sentido de que, para que os juros pagos no contexto de operações de financiamento de exportação estejam sujeitos à alíquota zero de IRRF, não basta que o contribuinte efetue exportações no montante captado, devendo haver demonstração de que a quantia obtida foi efetivamente empregada no financiamento das exportações efetuadas.
- 3) Não se trata, portanto, de dar ao contribuinte um “cheque em branco” para que busque financiamento externo e se beneficie da alíquota zero do IRRF, mas sim de reconhecer que, dada a natureza finalística da norma e a ausência de base legal que limite ou estabeleça a forma de demonstração da destinação dos recursos obtidos no exterior ao financiamento das exportações, a efetiva realização das exportações como forma de amortização do saldo do preço recebido antecipadamente no âmbito do PPE/RAE é demonstração hábil e suficiente da destinação dada aos recursos captados.
- 4) Sendo assim, alega que, diante desse conteúdo finalístico, a norma deve ser interpretada no sentido de que o desvio na destinação dos recursos captados fica evidente apenas e tão somente nos casos em que não há exportação de mercadorias.
- 5) Uma vez que, comprovadamente, houve amortização dos Contratos da Recorrente por meio da realização de operações de exportação de produtos próprios, após a captação dos recursos via PPE/RAE, que custearam o financiamento à sua atividade de exportação, o que pode ser aferido por todos os documentos juntados, não há outra conclusão senão a de que foi respeitado o único requisito disposto pela legislação para a aplicação da alíquota zero.
- 6) Alega que, caso presente, está claramente demonstrado que a Recorrente incorreu em custos no financiamento das suas exportações, conforme se verificam de todos os documentos juntados aos autos do presente processo – os quais, contudo, careceram de análise apropriada.
- 7) Alega as faturas comerciais, conhecimentos de transporte (*bill of lading*) e documentos de embarque (Doc. 05 da Impugnação) demonstram que a Recorrente efetivamente exportou produtos custeados com os recursos obtidos, sendo incontroversa a realização das exportações nesses autos e que isso basta para justificar o cancelamento integral da autuação, na medida em que resta demonstrado o integral cumprimento dos requisitos para a aplicação da alíquota zero de IRRF nos pagamentos dos Juros realizados pela Recorrente no contexto dos Contrato de PPE/RAE firmado junto à Gerdaul Overseas.

- 8) Para demonstrar sua linha de raciocínio, traz o histórico da legislação aplicável, no item V.1.1 do seu recurso.
- 9) Alega que, nos termos do artigo 10 da Lei nº 4.595/64, o BACEN possui competência privativa para, entre outras funções, disciplinar e controlar a entrada e saída de capital estrangeiro do país. Assim, os contratos de financiamento de exportação, incluindo-se aqueles celebrados na modalidade PPE/RAE, devem seguir as normas regulatórias expedidas por este órgão;
- 10), Argui que, a exemplo da legislação fiscal, as normas editadas pelo BACEN jamais determinaram a forma de aplicação dos recursos obtidos do exterior no contexto de operações de financiamento de exportação, dando ampla liberdade na utilização desses recursos e permitindo, inclusive, que a exportação seja feita por entidade distinta do tomador do crédito;
- 11) Argumenta que, na hipótese de não ocorrer o embarque das mercadorias ou a prestação de serviços, o próprio BACEN dispõe acerca das implicações decorrentes do não cumprimento dos requisitos do PPE/RAE, permitindo ao credor no exterior que se torne acionista do tomador brasileiro ou que o financiamento passe a ser tratado como uma operação de empréstimo simples.
- 12) Alega que a norma de incentivo constitui norma-fim e tem natureza extrafiscal, por representar um estímulo ao incremento do comércio exterior. Por esta razão, interferem na regulamentação do incentivo, não somente as normas de caráter tributário, mas também as normas de caráter cambial, e que qualquer formalização deixa de ter relevância, ante a força do atingimento do fim, do objetivo, que é a realização das atividades incentivadas, não cabendo à autoridade fiscal impor outras condições que não aquelas constantes da norma à fruição da alíquota zero do IRRF.
- 13) Cita excertos do CARF na tentativa de corroborar seus argumentos de que é defeso ao intérprete da norma tributária exigir algo que não foi estabelecido pela legislação.
- 14) Menciona ainda jurisprudência do CARF no sentido de que a legislação aplicável exige apenas que os recursos captados sejam destinados para as atividades de exportação, de forma a haver adimplemento de exportações pelo contribuinte, não havendo qualquer determinação legal que limite as formas de aplicação dos recursos.
- 15) Alega que, na tentativa de sustentar o lançamento, a decisão recorrida incorre em evidente contradição, partindo da presunção relativa de que houve um desvio dos valores no mesmo dia em que recebidos pela Recorrente, a qual só pode ser afastada se a Recorrente demonstrar “que os demais valores que possuía em outras contas foram, em montante igual ou superior, utilizados para financiamento das exportações”;
- 16) Argumenta que, a despeito de ter expressamente reconhecido que não há definição legal sobre a forma de comprovação da efetiva destinação dos recursos captados em operações de financiamento à exportação, a r. decisão recorrida manteve a cobrança materializada no Auto de Infração, em apego ao simples argumento de que a Recorrente não teria demonstrado “em nenhum

momento que os demais valores que possuía em outras contas foram, em montante igual ou superior, utilizados para financiamento das exportações”:

