



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16682.720004/2018-53
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.574 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 20 de dezembro de 2022
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

PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO. EXISTÊNCIA. DESCABIMENTO DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA.

De acordo com o art. 15 do Decreto nº 70.235/1972, a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar. O § 4º do art. 16, por sua vez, estabelece que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

As provas destinadas a contrapor-se a fatos ou razões trazidas desde o início da fiscalização e no próprio lançamento devem ser, em regra, apresentadas na impugnação.

CONTRATOS DE PRÉ-PAGAMENTO DE EXPORTAÇÕES. REMESSAS DE JUROS PARA RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. ALÍQUOTA ZERO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. CABIMENTO.

Realizadas as exportações e atestado pelos bancos e pelo Banco Central a regularidade tributária e a legalidade e fundamentação econômica da operação, deve ser aplicável o benefício concedido pelo inciso XI do art. 1º da Lei 9481/97.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, votaram pelas conclusões os conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes, Mário Pereira de Pinho Filho e Sonia de Queiroz Accioly. No mérito, acordam, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho e Sonia de Queiroz Accioly, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes. Manifestou a intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sônia de Queiroz Accioly (Suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Rizzo, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Mauricio Nogueira Righetti, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Sonia de Queiroz Accioly, o conselheiro(a) Sheila Aires Cartaxo Gomes.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão de recurso voluntário 2401-007.096, que foi complementado por decisão monocrática que acolheu embargos inominados e sanou erro manifesto, recurso especial que foi parcialmente admitido para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: (1) nulidade do acórdão em razão da possibilidade de juntada posterior de prova; (2) requisitos para a fruição da alíquota zero do IRRF; e (3) competência privativa do Banco Central (BACEN). Segue a ementa e o registro da decisão nos pontos que interessam:

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.

A decisão foi assim registrada:

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).

Conforme o relatório da decisão recorrida:

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.

Em seu recurso especial, e no que foi objeto de admissão prévia, o sujeito passivo basicamente alega que:

Primeira matéria admitida: nulidade acórdão em razão da possibilidade de juntada posterior de prova

- conforme acórdãos paradigmas 9303-007.855 e 9101-002.871, não há óbice para que a Contribuinte, no decorrer da fase contenciosa, possa apresentar documentação probatória apta a desconstituir a presunção legal;

Segunda matéria admitida: requisitos para a fruição da alíquota zero do IRRF

- conforme acórdãos paradigmas 2102-000.294 e 2201-002.583, muito embora a empresa tenha consignado em seu Balanço Patrimonial a informação de que o valor obtido no exterior fora utilizado com outros fins, não se pode deixar de considerar a fungibilidade do dinheiro, sendo, portanto, irrelevante a destinação imediata ou momentânea daqueles recursos, contanto que o montante correspondente seja aplicado na finalidade a que se destina (acórdão 2102-000.294); e mesmo diante da existência de pagamento decorrente da operação de fechamento de capital no âmbito de Oferta Pública de Ações, o contribuinte atende ao requisito legal para fruição da alíquota zero na remessa dos juros para o credor no exterior quando efetivou as exportações (acórdão 2201-002.583);

Terceira matéria admitida: competência privativa do Banco Central (BACEN)

- conforme acórdão paradigma 2201-002.583, cabe ao Banco Central a verificação do cumprimento do requisito para que seja adimplido o PPE/RAE e, caso as operações sejam chanceladas pelo Banco Central, não caberia à autoridade fiscal desconstituí-las, a fim de exigir o IRRF sobre os juros;

- conforme acórdão paradigma 2301-005.841, é requisito para a fruição da alíquota zero que os recursos sejam aplicados nos financiamentos às operações de exportação mediante a comprovação das referidas exportações, remetendo a competência para verificação do cumprimento ao Banco Central.

A Fazenda Nacional foi intimada do acórdão de recurso voluntário, do recurso especial, de seu exame de admissibilidade, e apresentou contrarrazões, nas quais em síntese pediu o desprovimento em relação às três matérias.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF), e a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que o apelo deve ser conhecido.