- 17) Afirma que comprovou a aplicação dos recursos ao demonstrar o cumprimento dos Contratos e a realização das exportações tendo sido observado o requisito necessário à aplicação da alíquota zero de IRRF, mesmo no cenário de crise mundial e alta competitividade dos produtos chineses, conseguindo manter seu elevado nível de exportações e os saldos dos PPE/RAE foram devidamente amortizados mediante a exportação das mercadorias produzidas por ela própria.
- 18) Ressalta que a Autoridade Fiscal limitou toda a sua averiguação nas movimentações de apenas duas contas bancárias da Recorrente, realizadas em um único dia, ignorando o fato de que os PPE/RAE contratados são financiamentos de longo prazo, com amortização prevista em 10 e 9,5 anos. Dada a sua natureza, não é plausível que, estando os recursos disponíveis por prazos de quase uma década, a comprovação de sua destinação – ou, como que a Autoridade Fiscal, a comprovação de seu desvio de finalidade – seja restrita à análise limitada ao dia em que tais recursos são internalizados.
- 19) Ressalta que a DRJ impõe o ônus de produzir uma prova cuja forma não esclarece e, mais do que isso, expressamente reconhece que não há qualquer parâmetro legal que o faça, ao estabelecer que apenas a demonstração de que a Recorrente utilizou os recursos que possuía em outras contas bancárias, em montante igual ou superior, para financiamento das suas exportações seria capaz de elidir a presunção na qual se funda a pretensão fiscal de cobrança e a manutenção do Auto de Infração, partindo de uma premissa de desvio decorrente da concomitância entre a contratação dos PPE/RAE e a aquisição de participações societárias no exterior para impor à Recorrente.
- 20) Aduz que a comprovação de tal uso dos recursos já consta dos presentes autos, considerando que a realização das exportações é incontroversa nos autos, e partindo do fato de que as exportações só foram viabilizadas mediante a ocorrência de custos a elas relativos, a única conclusão passível de ser alcançada é no sentido de que os custos foram financiados pela Recorrente, mediante os recursos obtidos por meio dos Contratos de PPE/RAE – ou seja, houve emprego “dos demais valores que possuía em outras contas” no financiamento das exportações.;
- 21) Ressalta que, a cada exportação realizada, emprega e destina recursos no custeio dessa atividade, tanto para a aquisição, no mercado interno e externo, de insumos e demais materiais utilizados no processo produtivo dos aços longos exportados, bem como para a contratação de mão de obra própria e de terceiros, de manutenção e reparo de bens aplicados na produção e de serviços de logística e transporte, dentre outros itens que compõem a rubrica contábil CPV,
- 22) Aduz que, considerando o cenário em que os registros contábeis sejam feitos de forma regular e segundo os ditames definidos pelo órgão regulador desta atividade, a contabilidade deve ser levada em considerações pelas autoridades fiscais e julgadoras para fundamentação de seu convencimento, não havendo porque se lançar dúvida sobre os registros contábeis da Recorrente, os quais

são devidamente auditados e impactam as demonstrações financeiras de sua controladora, uma sociedade aberta, sujeita ao controle e supervisão da Comissão de Valores Mobiliários (“CVM”). Neste sentido, cita jurisprudência do CARF, para asseverar que a contabilidade é meio hábil para fazer prova no âmbito do processo administrativo fiscal.

- 23) Colaciona planilhas de custos para demonstrar que incorreu em custos com a produção de produtos, os quais foram efetivamente exportados, está demonstrado o financiamento de suas operações de exportação e, portanto, a finalidade que a norma que garante a aplicação da alíquota zero de IRRF pretendia ver atingida.
- 24) Afirma que, diante dos números apresentados pela Recorrente não há como subsistir alegação feita pela DRJ no sentido de que não teria havido aplicação de recursos no financiamento de exportações, considerando que no âmbito dos PPE/RAE a Recorrente efetuou mais de 6.400 embarques e exportou aproximadamente 3.268.855,23 de toneladas de produtos, reiterando que juntou aos autos do presente processo faturas comerciais, conhecimentos de transporte (*bill of lading*) e documentos de embarque que indicam a efetiva realização de exportação de produtos pela Recorrente (Doc. 5 da Impugnação).
- 25) Alega que não houve desvio de finalidade e falta de comprovação da aplicação dos recursos obtidos pela Recorrente por meio dos Contratos de PPE/RAE em operações de exportação, conforme argumentou a autoridade lançadora, sustentada pela DRJ, que ignoram que o mesmo resultado prático quanto ao emprego dos recursos captados pela Recorrente no âmbito dos Contratos em conjunto com os demais recursos que possuía em caixa na aquisição dos investimentos no exterior e no custeio das exportações teria sido alcançado se a Recorrente tivesse adotado alternativas distintas, tais como: (i) a Recorrente poderia ter utilizado seu saldo de disponibilidade e aplicações financeiras no dia imediatamente anterior à captação dos recursos no âmbito dos Contratos para efetuar o pagamento das participações societárias no exterior; e (ii) a Recorrente poderia ser titular de apenas uma conta bancária no Brasil, a qual concentraria suas disponibilidades e os recursos captados no âmbito dos Contratos e da qual sairiam os recursos para pagamento das participações societárias no exterior. Nesses dois cenários, o resultado seria o mesmo verificado na situação objeto de análise no presente caso: a posição patrimonial da Recorrente seria suficiente para adimplir o pagamento do preço das participações societárias adquiridas no exterior, sendo necessária a captação de recursos para custear suas operações de exportação.
- 26) Alega ainda a competência privativa do BACEN para reconhecer se o contrato adere às normas aplicáveis ao PPE/ERA e que o BACEN não está autorizado a remeter os valores para o exterior sem a comprovação do recolhimento do imposto incidente na operação, no caso, o IRRF (nos termos do artigo 880 do RIR/99).
- 27) Alega, também, a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa por ausência de previsão legal, entendendo que o § 1º do artigo 161 do CTN não se refere à