Os autos foram sorteados no âmbito desta 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), diante do exposto na Portaria 22564/20:

Art. 1º Estender, temporariamente, à 2ª (segunda) Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, a competência para processar e julgar os recursos que versem sobre as matérias da 1ª (primeira) Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF constantes no Anexo Único desta Portaria.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se, exclusivamente, aos processos ainda não distribuídos às Turmas da CSRF.

[...]

ANEXO ÚNICO

MATÉRIAS CUJA COMPETÊNCIA É ESTENDIDA À 2ª TURMA DA CSRF

[...]

Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF

[...]

Ademais, é cabível o conhecimento do recurso, pois, de forma diametralmente oposta ao presente Acórdão, o Acórdão 2102-00.294 (Caso Bunge) destacou a fungibilidade do dinheiro e decidiu que seria deturpar a finalidade da norma obrigar o contribuinte a permanecer com o dinheiro em caixa até sua utilização nas operações de exportação, e que, se houve tais operações, de uma forma ou de outra os valores teriam sido aplicados nas exportações, obtendo o Estado os fins pretendidos com o incentivo fiscal.

Similarmente, o Acórdão 2201-002.583 (Caso Tigre) decidiu que o contribuinte teria sido exitoso ao comprovar que os recursos obtidos no exterior teriam sido aplicados na exportação ao “*demonstrar que no período em questão ocorreram operações de exportação*” e que as ditas exportações no período teriam sido em montante superior aos recursos obtidos.

É importante deixar claro que a *ratio decidendi* do acórdão recorrido está refletida em sua ementa, que alude única e exclusivamente à necessária comprovação da destinação dos recursos no financiamento de exportações, dentro do contexto, divergente com os paradigmas, de que os recursos teriam sido utilizados para finalidades diversas (investimento Macsteel e aumento de capital). Nesse contexto o seguinte trecho da fundamentação:

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.

Conheço, pois, do recurso.

2 Nulidade da decisão recorrida

A recorrente assevera que a decisão recorrida seria nula, porque não teria analisado vasta documentação juntada aos autos no curso do processo administrativo, mais especificamente um parecer técnico contábil da empresa de auditoria Grant Thornton Brasil. Tal parecer foi juntado em 05/09/2019, e, segundo a recorrente, confirmaria o seu direito de fruição à alíquota zero do imposto de renda na fonte.

Como a decisão recorrida não fez qualquer referência à citada documentação, o sujeito passivo opôs embargos de declaração. Consoante se depreende da decisão recorrida, apenas a sua ementa fez alguma menção à juntada de provas novas (vide abaixo), ao passo que o seu voto foi estruturado de tal forma que julgou tão-somente a preliminar de nulidade da decisão

recorrida (cf. item IV.1 do recurso voluntário, efl. 3673) e o mérito da controvérsia, mas parece não ter exposto seus fundamentos quanto à (in)aceitação do laudo técnico de efl. 3808/3826:

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.

Os embargos de declaração foram rejeitados liminarmente pela Presidente de Turma, mais precisamente porque (vide efl. 3880):

Inicialmente, cumpre informar que **o documento apresentado, “Parecer Técnico Contábil”, teve sua juntada solicitada às 20 horas e 45 minutos do dia 05/09/2019 (fl. 3.795), portanto, posteriormente a realização da sessão deste Conselho que julgou o Recurso Voluntário da Embargante.**

Assim, **tratando-se de documentação superveniente ao *decisum* não há que se falar em vícios na decisão proferida.** Na realidade, percebe-se que a Embargante confunde omissão com irresignação quanto ao entendimento da Turma, o que é incabível em sede de Embargos de Declaração, sendo inaplicável o previsto no art. 65, do Anexo II, do RICARF.

Ainda, conforme afirmado no item “(i)”, é pacífica a jurisprudência administrativa e judicial no sentido de que o julgador não está obrigado a tratar de todos os argumentos das partes, quando já tenha se convencido da decisão por meio de outros elementos de prova. A quem julga cabe enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada. Destarte, **não procede a alegação de omissão** suscitada pelo Embargante.

Na medida em que a decisão acima equivocadamente mencionou que o parecer técnico teria sido juntado posteriormente à sessão de julgamento (o que não era verdade, já que a juntada ocorreu em 05/09/2019 e a sessão foi realizada em 05/11/2019), o sujeito passivo opôs novos embargos, os quais foram acolhidos apenas “*para sanar o erro manifesto e manter a decisão embargada*” (efl. 4154). Neste novo despacho, a Presidente de Turma expôs os argumentos que, no seu entender, implicariam a inaceitação do laudo e que, segundo ela, afastariam a existência de omissão (efl. 4151/4153) – com destaques:

Contudo, **tal erro agora sanado, não é suficiente para alterar a decisão contida no Despacho embargado, pois de fato, o documento no qual o sujeito passivo deposita sua esperança de reverter o resultado do julgamento, foi efetivamente apresentado a destempo em 05/09/2019, quando em muito ultrapassado o prazo contido no Decreto n.º 70.235/72, art. 16§4º, que seria o da impugnação:**

Art. 16. A impugnação mencionará:

...

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos

Ademais, **os Embargos de Declaração servem aclarar o julgado que contiver omissão, obscuridade ou contradição, conforme consta do art. 65 do RICARF, Anexo II, aprovado pela Portaria n.º 343/2015:**

[...]

O que no presente caso não se configurou, haja vista que o Acórdão embargado não foi omisso quanto ao aceite de documentos extemporâneos, pois se manifesta sobre o caso, constando de sua ementa que:

" 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."

Especificamente quanto à arguição da embargante com referência ao necessário exame do Parecer Técnico Contábil elaborado pela Grand Thornton, **o Despacho que rejeitou os embargos já tinha explicitado ao sujeito passivo que sobre a alegação da falta de análise do referido parecer, o acórdão embargado se escudou na pacífica jurisprudência administrativa e judicial** para dizer que o julgador não é obrigado a tratar de todos os argumentos das partes, quando já estiver convencido da decisão por meio de outros elementos de prova, dizendo, assim, não haver qualquer omissão no julgado.

[...]

Destarte, no caso em questão, **não houve qualquer omissão, que enseje o reexame da matéria**, porque o despacho que rejeitou os Embargos de Declaração, apesar do lapso manifesto, não teve seu cerne alterado, pois declinou na peça todos os motivos pelos quais rechaçou a oposição dos Embargos não vislumbrando qualquer omissão no julgado, quanto às teses expostas pela embargante. A embargante apenas requer que o caso seja revisto, situação para a qual não existe previsão regimental.

Os embargos de declaração não se prestam para a rediscussão de matéria já devidamente tratada no acórdão exarado que também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal e se revestiu de todas as formalidades necessárias, não contendo qualquer vício que suscite sua nulidade.

O despacho que rejeitou os primitivos embargos, embora apresentasse inexactidão material, quanto à data da sessão de julgamento do recurso voluntário, foi categórico em examinar as arguições trazidas pela ora embargante e concluir que não procede a alegação de omissão apontada nos embargos.

De se concluir que **inexiste a mácula apontada nos aclaratórios que pudesse justificar o encaminhamento dos autos para apreciação do colegiado.**

Pois bem. Sem adentrar no mérito sobre a alegada impropriedade de decisão monocrática que enfrenta o mérito dos embargos (já que inexiste, propriamente, recurso a esse respeito), passo ao julgamento da afirmada nulidade da decisão recorrida, a qual me parece ter sido integrada pelas duas decisões proferidas em sede de embargos, mais especialmente pela decisão de efls. 4150/4154, que acabou expondo os argumentos acerca da extemporaneidade do laudo apresentado.

Neste particular, afigura-se descabido obrigar o Colegiado de origem a analisar e julgar uma prova nova (ou argumento novo) juntada quase às vésperas da sessão de julgamento, quando, em contraponto, a legislação expressamente determina que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (art. 16, § 4º, do Decreto 70235/72). E a recorrente não demonstrou que estariam presentes tais circunstâncias:

Art. 16. [...].