multa de ofício, mas apenas ao principal cobrado. Cita jurisprudência do CARF para tentar corroborar sua tese.

- 28) Protesta pela possibilidade de juntada de novas provas que possam comprovar os fatos que foram questionados e que levaram à lavratura do Auto de Infração, tendo em vista o princípio da verdade material, citando jurisprudência e doutrina a favor de sua tese;
- 29) Por fim, solicita que o processo seja convertido em diligência, caso esse E. CARF entenda que a Recorrente não demonstrou nos presentes autos a efetiva aplicação dos recursos obtidos no financiamento de suas exportações

Dos pedidos

Requer que;

- 1) Seja julgado integralmente improcedente o Auto de Infração em tela, a fim de que sejam desconstituídas as exigências formuladas a título de IRRF em razão do pagamento de juros decorrentes de obtenção de financiamento externo para exportação no período autuado;
- 2) Caso não seja acolhido o pedido de cancelamento da autuação, requer a Recorrente que seja afastada a incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício;
- 3) Caso o CARF entenda que a Recorrente não demonstrou nos presentes autos a efetiva aplicação dos recursos obtidos no financiamento de suas exportações, requer a Recorrente que o presente processo administrativo seja convertido em diligência, para que sejam verificados os pontos indicados no Item IX;
- 4) As intimações sejam entregues no endereço do advogado constante dos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Relatora.

A Recorrente tomou ciência da decisão recorrida em 27/07/2018 (e-fls.3658) apresentando o seu Recurso Voluntário em 28/08/2018 (e-fls.3659) . O Recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento, uma vez preenchidos os requisitos de admissibilidade.

Das preliminares

A Recorrente alega a nulidade da referida decisão pelo fato de ter deixado de analisar os documentos apresentados pela Recorrente em sua Impugnação, evidenciando cerceamento do seu direito de defesa.

Segundo seu raciocínio, a análise criteriosa dos documentos acostados aos autos teria levado ao cancelamento do presente Auto de Infração, já que obrigaria o julgador a concluir que: (i) o dispêndio de recursos nas operações societárias não comprometeu o financiamento das

exportações e (ii) tampouco representou destinação incorreta de recursos que visaram justamente a compor e preservar o capital de giro necessário à produção para exportação.

Entretanto, não assiste razão à recorrente. O princípio da livre convicção do julgador informa o sistema jurídico brasileiro, tanto na esfera administrativa como na judicial, estando expresso no art. 29 do PAF, *in verbis*:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Por esse dispositivo, o julgador poderá, segundo o seu convencimento pessoal, formar a sua livre convicção sobre os elementos trazidos aos autos, sendo portanto soberano na análise das provas produzidas.

Neste mesmo sentido, tem sido a jurisprudência do CARF a exemplo do Acórdão nº 3202.001.112, de cuja ementa transcrevo trecho abaixo:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE OBRIGATORIEDADE DO JULGADOR APRECIAR, PONTO A PONTO, TODAS AS TESES DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DA DECISÃO.

O livre convencimento do julgador permite que a decisão proferida seja fundamentada com base no argumento que entender cabível, não sendo necessário que se responda a todas as alegações das partes, quando já se tenha encontrado motivo suficiente para fundar a decisão, nem se é obrigado a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos. Não há nulidade da decisão de primeira instância que deixa de analisar ponto a ponto as teses de defesa elencadas pela impugnante, quando referida decisão traz fundamentação coerente acerca das razões de decidir.

Portanto, rejeito as preliminares de nulidade e passo a analisar o mérito a seguir.

Do mérito

No curso do procedimento fiscal, a Fiscalização detectou 3 (três) contratos de pré-pagamento de exportação realizados entre a atuada e outra empresa do grupo sediada no exterior e, de acordo com o raciocínio exposto ao longo do TVF, afirma que a atuada não faz jus a alíquota zero sobre as remessas de juros referentes a tais contratos, alegando que houve desvio dos contratos, pois, nos mesmos dias de seus recebimentos, os valores foram utilizados para "*aporte de capital em outra empresa, para aquisição de participação societária e para aumento de capital de empresa investida*", todas no exterior.

Por sua vez, a atuada alega que não prospera o entendimento da Fiscalização, confirmado pela decisão de 1ª instância. Isso porque, segundo alega, todos os requisitos previstos na lei de regência do referido benefício fiscal foram por ela cumpridos.