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

A recorrente alega que seria o caso da alínea *c* acima, mas a alegação de que os créditos obtidos no exterior não teriam sido utilizados para o financiamento das exportações é uma alegação presente desde o início da fiscalização e mais ainda na própria autuação, de modo que as provas documentais destinadas a contrapor tal argumento poderiam e realmente deveriam ter sido apresentadas na defesa administrativa. Deve-se frisar, portanto, que é equivocada a afirmação de que o parecer se destinaria a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, vez que não houve a superveniência de fatos ou razões. Nesse sentido, veja-se o seguinte trecho da acusação fiscal (efl. 3252) – com destaques –, em que fica evidenciado que a recorrente já deveria ter trazido a prova na impugnação:

Todavia, os recursos recebidos em virtude dos adiantamentos concedidos não foram utilizados para financiamento de exportações, mas sim foram, nos mesmos dias de seus recebimentos, utilizados pela fiscalizada para efetuar aporte de capital em outra empresa, para aquisição de participação societária e para aumento do capital de empresa investida.

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.

O princípio da verdade material não pode servir de fundamento para tornar inaplicável o art. 16, § 4º, do Decreto, mesmo porque tal artigo visa a concretizar outros princípios igualmente importantes, entre os quais o princípio da celeridade processual e o princípio da cooperação. O processo administrativo fiscal é regido por uma série de normas que visam a impulsioná-lo para a frente, de tal maneira que as partes devem cooperar entre si para que a decisão seja proferida de forma célere e em tempo razoável.

Ademais, o julgador administrativo, assim como o julgador judicial, tem uma certa liberdade na apreciação da prova (livre convencimento motivado); e, ao que me parece, o Colegiado de origem, pelos fundamentos que adotou, já estava convencido da improcedência das alegações da recorrente, de modo que o laudo não teria o poder para alterar as conclusões daquela Turma.

Note-se, ainda, e dentro desse contexto de celeridade processual, que o Conselheiro do CARF é regimentalmente obrigado a indicar o processo para julgamento no prazo máximo de 180 dias, sob pena de perda de mandato (art. 45, II, e art. 50, ambos do Regimento Interno deste Conselho), o que reforça o argumento acerca do descabimento de obrigar-se o Colegiado de origem a analisar uma prova juntada praticamente às vésperas da sessão de julgamento.

Com apoio na doutrina da professora Maria Rita Ferragut, cabe dizer que *"as normas de preclusão são indispensáveis ao devido processo legal e, de modo algum, revelam-se*

*incompatíveis com o direito de ampla defesa*¹. É que a parte somente perde o direito de contestar determinado ponto e de apresentar as provas cabíveis pelo decurso do prazo previsto na legislação, como ocorreu no presente caso.

Diante de tais fatos e de tais argumentos, nego provimento ao recurso nesta matéria.

3 Requisitos para a fruição da alíquota zero de IRRF

Discute-se nos autos se os pagamentos efetuados pela autuada em favor da Gerdau Açominas Overseas Ltd a título de juros gozam do benefício estabelecido no inciso XI do art. 1º da Lei 9481/97, o qual reduziu a zero a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os juros e comissões auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento das exportações brasileiras.

Contextualizando a presente controvérsia, a recorrente assinou 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, outrora controlada pela empresa Gerdau Açominas S/A e a partir de 2011 pela recorrente – três Contratos de Pagamento Antecipado de Exportação, nos quais a Gerdau Açominas Overseas Ltd. figurou como credora e a recorrente como tomadora de crédito.

Os contratos tiveram por objeto “*o pagamento antecipado de exportações futuras de produtos siderúrgicos ao Credor*”, sendo 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*”. Além disso, a recorrente/tomadora 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*”.

Conforme relatado pela fiscalização e é incontroverso nos presentes autos:

No caso sob análise, a empresa Gerdau Açominas Overseas Ltd., na qualidade de credora e importadora no exterior, concordou em disponibilizar para a fiscalizada três pagamentos antecipados, mediante desembolso único nas datas em que firmados os respectivos Contratos de Pagamento Antecipado de Exportação, nos seguintes valores:

- 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 contratos de pré-pagamento de exportações têm por objetivo a obtenção de recursos de longo prazo na fase de pré-embarque da exportação, a fim de financiar o processo produtivo dos bens que serão exportados. Uma das características de tais contratos é a liquidação do principal mediante a exportação. Conforme o art. 73 da Circular BACEN 3.689/2013, as antecipações de recursos aos exportadores podem ser efetuadas pelo importador ou por qualquer pessoa jurídica no exterior (instituições financeiras, por exemplo). Até que ocorram as

¹ FERRAGUT, Maria Rita. As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 61.

exportações e o principal seja amortizado, o exportador brasileiro fica obrigado ao pagamento dos juros, os quais, conforme preconiza o inciso XI do art. 1º da Lei 9481/97, gozam de alíquota zero de imposto de renda na fonte. Noutra giro, o exportador nacional recebe à vista o que somente receberia quando da efetiva exportação, mas, por outro lado, fica obrigado ao pagamento dos juros, juros estes não tributáveis por força de benefício fiscal com caráter indutor de comportamento.

No período compreendido entre a disponibilização dos recursos pelo credor e a efetiva exportação dos bens, é comum que haja o pagamento de juros calculados sobre o principal adiantado, juros esses cuja remessa ao credor no exterior é beneficiada pela alíquota zero do IRRF, desde que respeitados os termos e as condições estabelecidos em Lei. Assim, o exportador recebe à vista o pagamento de uma exportação que fará a prazo e fica desobrigado do recolhimento do IRRF sobre os juros pagos em relação a tais contratos.

Para deixar mais clara a contenda, vale transcrever o texto da norma:

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:

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, XI e XII do caput deste artigo, deverão ser observadas as condições, as formas e os prazos estabelecidos pelo Poder Executivo.

Como se vê, os juros pagos e relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento das exportações gozam de alíquota zero de imposto de renda na fonte, devendo, ainda, serem observadas as condições, as formas e os prazos estabelecidos pelo Poder Executivo.

Tal norma claramente visa a fomentar as exportações nacionais, fazendo parte da política fiscal brasileira que visa a garantir o desenvolvimento econômico do país, servindo como intervenção do Estado no Domínio Econômico. Como incentivo à exportação, a lei desonerou o imposto de renda na fonte que seria naturalmente devido se não fosse a concessão do benefício fiscal. A norma, portanto, tem indubitável viés indutor de comportamento, mais precisamente para incentivar as exportações por produtores brasileiros. Conforme a doutrina vem estudando há muito tempo, os tributos têm efeitos indutores sobre o comportamento humano. Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri ensina o seguinte:

[...] se é verdade que o tributo se tornou a principal fonte de recursos para o Estado cumprir suas finalidades, não é menos certo que a própria tributação produza efeitos sobre a economia, seja gerando novas distorções, seja como instrumento para atingir as finalidades estatais, merecendo, destarte, instrumentos de controle e correção. O direito não pode desconsiderar este aspecto.

[...]

Paralelamente, pode-se apontar no tributo uma relação imediata com aquelas funções, quando se tem em conta sua função indutora de comportamentos.

[...]

Se o tributo passa a ser um elemento a ser considerado pelo contribuinte quando da tomada de uma decisão, aquele, juntamente com os demais custos, será contraposto aos benefícios das atividades para que o agente econômico adote um comportamento.

Noutras palavras, se antes da tributação os agentes econômicos teriam um comportamento, a tributação implicará sua modificação. [...]²

Mesmo fora do Brasil, diz-se em tradução livre que os tributos afetam praticamente todas as decisões econômicas feitas pelos indivíduos e pelas companhias (*taxes affect the terms of almost every economic decision that an individual or a company makes*)³, o que reforça o caráter indutor da norma em comento e a intervenção do Estado no Domínio Econômico para incentivo das exportações. Tal intervenção e tal caráter indutor são importantes para a interpretação da norma que concedeu o benefício fiscal, o que será visto mais adiante.

Ocorre que, no caso concreto, a fiscalização entendeu que os recursos recebidos não foram usados para o financiamento das exportações, lembrando-se que o enunciado do inciso XI do art. 1º da Lei 9481/97 expressamente fala em recursos destinados ao financiamento das exportações. Em contraponto, o sujeito passivo basicamente assevera que as exportações foram realizadas e que, portanto, foi observado o requisito legal. Veja-se como se manifestou a acusação fiscal, no que foi seguida pela decisão recorrida:

Todavia, os recursos recebidos em virtude dos adiantamentos concedidos não foram utilizados para financiamento de exportações, mas sim foram, nos mesmos dias de seus recebimentos, utilizados pela fiscalizada para efetuar aporte de capital em outra empresa, para aquisição de participação societária e para aumento do capital de empresa investida.