Essa é a lide posta nos autos, cujo cerne, portanto, é determinar se os contratos entre GERDAU AÇOS LONGOS SA e GERDAU AÇOMINAS OVERSEAS LTDA. se subsomem ao conceito de financiamento à exportação e, por consequente, se as remessas para pagamento dos juros estão autorizadas a usufruir do benefício legal instituído pela Lei n. 9.481, de 1997, oriunda da conversão da Medida Provisória n. 1.563, de 31 de dezembro de 1996.

Para bem compreender a questão sob análise, cumpre primeiramente, examinar a legislação em discussão.

A previsão de alíquota zero sobre os juros pagos em contratos de financiamento à exportação há muito encontra previsão no nosso ordenamento, conforme art. 1º, c, do Decreto-Lei n. 815/69, posteriormente alterado art. 87 da Lei n. 7.450/85, para prever a competência ao Ministro da Fazenda para definir as condições, formas e prazos para a fruição do benefício fiscal.

A aplicação do benefício de "alíquota zero" para juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações encontra disciplina na Lei n.º. 9.481, de 1997, com a seguinte redação à época dos fatos geradores:

"Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.97)

(...)

XI juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações."

(...)

§1º Nos casos dos incisos II, III, IV, VIII, X e XI, deverão ser observadas as condições, formas e prazos estabelecidos pelo Poder Executivo. (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 13.043, de 2014)

Esses contratos apresentam como característica peculiar a liquidação do principal devido mediante a exportação de bens. e permitem que as empresas obtenham recursos de longo prazo, na fase de pré-embarque da exportação, para fins de financiamento do processo produtivo dos bens que serão exportados.

Desta forma, as condições, formas e prazos para usufruir do benefício, na forma do art. 1º, parágrafo único da Lei n.º. 9.481/97, são estabelecidos pela Portaria do Ministério da Fazenda n.º. 70/97., a seguir transcrito:

Art. 1º Para efeito do benefício da alíquota zero do imposto de renda incidente nas remessas para beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, nas hipóteses dos incisos II, III, IV, VIII, X e XI do art. 1º da Medida Provisória nº 1.563, de 1996, devem ser atendidos os seguintes requisitos:

(...)

V - nos pagamentos de juros de desconto, no exterior, de cambiais de exportação e as comissões de banqueiros inerentes a essas cambiais, bem assim de juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações: tenham sido os recursos, **comprovadamente**, aplicados no financiamento de exportações brasileiras.

Como se vê, a regulação do benefício fiscal exige a **comprovação** de que os recursos relativos a juros de créditos obtidos no exterior foram aplicados ao financiamento das exportações, para, somente assim, afastar a incidência de IRRF nessa remessa de juros.

Por sua vez, a atual regulamentação do aspecto financeiro dos contratos de antecipação de exportações é dada, para as exportações com prazo até 360 dias na Circular nº 3.691, de 16 de dezembro de 2013, Título IV, Capítulo I, enquanto que a regulamentação sobre o recebimento antecipado de exportação com prazo superior a 360 dias encontra-se na Resolução n. 3.844, de 23 de março de 2010 e na Circular n. 3.689, de 16 de dezembro de 2013, Título II, Capítulo III, Seção II, Subseção II.

Resolução nº 3.844 de 23/3/2010

Seção II

Operações de recebimento antecipado de exportação

Art. 15. Sujeitam-se a registro, nos termos deste Regulamento, os recursos ingressados no País referentes a recebimento antecipado de exportação com anterioridade superior a 360 (trezentos e sessenta) dias em relação à data do **embarque** da mercadoria ou da prestação do serviço.

Art. 16. A operação de recebimento antecipado de exportação com prazo superior a 360 (trezentos e sessenta) dias pode ser vinculada a exportação do tomador do financiamento, de sua controladora, de suas controladas, ou de empresas que sejam controladas por sua controladora.

Art. 17. A amortização das operações de que trata esta seção deve ser efetuada mediante o embarque das mercadorias ou a prestação de serviços, podendo os juros ser pagos por meio de transferências financeiras ou de exportações.

Art. 18. **Na hipótese de não ocorrer o embarque das mercadorias** ou a prestação de serviços de que trata o art. 17, faculta-se o retorno, ao exterior, dos recursos que ingressaram no País na forma desta seção, ou a transferência do correspondente registro para as modalidades de investimento estrangeiro direto ou de empréstimo externo.

Circular BACEN 3.689/2013

Subseção II

Recebimento antecipado de exportação, com prazo de pagamento superior a 360 (trezentos e sessenta) dias

Art. 71. Esta subseção dispõe sobre o registro, no módulo ROF do RDE, das operações de recebimento antecipado de exportação de mercadorias ou de serviços, com anterioridade superior a 360 (trezentos e sessenta) dias em relação à data do embarque da mercadoria ou da prestação do serviço.

Art. 72. Para o registro da operação de que trata esta subseção, é necessário o efetivo ingresso dos recursos no País.

Art. 73. As antecipações de recursos a exportadores brasileiros, para a finalidade prevista nesta subseção, podem ser efetuadas pelo importador ou por qualquer pessoa jurídica no exterior, inclusive instituições financeiras.