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.

A recorrente não discorda de que tenha feito aporte de capital em outra empresa, de que tenha realizado aquisição de participação societária e de que tenha realizado aumento do capital em empresa investida. Entre vários argumentos, a recorrente, em apertada síntese, defende que as exportações foram realizadas e que a legislação federal não trouxe qualquer determinação legal relativa ao destino dos recursos do financiamento, bastando que os recursos tenham sido, comprovadamente, aplicados no financiamento de exportações brasileiras por meio da comprovação das referidas exportações.

No meu entender, com razão a recorrente.

Como visto, o inciso XI do art. 1º da Lei 9481/97 preceitua que os juros pagos e relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento das exportações gozam de alíquota zero de imposto de renda na fonte, devendo, ainda, serem observadas as condições, as formas e os prazos estabelecidos pelo Poder Executivo. O Poder Executivo, diante da delegação feita pela lei, regulamentou as condições, as formas e os prazos da concessão da alíquota zero nos seguintes termos:

PORTARIA MF Nº 70, DE 31 DE MARÇO DE 1997

² SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 45-46.

³ SLEMROD, Joel. Taxing oversells: a citizen's guide to the debate over taxes. Cambridge: MIT, 2008, posição 172.

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.**

§ 2º **A comprovação a que se refere o inciso V, pelo banco autorizado a operar em câmbio, será efetuada mediante confronto dos pertinentes saldos contábeis globais diários, observadas normas específicas, expedidas pelo Banco Central do Brasil.**

Realmente, a Portaria regulamentar não trouxe nenhum tipo de formalidade mais especial, mas sim asseverou que os recursos sejam comprovadamente aplicados no financiamento das exportações brasileiras e que a comprovação é feita “*pelo banco autorizado a operar em câmbio*”. Chama a atenção que a regra infralegal determina, de forma categórica, que a comprovação é feita pelo banco, o que se explica pelo fato de que as instituições financeiras costumemente atuam, nas relações tributárias internacionais, como um braço da fiscalização fazendária, usualmente exigindo, até pela sua área de *compliance* e pela sua eventual responsabilidade tributária (sujeição passiva indireta por vinculação ao fato gerador na remessa de recursos para ao exterior), a comprovação da retenção e recolhimento do imposto na fonte, quando ele é realmente devido.

O Decreto 6.761/2009 não inovou a esse respeito, mas sim continuou determinando que a comprovação é realizada pela instituição autorizada a operar no mercado de câmbio, mediante confronto dos pertinentes saldos contábeis globais diários, observadas as normas específicas expedidas pelo Banco Central do Brasil:

Art. 6º A redução a zero da alíquota do imposto sobre a renda, na hipótese de juros e comissões relativos a créditos destinados ao financiamento de exportações, a que se refere o inciso VII do caput do art. 1o, é condicionada a que as importâncias pagas, creditadas, empregadas, entregues ou remetidas, por fonte domiciliada no País, a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, destinem-se, efetivamente, ao financiamento de exportações (Lei no 9.481, de 1997, art. 1o, XI).

§ 1º **A comprovação da operação referida no caput pela instituição autorizada a operar no mercado de câmbio será efetuada mediante confronto dos pertinentes saldos contábeis globais diários, observadas as normas específicas expedidas pelo Banco Central do Brasil.**

§ 2º Os juros e comissões correspondentes à parcela dos créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações, de que trata o caput, não aplicados com tal finalidade, sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento (Lei no 9.779, de 1999, art. 9o).

§ 3º O imposto a que se refere o § 2o será recolhido até o último dia útil do primeiro decêndio do mês subsequente ao de apuração dos referidos juros e comissões (Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007, art. 8o).

No mesmo sentido, a Instrução Normativa RFB 1455, de 06 de março de 2014, estabelece que a instituição financeira atestará a comprovação da regularidade tributária e da legalidade e fundamentação econômica da operação, cabendo-lhe verificar o cumprimento de tais condições. Como parte vinculada à remessa de recursos ao exterior, a legislação tributária impõe à instituição financeira o cumprimento de tal verificação, de modo que, como dito, as

instituições não raramente atuam como um braço do Fisco Federal, o que inclusive justifica a grande quantidade de soluções de consulta formuladas no âmbito das relações internacionais:

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1455, DE 06 DE MARÇO DE 2014

Art. 12. **Sujeitam-se ao imposto sobre a renda na fonte, à alíquota zero, os juros e comissões, relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações**, recebidos de fontes situadas no Brasil, por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, inclusive em país com tributação favorecida, na hipótese de pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa desses rendimentos.

§ 1º Para efeito do disposto no caput, **a remessa será efetuada pela instituição autorizada a operar no mercado de câmbio, mediante comprovação da regularidade tributária e da legalidade e fundamentação econômica da operação.**

§ 2º **Cabe à instituição interveniente verificar o cumprimento das condições referidas no § 1º**, mantendo a documentação arquivada na forma das instruções expedidas pelo Banco Central do Brasil.

§ 3º A redução a zero da alíquota do imposto sobre a renda prevista no caput é condicionada a que as importâncias pagas, creditadas, empregadas, entregues ou remetidas, por fonte domiciliada no País, a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, destinem-se, efetivamente, ao financiamento de exportações, conforme dispõe o inciso VII do caput do art. 1º do Decreto nº 6.761, de 2009.

§ 4º **A comprovação da operação referida no caput pela instituição autorizada a operar no mercado de câmbio** será efetuada mediante confronto dos pertinentes saldos contábeis globais diários, observadas as normas específicas expedidas pelo Banco Central do Brasil.

§ 5º Os juros e comissões correspondentes à parcela dos créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações, de que trata o caput, não aplicados com tal finalidade, sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

§ 6º O imposto a que se refere o § 5º será recolhido até o último dia útil do 1º (primeiro) decêndio do mês subseqüente ao de apuração dos referidos juros e comissões.

§ 7º A base de cálculo será apurada mediante a aplicação de taxa de juros sobre o saldo contábil diário da parcela de empréstimo não aplicada nos termos do § 5º.

Quanto ao Banco Central do Brasil, o art. 880 do Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos geradores já vedava a remessa de rendimentos para fora do País sem a prova de pagamento do imposto, ao passo que, nos casos de isenção, dispensa ou não incidência deveria ser apresentada declaração comprobatória:

Art. 880. O Banco Central do Brasil não autorizará qualquer remessa de rendimentos para fora do País, sem a prova de pagamento do imposto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 125, parágrafo único, alínea "c", e Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, art. 57, parágrafo único).

Parágrafo único. Nos casos de isenção, dispensa ou não incidência do referido tributo deverá ser apresentada declaração que comprove tal fato.

A recorrente tem razão quando sustenta que o dinheiro não é carimbado, vez que, por sua fungibilidade e altíssima liquidez, o dinheiro é provavelmente o ativo econômico de mais fácil substituição no mercado, sendo incabível afirmar-se que o dinheiro tenha sido utilizado para a finalidade X ou Y de forma descontextualizada do todo. Como se ensina em economia, ***“nem de papel o dinheiro de hoje é feito. O que circula mesmo pela economia são números em telas de computador. Imagens que não têm nem dinheiro de papel como lastro. Existiam R\$ 218 bilhões na forma de cédulas e moedas no início de 2019, certo? Mas o total de dinheiro no país***

*era bem maior. Se você somasse todos os depósitos em conta-corrente, poupanças, rendas fixas, CDBs... daria R\$ 6,7 trilhões*⁴.

Isto é, parece-me equivocada, ainda que tenha havido uma certa sincronia cronológica entre o recebimento dos recursos e sua aparente utilização, sustentar-se que os créditos obtidos no exterior foram utilizados para aporte de capital em outra empresa *etc.* Se as exportações foram realizadas e se o banco autorizado a operar em câmbio atestou a regularidade tributária e a legalidade das remessas de juros, foi cumprido o objetivo maior estabelecido na legislação, sendo, descabido, ainda, interpretar os fatos econômicos em tiras dissociadas do seu contexto. Nem mesmo o direito se interpreta “*em tiras, aos pedaços*”⁵.