Da leitura acima, se depreende, de acordo com o art. 73 da Circular BACEN 3.689/2013 (anterior Circular BACEN nº. 2.751/97), que 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 3.844/10 estabelece que o pagamento das parcelas do principal - amortizações - deve ocorrer mediante embarque das mercadorias ou a prestação de serviços, enquanto os juros podem ser pagos por meio de transferências financeiras ou por meio de exportações.

Ante o exposto, fica evidenciado que o contrato de financiamento para exportação tem como características: i) vínculo entre residente exportador e não-residente, que pode ser somente financiador ou cumular a posição de financiador com a de importador, e ii) finalidade específica de financiar a exportação de mercadorias ou serviços;

A finalidade de tais contratos é permitir que o exportador receba à vista o pagamento de uma exportação que fará a prazo, ficando desobrigado do recolhimento do IRRF sobre os juros pagos em relação a tais contratos quando atendidas às condições previstas na legislação específica.

Caso não atendidas as exigências legais, 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:

Art.9º Os juros e comissões correspondentes à parcela dos créditos de que trata o inciso XI do art. 1 da Lei nº 9.481, de 1997, não aplicada no financiamento de exportações, sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

Parágrafo único. O imposto a que se refere este artigo será recolhido até o último dia útil do 1 (primeiro) decêndio do mês subsequente ao de apuração dos referidos juros e comissões.

Portanto, como bem assinalado pela Fiscalização, os contratos de pré-pagamento de exportação e pagamento antecipado de exportações permitem que as empresas obtenham recursos de longo prazo, na fase de pré-embarque da exportação, para fins de financiamento do processo produtivo dos bens que serão exportados. Esses contratos apresentam como característica peculiar a liquidação do principal devido mediante a exportação de bens., isto é, a liquidação da operação de crédito não ocorre mediante pagamento em pecúnia mas sim pelo remessa de mercadorias ao exterior.

O CARF já se debruçou sobre a operação realizada pela GERDAU AÇOS LONGOS S/A, por ocasião do exame das remessas realizadas entre 01/02/2012 e 31/10/2012. A Segunda Turma da Quarta Câmara da Segunda Seção de Julgamento pronunciou-se nos termos que seguem:

Acórdão n.º. 2402-006.494

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Período de apuração: 01/02/2012 a 31/10/2012

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO. ELEMENTOS PROBATÓRIOS SUFICIENTES. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar em nulidade da decisão por ter deixado de analisar documentos apresentados juntamente com a impugnação, quando o julgador da instância de piso fundamentou a sua decisão em outros elementos probatórios anexados aos autos e suficientes à formação de sua convicção.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelo impugnante, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na verdade, o julgador tem o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada.

ALÍQUOTA ZERO SOBRE JUROS E COMISSÕES DE CRÉDITOS OBTIDOS NO EXTERIOR. 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. Inexistindo tal comprovação, aplica-se a alíquota de 25%.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também se debruçou sobre a matéria, corroborando o mesmo entendimento, conforme transcrição a seguir da ementa do Acórdão n.º 9202-003.487, da relatoria do Conselheiro Elias Sampaio Freire:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF
Exercício: 2001, 2002, 2003

BENEFÍCIO FISCAL DE ALÍQUOTA ZERO DO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE JUROS REMETIDOS AO EXTERIOR. **NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA**

APLICAÇÃO DOS RECURSOS NO FINANCIAMENTO DAS EXPORTAÇÕES.

O preenchimento dos requisitos estabelecidos pelo BACEN são necessários à fruição do benefício de alíquota zero mas não são suficientes, estando as empresas exportadoras sujeitas a procedimentos de fiscalização da RFB, à qual cabe a tarefa de homologar ou não o enquadramento do caso concreto à hipótese normativa prevista em lei para, no presente caso, aplicar a alíquota zero ao IRRF.

O gozo do benefício da alíquota reduzida não se restringe somente àquelas exportadoras que tenham produzido a mercadoria a ser enviada para o exterior. Por certo, uma empresa não produtora, que atue apenas na fase comercial das exportações, também poderia, em princípio, gozar do benefício fiscal em tela. Para tanto, assim como as empresas produtoras, deve efetivamente aplicar - comprovadamente - os recursos no financiamento às exportações.

Como se percebe dos autos, os aludidos recursos financeiros foram internados em 26 de maio de 2000 e os embarques iniciaram-se no mês de Maio de 2002, dois anos após a entrada dos recursos referentes à operação de antecipação de recursos para exportação. Como bem apontou a fiscalização, o descasamento entre o momento da internalização dos recursos e as datas de embarques gerou saldo de caixa na Sul Geradora, que foi utilizado para liquidar mútuos da sua controladora RGE, via contrato de mútuo. A comprovação da efetiva aplicação dos recursos no financiamento às exportações não se dá com o mero embarque dos produtos

Recurso Especial Provido.

Vale destacar que o Acórdão acima mencionado definiu (às fls. 1400), de modo cristalino, quais as características dos contratos de financiamento à exportação adotadas naquele julgamento, conforme a seguir:

“O pré-pagamento de exportação (pagamento antecipado de exportação) é um financiamento ao exportador na fase pré-embarque, cujos recursos são obtidos por meio de captação em instituições financeiras no exterior e que tem a finalidade de viabilizar a produção dos bens destinados à exportação, com as seguintes características:

- obtenção de recursos de longo prazo (acima de 360 dias), na fase pré-embarque, para o financiamento do processo produtivo, visando à exportação;
- taxas de juros praticadas no mercado internacional inferiores às internas;
- a remessa de juros isenta de pagamento de imposto de renda;
- a parcela do principal é obrigatoriamente liquidada com a exportação de mercadorias com a possibilidade de liquidação da parcela de juros por meio da remessa de mercadorias ou transferência financeira;
- exportador recebe à vista uma exportação a prazo;
- obtenção de recursos de longo prazo para produção na fase pré-embarque com custo inferiores aos praticados no mercado interno;
- flexibilidade nas condições de pagamento (principal e juros). “

Ante o exposto, resta claro que o contrato de financiamento para exportação tem como características:

- a) vínculo entre residente exportador e não-residente, que pode ser somente financiador ou cumular a posição de financiador com a de importador;
- b) o financiamento destina-se à **finalidade específica** de financiar a exportação de mercadorias ou serviços;

Conforme visto acima, a regulamentação normativa exige a **comprovação** de que os recursos relativos a juros de créditos obtidos no exterior foram aplicados ao financiamento das exportações.

Portanto, diante do arcabouço legal acima sintetizado, resta saber se os contratos firmados pela autuada estão ou não sob o amparo do benefício da alíquota zero.

A autuada firmou, em 05/11/2007, 17/04/2008 e 24/08/2010, com a empresa GERDAU AÇOMINAS OVERSEAS LTD. - empresa do Grupo Gerdau, com domicílio nas Ilhas Cayman, controlada à época pela empresa Gerdau Açominas S/A e a partir de 2011 pela própria fiscalizada - três Contratos de Pagamento Antecipado de Exportação (foi firmado um terceiro contrato, mas em período posterior ao abrangido pela presente autuação).

Conforme expôs a Fiscalização (itens IV.1, IV.2 e IV.3 do TVF), dos contratos firmados consta que os mesmos tiveram por objeto “o pagamento antecipado de exportações futuras de produtos”; 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”.

Os valores acordados nos respectivos Contratos de Pagamento Antecipado de Exportação são os que seguem:

- a) US\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de dólares americanos), em 05/11/2007, data de assinatura do primeiro contrato;
- b) US\$ 600.000.000,00 (seiscentos milhões de dólares americanos), em 17/04/2008, data de assinatura do segundo contrato (aditado em 13/10/2010 para prorrogação de prazo e modificação da taxa de juros inicialmente acordada);
- c) US\$ 151.000.000,00 (cento e cinquenta e um milhões de dólares americanos), em 24/08/2010, data de assinatura do terceiro contrato.

Os valores objeto dos adiantamentos foram então recebidos pela fiscalizada, nas datas de 06/11/2007, 17/04/2008 e 24/08/2010, conforme consta dos respectivos Contratos de Câmbio relativos às transferências dos numerários, a qual a partir daí passou a pagar os juros semestrais à credora nas datas aprazadas.

Ao examinar a execução dos contratos, a fiscalização verificou que os recursos recebidos em virtude dos adiantamentos concedidos não foram utilizados para financiamento de exportações. Em vez disso, nos exatos dias em que recebidos, os recursos foram utilizados pela fiscalizada para efetuar aporte de capital em outra empresa, para aquisição de participação societária e para aumento do capital de empresa investida. Nas datas em que recebidos, os valores foram registrados nas contas contábeis de disponibilidades representativas das contas bancárias nas quais 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.

A partir da análise dos contratos e das operações efetivamente realizadas, a Fiscalização concluiu que o conjunto probatório convergia para evidenciar que os valores obtidos por meio dos contratos para adiantamento de exportações não foram empregados para essa finalidade.

Em contrapartida, a Recorrente alega, em sua defesa, que, comprovadamente, houve amortização dos Contratos da Recorrente por meio da realização de operações de exportação de produtos próprios, após a captação dos recursos via PPE/RAE, que custearam o

financiamento à sua atividade de exportação, o que pode ser aferido por todos os documentos juntados, tendo sido, portanto, segundo seu raciocínio, respeitado o **único requisito** disposto pela legislação para a aplicação da alíquota zero.

Alega que, caso presente, está claramente demonstrado que a Recorrente incorreu em custos no financiamento das suas exportações, a exemplo das faturas comerciais, conhecimentos de transporte (*bill of lading*) e documentos de embarque (Doc. 05 da Impugnação) demonstrando que efetivamente exportou produtos custeados com os recursos obtidos, sendo incontroversa a realização das exportações nesses autos e que isso basta para justificar o cancelamento integral da autuação, na medida em que resta demonstrado o integral cumprimento dos requisitos para a aplicação da alíquota zero de IRRF nos pagamentos dos Juros realizados pela Recorrente no contexto dos Contrato de PPE/RAE firmado junto à Gerdau Overseas.

Para a Recorrente, não há desvio da destinação dos recursos captados, uma vez comprovado o uso dos mesmos na produção de exportações efetivamente realizadas, e que cabe à empresa, na boa gestão de seu capital, selecionar os recursos disponíveis para a implementação de seu plano estratégico no exterior, sem deixar de cumprir com as obrigações de exportações assumidas no âmbito dos contratos.

A recorrente alega também que o caráter de fungibilidade do dinheiro não teria sido levado em consideração, com o absurdo de que cada nota de dinheiro recebido pudesse receber um “carimbo” identificador que permitisse o rastreamento de sua utilização, não podendo a destinação ser aferida pela simples demonstração de remessas ao exterior na mesma data da captações dos recursos, mormente em contratos de longo prazo.

Ora, entendo que não assiste razão à Recorrente, pois analisando a documentação acostada, verifica-se, por exemplo, em sua planilha apresentada em sua resposta ao TI. 04 (Doc.9) com os dados das respectivas exportações no valor de US\$180.000.000,00 e dos valores vinculados ao aludido contrato, bem como cópia dos extratos dos Registros de Exportação das cinco maiores exportações (em montante equivalente a 30,15% do total de US\$180.000.000,00) detalhadas na aludida planilha, documentos estes nos quais a Gerdau Açominas Overseas Ltda, com endereço nas Ilhas Cayman, figura na qualidade de importadora, e quatro outras empresas, localizadas no Peru, Argentina, Chile e Republica Dominicana, como destinatárias finais das mercadorias exportadas.

Não obstante, a exigência legal para o benefício não se resume tão-somente à efetividade das exportações, mas sim que estas seja, financiadas com os recursos decorrentes dos contratos de pré-financiamento das exportações, o que no caso dos autos, não foi observado posto que os mesmos foram imediatamente utilizados para aquisição do investimento Macsteel.

O mesmo ocorreu com os outros dois contratos, em que os recursos destinados ao financiamento da exportação foram utilizados no aumento de capital e, conseqüentemente, que houve descumprimento da exigência legal no que tange ao IRRF, não se faz necessário o estudo de eventuais outras contas contábeis, relativas a outras disponibilidades ou a outros ativos.

Conforme destaca a fiscalização às fls. 3270 do TVF:

Com efeito, não obstante a quantidade de lançamentos efetuados para registro das operações e do número de contas auxiliares/intermediárias envolvidas, o que se constata é que os recursos utilizados para o aludido aumento de capital foram aqueles mesmos provenientes do adiantamento recebido em 24/08/2010, os quais tiveram sua movimentação registrada especificamente nas contas e datas aqui analisadas.

Isso facilmente se verifica quando confrontados, por conta contábil, cada débito e cada crédito efetuado. Cada débito efetuado em conta intermediária/auxiliar foi “anulado” por um crédito seguinte e ao final os lançamentos que subsistem são somente aqueles que identificam as operações efetivamente registradas, quais sejam, 1) o débito na conta de ativo/disponibilidades 101520 (“Conta Citibank Ag. 11”), pela entrada dos recursos do adiantamento, em contrapartida a crédito na conta de passivo a longo prazo 224929 (“Conta Pré-Exportação LP Overseas”), pelo reconhecimento no passivo da obrigação assumida em face do contrato firmado; e 2) o débito na conta de ativo não circulante/investimento 131000 (“Conta Aumento de Capital GI”), pelo registro do aumento de capital no ativo da fiscalizada, em contrapartida a crédito naquela mesma conta de ativo/disponibilidades 101520 (Conta Citibank Ag. 11), pela utilização do adiantamento recebido na aquisição dos investimentos:

É de se destacar ainda, convergindo no mesmo sentido da autuação confirmada pela decisão a quo, que a amortização do valor principal devido vem sendo efetuada por meio de simples transferências bancárias de numerário e não mediante exportações de bens para o credor, conforme informado pela fiscalizada em resposta ao TI.04 (Docs. 25 a 33).

Nessa linha de raciocínio, entendo que a Recorrente não comprova o cumprimento dos requisitos para fruição do benefício fiscal em questão, porque, ao contrário do seu entendimento, quanto à suposta flexibilização do legislado outorgada ao tomador dos recursos no exterior mediante tais contratos, entendo que há um rigor maior na observância do cumprimento dos requisitos exigidos em lei, por se tratar de uma renúncia fiscal.

Por certo, entendo equivocado o entendimento defendido pela recorrente, posto esvaziar totalmente de sentido a renúncia fiscal feita pelo legislador. Basta pensar que, sendo a tributação das remessas de juros ao exterior a regra existe um bem jurídico relevante por detrás do benefício fiscal a justificá-lo, qual seja, o fomento à exportação de produtos brasileiros com seus consequentes benefícios à economia do país, em razão da geração de riqueza e emprego, bem como impacto na balança comercial.

A interpretação de uma norma não pode induzir a um resultado sem sentido jurídico, posto trazer desigualdade de tratamento na tributação de tais remessas de juros quando o tomador do crédito no exterior não for exportador. É óbvio que isso não é possível porque a não tributação em questão não tem natureza subjetiva, concedida ao exportador, mas, ao contrário, caráter objetivo que exige a efetividade das operações de exportação que visa incentivar.

A renúncia fiscal contida no benefício em questão constitui uma exceção ao princípio da isonomia na tributação, previsto na Constituição Federal/88, bem como constitui exceção aos critérios da generalidade e da universalidade que devem nortear a tributação da renda, conforme também disposição expressa do texto constitucional.

Portanto, sendo a tributação da renda a regra, existe um bem jurídico relevante por detrás do benefício fiscal a justificá-lo, qual seja, o fomento à exportação de produtos brasileiros com seus consequentes benefícios à economia do país, em razão da geração de riqueza e emprego, bem como impacto na balança comercial, dentre outros. Esse bem jurídico é o fim colimado pela norma e não pode ser flexibilizado pelo intérprete.

O tratamento diferenciado consubstanciado na renúncia fiscal se funda num nexo de causalidade que o justifica e não pode ter seus feitos estendidos de forma abrangente pelo intérprete sob pena de ofensa ao arcabouço constitucional tributário, sendo exigida a interpretação literal na aplicação de isenção e mesmo de alíquota zero, por se tratar de renúncia fiscal, e, sendo assim, constitui uma exceção ao princípio da isonomia que rege a tributação.

Tanto assim, que o art. 111 do CTN dispõe, *in verbis*:

"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II outorga de isenção;

III dispensa -do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Registre-se que o art. 111 do CTN não se aplica exclusivamente isenção, mas também à redução de alíquota a zero, pois ambas as hipóteses implicam na ausência de pagamento de tributo, razão pela qual devem ser interpretadas literalmente. A alíquota zero constitui modalidade de outorga legislativa para concessão de benefícios fiscais com fins extrafiscais, permitindo uma maior agilidade do Poder Executivo no exercício das suas políticas governamentais,

Note-se que não é autoridade fiscal que está a exigir o **efetivo** emprego desses recursos no financiamento de exportações, mas, ao contrário, trata-se de exigência da lei.

Reforçando esse entendimento, vale destacar a decisão exarada no Acórdão 2402.006.494, acima mencionada, envolvendo a autuada, em operação semelhante a analisada nos presentes autos, no ano-calendário de 2012.

Além disso, ainda subsidiariamente, a Recorrente alega a *competência privativa do BACEN para qualificação de um negócio jurídico como PPE/RAE, considerado equivocado e contraditório* o raciocínio da DRJ ao entender que o BACEN tem competência para qualificação jurídica e, em paralelo, a RFB tem a competência para as funções de arrecadação, lançamento, cobrança administrativa, fiscalização, pesquisa e investigação fiscal e controle da arrecadação.

Para a recorrente o raciocínio da DRJ carece de lógica jurídica., uma vez que o direito tributário é uma ciência de sobreposição, as funções da RFB (de arrecadação, lançamento, cobrança administrativa, fiscalização, pesquisa e investigação fiscal e controle da arrecadação) só existiriam após a desqualificação jurídica pelo BACEN, a qual seria uma espécie de filtro para a atuação da RFB.

Mais uma vez, equivocou-se a Recorrente, pois ao Bacen cabe regular e fiscalizar os aspectos financeiros e correlatos aspectos formais da operação, evitando a fraude, mas à Receita Federal compete o exame da regularidade tributária consoante disciplina do art. 142 do CTN.

Nesse sentido, já é, há muito, sedimentada a jurisprudência do CARF sobre a matéria, a exemplo do excerto abaixo transcrito:

Acórdão n. 106.17.143

FINANCIAMENTO BANCÁRIO OBTIDO NO EXTERIOR – CRÉDITO DIRECIONADO PARA O FINANCIAMENTO DE EXPORTAÇÕES – ALÍQUOTA ZERO – CERTIFICADO DO BACEN QUE REGISTRA A OPERAÇÃO COMO PAGAMENTO ANTECIPADO DE EXPORTAÇÃO – ANÁLISE MERAMENTE FORMAL – COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL PARA INVESTIGAR SE OS RECURSOS FORAM APLICADOS NO FIM DEFINIDO PELA LEI – CRÉDITO EXTERNO APLICADO NO MERCADO FINANCEIRO – AUSÊNCIA DE APLICAÇÃO NO FINANCIAMENTO DE EXPORTAÇÕES – IMPOSSIBILIDADE DA FRUIÇÃO DA BENESSE TRIBUTÁRIA –

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

externo foi aplicado no mercado financeiro, não sendo direcionado para o financiamento de exportações, como definido na Lei nº 9.481/99. As remessas dos juros referentes a tal crédito somente teriam o benefício da alíquota zero do IRRF se atendido o requisito legal.

Quanto à improcedência da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício por falta de amparo legal, reitero os argumentos aludidos pela DRJ, posto estar amparado a cobrança dos mesmos no art. 116 do CTN que utiliza a expressão **crédito tributário**, cujo conceito só pode ser interpretado sistematicamente e, à luz dos art. 139 e 142 do mesmo diploma legal, compreende a multa.

Quanto ao pedido de diligência, reitero os termos expostos no início do meu voto, no tocante ao livre convencimento do julgador, na forma do art. 29 do Decreto nº 70.235/72, considerando as provas dos autos suficientes.

Por fim, requer todas as intimações sejam dirigidas ao endereço do advogado constante dos autos, o que não tem amparo na legislação processual administrativa aplicável aos feitos relativos à exigência de tributos administrados pela RFB

Conclusão

Em face do exposto e considerando tudo o mais que dos autos consta, VOTO por rejeitar todas as preliminares e, no mérito, NEGÓ provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a integralidade do crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte -IRRF

(documento assinado digitalmente)

Marialva de Castro Calabrich Schlucking