Em sendo assim, considerando-se a finalidade da norma (intervenção no domínio econômico e incentivação às exportações como política de desenvolvimento do país) e fazendo-se a sua interpretação literal, filio-me ao entendimento de que, realizadas as exportações e atestado pelos bancos e pelo Banco Central a regularidade tributária e a legalidade e fundamentação econômica da operação, deve ser aplicável o benefício concedido pelo inciso XI do art. 1º da Lei 9481/97. Sobre a interpretação literal prevista no art. 111, II, do Código Tributário Nacional, é importante lembrar que ela não exclui a interpretação finalística e sistemática, nem muito menos significa interpretação restritiva, sendo esta a lição doutrinária a tal respeito:

É de todo infeliz a determinação do legislador complementar, ao se referir à interpretação literal: parece impor uma restrição à atuação do intérprete, no sentido de buscar o sentido de cada expressão utilizada pelo legislador. Seria o prestígio ao método gramatical, condenado pela hermenêutica por sua pobreza. Não é possível a construção da norma a partir de um texto, sem considerar seu contexto.

[...]

Finalmente, uma análise histórica do processo legislativo, que levou ao dispositivo inserido no artigo 111, evidencia que seus autores não viam na expressão “literalmente” uma restrição; ao contrário, a expressão foi inserida no texto do Código Tributário Nacional para impedir que se procurasse reduzir o alcance do dispositivo que conferisse isenção. Ou seja, “literalmente” significaria “sem qualquer restrição”⁶.

Não está dito na lei *como* as exportações devem ser financiadas, está dito apenas que os créditos devem ser destinados ao financiamento de exportações. Quanto à prova em si de tal destinação, a determinação regulamentar contida na Portaria do Ministério, no Decreto e na Instrução Normativa da Receita preceitua caber à instituição autorizada a operar no mercado de câmbio atestar a regularidade tributária, bem como a legalidade e a fundamentação econômica da operação. Aqui, vale lembrar que “*aquilo que foi dito deve prevalecer sobre o que deixou de ser; aquilo que foi dito mais diretamente deve prevalecer sobre aquilo que deixou de ser*”⁷, de modo que “*as normas tributárias são [...] incompletáveis por meio do uso da analogia ou da extensão criativa*”⁸. Ou seja, penso que a recorrente cumpriu a literalidade da lei e que a criação de

⁴ VERSIGNASSI, Alexandre. *Crash: uma breve história da economia*. 1. ed. Rio de Janeiro: HarperCollins Brasil, 2019, pp. 40/41.

⁵ GRAU, EROS. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 44.

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 815/816.

⁷ ÁVILA, Humberto. *Limites à tributação com base na solidariedade social*. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. (Coords). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 86.

⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Citada por BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário - Limites Normativos*. São Paulo: Editora Noeses, 2016, p. 43.

requisitos adicionais ou não previstos na norma viola o Código Tributário Nacional e a própria norma que instituiu o benefício fiscal, violando, igualmente, a sua própria finalidade de incentivo às exportações.

Desta forma, sendo incontroverso em contrarrazões que as exportações foram realizadas (e o próprio acórdão recorrido e a acusação fiscal não contestam isso), voto por dar provimento ao recurso especial, declarando prejudicada a tese subsidiária de competência do Banco Central. Nesse mesmo sentido o Acórdão 9101-006.252, do mesmo contribuinte, segundo o qual a legislação somente *“impõe como requisito para fruição da alíquota zero que os recursos sejam comprovadamente aplicados no financiamento das exportações mediante a comprovação das referidas exportações, o que é feito pelos bancos”* e que *“a única obrigação a ser cumprida pelo exportador para fruição da alíquota zero relativa ao IRF sobre o pagamento de juros sobre o financiamento de exportações é efetivamente exportar as mercadorias”*.

4 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Declaração de Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso

01 - Pedi para declarar o voto a fim de, além de concordar integralmente, com as razões e fundamentos do voto do ilustre Relator Conselheiro João Aldinucci, para destacar que no caso concreto, o conjunto probatório destacado pelo contribuinte e o contexto da operação esclarecida durante as sessões de julgamento em sustentação oral, em que pese os também bem articulados argumentos da D. Procuradoria da Fazenda Nacional, me convenceram que a finalidade da exportação foi atingida para ter direito ao benefício.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso