



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720741/2020-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.868 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2024
Recorrente GERDAU ACOS LONGOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)
Ano-calendário: 2017

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.

Embora o preenchimento dos requisitos estabelecidos pelo BACEN seja necessário para fruição do benefício de alíquota zero, não é suficiente, 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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano-calendário: 2017

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Inteligência da Súmula CARF nº 108.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos de IRRF, vencidos o Relator e os Conselheiros Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone; ii) por unanimidade de votos, ii.i) afastar as preliminares aventadas; ii.ii) negar provimento ao recurso voluntário acerca da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, mantendo a previsão. Inteligência da Súmula CARF nº 108.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir José Dalle Lucca, Mauricio Novaes Ferreira, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

1.Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 3686/3764) interposto em face do v. acórdão de fls. 3653/3674, que julgou improcedente a impugnação de fls. 2930/2998 para o fim de manter integralmente as exigências descritas no Auto de Infração lavrado em 09.11.2020, relativamente ao Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre pagamentos de juros a residentes ou domiciliados no exterior, do ano-calendário de 2017 (fls. 2878/2882).

2.Para melhor compreensão a respeito da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o relatório da r. decisão recorrida:

Versa o presente processo sobre o Auto de Infração às fls. 2.878/2.882, por meio do qual é exigido, para fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2017, o valor principal de R\$ 29.540.783,62 a título de IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) não recolhido, acrescido de multa de 75% e juros de mora.

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

O Auto de Infração em tela originou-se da auditoria sobre as remessas ao exterior, efetuadas durante o ano de 2017, do pagamento de juros por recursos oriundos de empréstimos firmados com Gerdau Açominas Overseas Ltd, nas seguintes datas e valores recebidos:

EMPRÉSTIMOS CONTRATADOS COM GERDAU AÇOMINAS OVERSEAS LTD			
#	FIRMADO EM	NO VALOR DE	VALOR RECEBIDO EM
1	05/11/2007	500.000.000,00 USD	06/11/2007
2	24/08/2010	151.000.000,00 USD	24/08/2010
3	16/09/2014	325.000.000,00 USD	16/09/2014
	TOTAL	976.000.000,00 USD	

Os contratos tinham por objeto o pagamento antecipado de exportações futuras de produtos e o Interessado em epígrafe (Devedor) assumiu a obrigação de realizar toda e qualquer exportação de seus Bens exclusivamente para Gerdau Açominas Overseas Ltd (Credor), assegurando-se, desse modo, o pagamento do Empréstimo por meio do fluxo natural de exportações do Devedor ao Credor, exceto no **Contrato nº 3**, firmado em 16/09/2014, **no qual a obrigação de realizar toda e qualquer exportação unicamente para o credor foi excluída.**

Essas antecipações, também conhecidas como Pré-Pagamento de Exportação (PPE), nos termos do art. 73 da Circular BACEN nº3.689/2013 podem ser efetuadas pelo importador ou por qualquer pessoa jurídica no exterior, inclusive por instituições financeiras, sendo praxe o pagamento de juros entre a captação dos recursos e a efetiva exportação dos bens.

No curso do ano-calendário de 2017, conforme informado pelo Interessado em epígrafe e atestado pela Autoridade Fiscal, foram remetidos ao Exterior o pagamento dos juros acordados nos aludidos contratos, conforme tabulados a seguir:

Data Pagamento	Valor Pagamento - R\$	Valor Pagamento - US\$	Base de Cálculo Juros - US\$	Operação	Alíquota IRRF (%)	Valor IRRF
24/02/2017	18.870.892,79	6.174.222,22	151.000.000,00	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras	Zero	-
24/08/2017	19.140.810,32	6.073.555,55	151.000.000,00	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras	Zero	-
18/04/2017	38.038.228,51	12.197.604,14	500.000.000,00	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras	Zero	-
18/10/2017	12.572.419,22	3.962.937,50	500.000.000,00	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras	Zero	-
13/04/2017	42.877.460,34	13.634.833,32	325.000.000,00	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras	Zero	-
11/10/2017	42.984.935,78	13.559.916,65	325.000.000,00	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras	Zero	-
	174.484.746,96	55.603.069,38				

O contribuinte não recolheu o IRRF sobre essas remessas, pois entendeu que estaria ao abrigo da norma isentiva do inciso XI do art. 1º da Lei 9.481, de 1997:

Lei 9.481, de 1997

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 do caput deste artigo, deverão ser observadas as condições, as formas e os prazos estabelecidos pelo Poder Executivo. (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 13.043, de 2014)."

Afirma a Autoridade Fiscal que (**destacamos**):

"No tocante ao contrato de US\$ 325.000.000,00 (trezentos e vinte e cinco milhões de dólares americanos), datado de 16/09/2014, o contribuinte comprovou ter realizado as exportações nos anos subsequentes, atingindo o montante do financiamento, (fl. 200).

*Todavia, com relação aos **pagamentos antecipados de exportação nos valores equivalentes a US\$ 500.000.000,00 e US\$ 151.000.000,00 efetivamente não foram utilizados para financiamento de exportações**, mas sim, conforme demonstraremos nos parágrafos seguintes, para efetuar aporte de capital em outra empresa e para aumento do capital de empresa investida, nos mesmos dias da entrada dos recursos provenientes dos supostos pagamentos antecipados de exportação".*

Em relação ao primeiro contrato, firmado em 05/2017, aponta a Autoridade Fiscal:

Após o cotejo entre os documentos que registraram as operações e a respectiva escrituração contábil, dúvidas não restam de que os recursos oriundos do contrato de pagamento antecipado de exportação firmado em 05/11/2007 entre a fiscalizada e a sociedade Gerdau Açominas Overseas Ltd. foram integralmente e na mesma data utilizados para fim diverso previsto nas normas legais, que possibilitam a aplicação da alíquota zero do IRRF, pois tais recursos foram comprovadamente utilizados para o aporte de capital efetuado na sociedade "GSNAI" e não no financiamento de exportações, motivo pelo qual se impõe a exigência do IRRF à alíquota de 25%, nos termos do art. 9º da Lei 9.779, de 1999, calculado com base no valor das remessas de juros ao exterior ocorridas no ano-calendário de 2017.

E a exigência do IRRF se impõe mesmo se, por hipótese, tivessem ocorrido exportações ao credor para fins de amortização do principal devido relativamente ao contrato firmado, uma vez que tais exportações, se ocorridas, não teriam sido financiadas com os recursos oriundos da referida operação,

posto que, tais recursos foram comprovadamente aplicados no aporte de capital na sociedade "GSNAF".

Mas o fato é que a amortização do principal devido em relação ao Contrato de Pagamento Antecipado de Exportação firmado em 05/11/2007 não foi realizada mediante exportações de bens para o credor, mas sim mediante simples transferências bancárias de numerário, em desacordo com o disposto no Item 4 das considerações postas no contrato que previa "o pagamento do empréstimo por meio do fluxo natural de exportações do Tomador ao Credor" e, da mesma forma, a cláusula contratual de número "2a", que dispunha que o tomador estava obrigado "a pagar o valor do principal do Empréstimo mediante exportações de Bens ao Credor até 05 de novembro de 2017 (a "Data de Vencimento"), em montante equivalente ao referido valor de principal"

Em relação ao segundo contrato, firmado em 24/08/2010:

"Foi realizado pela fiscalizada, com a utilização integral dos recursos oriundos do Contrato de Pagamento Adiantado de Exportação, o adiantamento para futuro aumento do capital da investida Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda., no valor de R\$266.817.000,00.

(...)

Conforme demonstrado não obstante a forma não obstante a forma ou a ordem adotada pela fiscalizada na contabilização dos valores, o fato é que os recursos utilizados para a realização do referido aumento de capital foram àqueles mesmos recebidos em adiantamento da Gerdau Açominas Overseas Ltd. em função do contrato de pagamento antecipado de exportação firmado em 24/08/2010. Do confronto entre a escrituração contábil e os documentos que registraram as operações efetuadas, resta constatado que tais recursos entraram na "Conta Citibank ag. 0011" transitaram pelas contas intermediárias e foram por fim utilizados para pagamento do aumento de capital da investida Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda.

Assim, com base em todo o exposto, proceder-se-á também à exigência do IRRF à alíquota de 25%, na forma do já mencionado e transcrito art. 9º da Lei 9.779, de 1999, em relação às remessas de juros decorrentes do aludido contrato realizadas no ano-calendário de 2017."

A amparar seu entendimento, a Autoridade Fiscal colacionou a Portaria MF nº 70 publicada em Abril/1997 quando estava em vigor a Medida Provisória 1.563, de 1996, da qual se originou a Lei 9.481, que regulamentou as condições, formas e prazos para usufruir desse benefício (grifos no TVF):

Portaria MF nº 70

"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.** (grifos nossos)*

(...)

§ 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.

§ 3º *Sobre os juros e comissões correspondentes à parcela dos recursos a que se refere o inciso V, não aplicada no financiamento de exportações brasileiras, incidirá o imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.*"

Aponta também a Autoridade Fiscal que:

- i) *“o art. 9º da Lei 9.779, de 1999, veio a determinar a aplicação da alíquota de 25% do IRRF sobre os aludidos juros/comissões no caso de os recursos obtidos no exterior não terem sido, no todo ou parte, efetivamente aplicados no financiamento das exportações,(...)”*
- ii) *O assunto foi também objeto de Instruções Normativas publicadas pela Receita Federal, atualmente regulamentado no art. 12 da Instrução Normativa RFB 1.455/2014: (...)*
- iii) *Reafirma-se, pois, em todos os atos da legislação que rege a matéria, o requisito essencial para aplicação da alíquota zero no caso dos juros decorrentes dessa modalidade de obtenção de crédito, qual seja, o de que os recursos obtidos no exterior tenham sido efetiva e comprovadamente aplicados no financiamento das exportações brasileiras e, no mesmo sentido, prossegue a lei determinando a exigência do IRRF à alíquota de 25% na hipótese de seu descumprimento”.*

Destaca, ainda, a Autoridade Fiscal que:

A regulação e fiscalização do Banco Central do Brasil – BACEN restringem-se aos aspectos financeiros da operação e ao mero encontro de contas entre os recursos que ingressaram no país e os produtos exportados, objetivando o controle do endividamento externo, uma vez que tal instituição carece de competência para fiscalizar as atividades produtivas e comerciais das empresas exportadoras no que tange aos efeitos tributários da operação realizada.

Como sabido, ao Fisco é que compete à auditoria das contas das empresas no sentido de homologar os procedimentos adotados ou autuá-las nas eventuais irregularidades que tenham praticado frente à legislação tributária.

Dessa forma, é certo que o preenchimento dos requisitos estabelecidos pelo BACEN é obviamente necessário à fruição do benefício da alíquota zero, mas não são suficientes por si sós, estando as empresas exportadoras sujeitas a procedimentos de fiscalização por parte do Fisco Federal, cabendo a tarefa de homologar ou não o enquadramento do caso concreto à hipótese normativa prevista em lei para, no caso em tela, aplicação da alíquota zero do IRRF.

Então, na ótica da Autoridade Fiscal, o Interessado em epígrafe não está ao abrigo norma isentiva do inciso XI do art. 1º da Lei 9.481, de 1997, pois foi constatado que a amortização do valor principal devido no âmbito dos Contratos PPE/RAE firmados em 2007 e 2010 ocorreu mediante transferências bancárias de recursos mantidos no exterior e oriundos de exportações realizadas e não por meio de exportações diretamente à sociedade no exterior.

IMPUGNAÇÃO

Em sede de preliminar, requer a nulidade do Auto de Infração pela **“total precariedade do presente lançamento tributário”**, alegando:

(...)

43. *A aplicação do art. 9º da Lei nº 9.779/99 ao caso concreto pressupõe a investigação correta e exaustiva da efetiva aplicação dos recursos financiados ao longo de todo o prazo do contrato de PPE/RAE a fim de que se identifique e mensure eventual “parcela dos créditos” não devidamente aplicada no financiamento de exportações. Inferir a aplicação dos recursos captados a partir da análise da movimentação financeira de apenas 1 (um) dia é incompatível com a aplicação do art. 9º da Lei nº 9.779/99.”*

(...)

48. *No entanto, a D. Autoridade Fiscal preferiu restringir o relato fiscal no TVF à absurda acusação (sem suporte legal) de que a Impugnante não teria*

destinado, de forma direta e imediata, os recursos captados via PPE/RAE no financiamento de suas operações de exportação.

(...)

53. *Contraditoriamente, o fiscal conclui que não há irregularidades com relação ao contrato de 2014, uma vez que “o contribuinte comprovou ter realizado as exportações nos anos subsequentes, atingindo o montante do financiamento (fl.2.892)”.*

54. *Ora, a Impugnante também comprovou ter realizado as amortizações referentes aos contratos de 2007 e 2010, sendo que a mesma análise apta a comprovar a regularidade das amortizações referentes ao contrato de 2014, deveria ser aplicada aos demais contratos.*

No mérito, inicialmente discorreu sobre o regime jurídico aplicável aos contratos de “pré- pagamento de exportação” (PPE), também conhecidos como “recebimento antecipado de exportação” (RAE), no bojo dos quais foram pagos à sua controlada no exterior Gerdau Açominas Overseas Ltd. (Gerdau Overseas), e a seguir, sustentou que (**destaques no original**):

- i) *“A legislação fiscal não traz qualquer determinação no que diz respeito à forma de demonstração da aplicação de tais recursos para fins de atendimento ao requisito e não cabe ao intérprete trazer limitações sem amparo legal”.*
- ii) *“O parágrafo 2º do artigo 12 da Instrução Normativa RFB nº 1.455/2014 dispõe que “cabe à instituição interveniente verificar o cumprimento das condições referidas no § 1º22, mantendo a documentação arquivada na forma das instruções expedidas pelo Banco Central do Brasil”.*
- iii) *“A ausência de parâmetros e formalidades para a demonstração da finalidade não é uma lacuna. É um direcionador. A ausência de diretrizes regulamentares, por não ser uma lacuna, não deve ser preenchida com limitações por parte do intérprete da norma, como pretende a autuação ora combatida, em um contexto de operações de longo prazo e que se baseia em eventos que ocorrerão no futuro”.*
- iv) *“Não cabe à D. Autoridade Fiscal impor outras condições que não aquelas constantes da norma à fruição da alíquota zero do IRRF, em desvio da legalidade e ao arrepio do ordenamento jurídico”.*
- v) *Em síntese, tem-se que, no contexto da legislação fiscal, para que a operação de financiamento à exportação se beneficie da alíquota zero ora discutida, cabe ao contribuinte comprovar que os recursos foram utilizados para viabilizar exportações. **Havendo, portanto, exportação dentro do prazo do Contrato PPE/RAE, o financiamento à exportação não pode ser descaracterizado e, portanto, os efeitos tributários devem ser respeitados.***

Prossegue o Interessado em epígrafe trazendo entendimento do “E. CARF formalizado no Acórdão 2201-002.583 proferido pelo CARF, relativo a caso análogo, julgado em 04/11/2014, o qual restou assim ementado:

IRRF. FINANCIAMENTO EXTERNO. PRÉ PAGAMENTO DE EXPORTAÇÃO. BENEFÍCIO. ALÍQUOTA ZERO. REQUISITOS. CUMPRIMENTO.

A alíquota zero de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre juros oriundos de créditos obtidos no exterior para financiamento de exportações brasileiras é assegurada, desde que o contribuinte comprove que os recursos foram utilizados em operações de exportação. (Grifos nossos)

Cita também outros julgados do CARF nessa linha, como, por exemplo, o Acórdão 2102-00.294, julgado em 20/08/2009, assim ementado:

IRRF. JUROS INCIDENTES EM PRÉ-PAGAMENTOS DE EXPORTAÇÃO.

É condição para o gozo da alíquota zero do imposto, fixada pelo art.1º, XI, da Lei nº 9.481/97, que a empresa utilize o valor correspondente ao recurso financeiro internado para fomentar suas exportações. Assim, seria deturpar a

finalidade da isenção concedida nestes casos exigir que o contribuinte permaneça, em caixa, com o dinheiro (bem fungível) especificamente obtido nas operações de empréstimo até que sua utilização nas operações de exportação ocorra.(Grifos nossos)

Outrossim, defende que houve desvio de finalidade no lançamento combatido, alegando que:

- i) “análise da Autoridade Fiscal deu a partir de movimentações financeiras feitas exatamente na mesma data em que captados os recursos, ou seja, **com o foco em apenas um dia**, em um contexto de Contratos de financiamento às exportações cujo prazo de cumprimento é de 10 anos”.
- ii) “disponha de recursos para arcar com os investimentos realizados no exterior, de modo que o fato de que as contas bancárias em que depositadas as quantias captadas via Contratos PPE/ERA foram posteriormente debitadas jamais poderia levar à conclusão de que o valor obtido pela Impugnante não foi destinado ao financiamento de suas exportações”

“A despeito desse entendimento adotado pelo Auto de Infração, a Impugnante apresenta abaixo quadro que indica a sua posição total de caixa e outras disponibilidades nas datas que antecedem as remessas ao exterior para aquisição de participação societária, conforme informações constantes de seus balancetes trimestrais e razões contábeis (valores em milhares de reais - Doc. 3 e Doc. 4) e conforme se verifica da Ficha 36-A das DIPJs de 2007 e 2010 (Doc.05):

	Data	31/10/2007	6/11/2007
(a)	Disponibilidades (R\$)	53.953	
(b)	Aplicações Financeiras (R\$)	1.573.994	
(c)	Investimento - Remessas ao exterior (R\$)		899.835
(a + b - c)	Saldo (R\$)	728.112	
	Contrato PPE/RAE (R\$)		875.375

	Data	31/7/2010	24/8/2010
(a)	Disponibilidades (R\$)	14.585	
(b)	Aplicações Financeiras (R\$)	545.142	
(c)	Investimento - Remessas ao exterior (R\$)		266.817
(a + b - c)	Saldo (R\$)	292.911	
	Contrato PPE/RAE (R\$)		267.662

Pontua também:

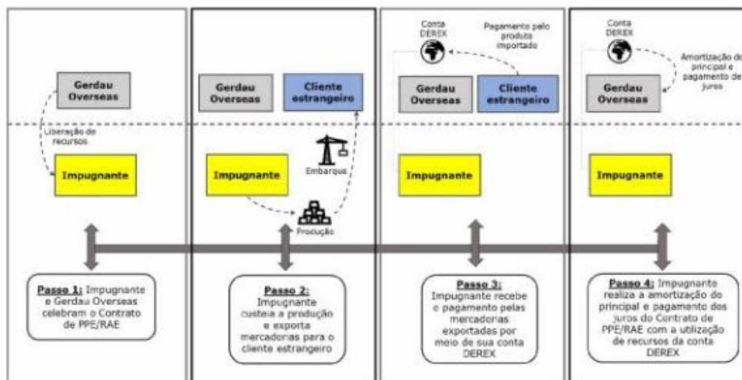
- i) “a impossibilidade de “carimbar dinheiro” é entendimento absolutamente pacífico na C. CSRF e já foi reproduzido em uma série de precedentes proferidos por mencionada Câmara, tais como os Acórdãos n.º 9101-003.167, de 05/10/2017, n.º 9101-003.035, de 10/08/2017, n.º 9101-002.566, de 13/03/2017, n.º 9101-002.394, de 13/07/2016, n.º 9101-002.354, de 14/06/2016, n.º 9101-002.346, de 14/06/2016, entre diversos outros.
- ii) Se é verdade que os valores não podem ser “carimbados” e que a Impugnante possuía outros recursos financeiros disponíveis nas datas de contratação dos Contratos PPE/RAE, o fato de a Impugnante ter efetuado exportações no período fiscalizado conduz a apenas uma conclusão possível: a de

que a Impugnante efetivamente empregou recursos no financiamento de suas operações de exportação.

Alega que “destinou recursos ao financiamento de suas operações de exportação em montante substancialmente superior ao captado através dos Contratos PPE/RAE:”

Valores	R\$	USD
Custo de Exportação	7.893.118.751,71	3.010.300.969,18
Contratos PPE/RAE	1.706.945.704,09	651.000.000,00

Alega também que “amparado pela legislação aduaneira, as mercadorias exportadas pela Impugnante foram, fisicamente, remetidas diretamente para os importadores, que efetuaram o pagamento em sua conta no exterior como etapa prévia à amortização dos Contratos via remessa dos recursos à Gerdau Overseas, como ilustrado a seguir:”



Conclui lançando argumentos subsidiários: Competência privativa do BACEN para reconhecer se o contrato adere às normas aplicáveis ao PPE/ERA e a inaplicabilidade de juros sobre multa. Especificamente em relação aos juros, peticiona nos seguintes termos:

287. Por fim, é de se ressaltar que, na absurda hipótese de vir a ser mantida a autuação, será indevida a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, e não paga no vencimento, seja por falta de previsão legal, seja porque o enquadramento legal apontado no auto de infração não autoriza a imposição de juros sobre a multa de ofício, mas apenas sobre os tributos supostamente não pagos, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/96.”

3.A 9ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07 houve por bem julgar improcedente a impugnação, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2017

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 é necessária a comprovação da destinação dos recursos no financiamento de exportações. Inexistindo tal comprovação, aplica-se a alíquota de 25%.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2017

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário via do qual argui, preliminarmente, a nulidade da r. decisão recorrida por (i) ausência de análise do conjunto probatório dos autos e (ii) ausência de apreciação dos fundamentos por ela apresentados, para, no mais, reeditar e reforçar os argumentos da sua impugnação de fls. 2930/2998.

5. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

7.Cuida-se de lançamento relativo a Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre pagamentos de juros a residentes ou domiciliados no exterior, do ano-calendário de 2017.

8.Em síntese, a Recorrente suscita preliminares de nulidade da r. decisão recorrida e do lançamento para, no mérito, deduzir o seu inconformismo com base nos seguintes aspectos resumidos no item 286 do RV:

- A única condição para aplicação da alíquota zero de IRRF de que trata o artigo 1º, inciso XI da Lei nº 9.481/97 é a efetiva exportação de produtos pelo contribuinte durante o prazo de duração dos contratos e a observância das normais cambiais. Essa é a correta aplicação do regime jurídico aplicável ao financiamento de longo prazo de exportações, conforme inclusive reconhecido no **Parecer do Professor Humberto Ávila** anexado aos presentes autos;
- Cumpriu com todos os requisitos legais necessários para a fruição da alíquota zero do IRRF de que trata o artigo 1º, inciso XI da Lei nº 9.481/97, sendo os efeitos desses dispositivos legais totalmente aplicáveis aos pagamentos de juros realizados à Gerdau Overseas no âmbito dos Contratos PPE/RAE, devendo ser reconhecido o direito da Recorrente à alíquota zero do IRRF. As provas anexadas aos presentes autos foram inclusive reforçadas pelo **Parecer Técnico da Grand Thornton Brasil**;
- Demonstrou no presente Recurso que o fato de os Contratos PPE/RAE terem sido amortizados mediante transferências bancárias a partir de recursos oriundos de exportação mantidos em sua conta no exterior não implicou qualquer irregularidade e sim evidenciou que exportações foram efetuadas no curso dos contratos e que o produto das exportações foi utilizado na amortização dos Contratos PPE/RAE. Para comprovar estes fatos, apresentou na sua Impugnação planilhas de controle, que indicam cada um dos embarques efetuados no âmbito dos Contratos, assim como notas fiscais, conhecimentos de transporte e documentos de embarque que indicam a efetiva realização de exportação de produtos pela Recorrente, além de cópia da planilha com vinculação das exportações realizadas pela Recorrente aos Contratos PPE/RAE, de forma a comprovar tais fatos;
- O fato de a Gerdau Overseas não ser a importadora dos produtos não descaracteriza a operação como PPE/RAE, tampouco representa qualquer irregularidade ou desvio de finalidade capaz afastar o direito à alíquota zero de IRRF, tendo em vista que as normas BACEN expressamente preveem que as antecipações de recursos a exportadores brasileiros podem ser efetuadas pelo importador ou por qualquer pessoa jurídica, inclusive instituições financeiras. Ainda, inexistem qualquer irregularidade nos contratos em razão da sua

amortização ter ocorrido através de transferências bancárias efetuadas de recursos oriundos de exportações da Recorrente e mantidos em conta bancária no exterior, uma vez estes recursos têm origem justamente em operações de exportação que foram custeadas com os recursos captados no prazo dos Contratos PPE/RAE. A esse respeito, a Recorrente também evidenciou a amortização integral dos Contratos PPE/RAE mediante recursos auferidos por meio de operações de exportação mantidos em sua conta no exterior, devidamente declarada à RFB por meio da DEREEX;

- Os recursos captados a partir dos Contratos PPE/RAE integraram o caixa e as disponibilidades da Recorrente sendo destinados ao custeio de sua produção e exportação de produtos ao longo do prazo de vigência desses contratos. A Recorrente comprovou a efetiva aplicação dos recursos captados no financiamento de suas exportações através de planilha com demonstrativo dos custos totais incorridos para a realização de exportações, ano a ano, de 2007 a 2018, conforme balanços, obrigações acessórias transmitidas à RFB, informações sobre os custos médios incorridos com a produção e exportação de vergalhão de aço (incluindo gastos com pessoal, materiais específicos, manutenção, matéria-prima, frete, seguros, comissões de agentes, despesas portuárias, dentre outros). Ao apresentar todos esses dados, a Recorrente demonstrou que os recursos obtidos com os Contratos de PPE/RAE foram consumidos com os custos, ano a ano, para a produção de suas exportações, conforme igualmente corroborado pelas conclusões do **Parecer Técnico Grant Thornton**;
- Ainda que o presente caso fosse indevidamente analisado sob uma perspectiva de aplicação imediata dos recursos, a premissa da autoridade lançadora se revela completamente descabida, já que à época da celebração dos Contratos PPE/RAE, a Recorrente comprovadamente dispunha de recursos para arcar com os novos investimentos realizados. Portanto, o fato de que as contas bancárias terem sido movimentadas para pagamento de investimentos efetuados pela Recorrente visando à expansão das suas atividades produtivas não qualifica o alegado “desvio de finalidade”.
- Ademais, não podendo ser ignorado, nesse contexto, que dinheiro é bem fungível, nos termos delimitados pelo artigo 85 do Código Civil e que a aplicação dos recursos captados deve ocorrer a longo prazo, sob pena de violação ao disposto nos artigos 109 e 110 do CTN. A Recorrente comprovou esses fatos a partir dos razões contábeis da composição dos saldos de disponibilidades e aplicações financeiras relativas aos períodos em que os contratos foram celebrados, bem como planilha indicativa das médias de disponibilidades e aplicações financeiras de titularidade da Recorrente;
- Conforme demonstrado acima e corroborado pelas conclusões do **Parecer do Professor Humberto Ávila**, a legislação dispõe que o exportador deve aplicar os recursos obtidos no exterior no custeio dos produtos exportados ao longo do prazo dos Contratos PPE/RAE, alcançando-se assim o objetivo do financiamento, o que inegavelmente restou demonstrado com a realização de exportações no montante captado. A Recorrente comprovou, nesse sentido, o enquadramento de suas operações no conceito de PPE/RAE e assim, a total aderência ao regime jurídico aplicável a operações desta natureza; e

- Todos os documentos e provas relacionados aos Contratos de PPE/RAE foram objeto de análise do **Parecer Técnico Grant Thornton**, assim como examinados pelo **Parecer do Professor Humberto Ávila** que reconhece pela solidez do conjunto probatório ignorado pela autoridade lançadora no presente caso e a ilegalidade do Auto de Infração.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

9. Suscita a Recorrente a nulidade do v. aresto recorrido por entender que este deixou de analisar os fatos e provas do caso concreto, “*parecendo inclusive que copiou o voto de outro caso, ou o acórdão da mesma empresa, julgado no mesmo dia mas referente a fatos geradores diferentes (ac. 107-008.217)*”; bem como pela falta de apreciação dos fundamentos apresentados em sua impugnação.

10. Contudo, a leitura da r. decisão recorrida permite concluir que esta se baseou na circunstância de que a Autoridade Fiscal teria demonstrado que os valores dos créditos oriundos do exterior, sobre os quais incidiram os juros pagos pela Recorrente, não foram utilizados, direta ou indiretamente, para o financiamento das exportações, uma vez que foram destinados, nos mesmos dias de seus recebimentos, para efetuar aporte de capital em outra empresa e para aumento do capital de empresa investida.

11. A partir desse panorama factual sobre o qual foram erigidas as conclusões expostas pela fiscalização e chanceladas pela r. decisão de piso, considerando que o ponto fulcral em que se alicerçou o lançamento foi o de que os recursos obtidos do exterior não teriam sido específica e diretamente utilizados para o financiamento das exportações, pouco importando se estas vieram a se concretizar ao longo do período de execução contratual, era despicienda a realização de qualquer outra análise de provas e exame de alegações distintas desse contexto.

12. Vale dizer, segundo o v. acórdão vergastado, os recursos recebidos pela Recorrente a título de Pré-Pagamento de Exportação (PPE), na medida em que teriam sido utilizados para finalidade diversa (aporte e aumento de capital), não foram destinados para o financiamento das exportações, de modo que estas foram realizadas sob outras fontes de custeio que não aqueles. Assim, a efetividade das exportações, segundo decisão majoritária do colegiado *a quo*, não seria suficiente para autorizar a aplicação da alíquota zero de IRRF sobre as remessas dos juros incidentes sobre aqueles adiantamentos, conforme previsão constante do inciso XI do artigo 1º da Lei 9.481, de 1997.

13. Nesse passo, não se pode confundir “*error in iudicando*” com “*error in procedendo*”. Enquanto o último se refere a erro do julgador ao proceder, consistente na inobservância dos requisitos formais necessários para a prática de determinado ato, o segundo é inerente ao equívoco na solução da lide, seja pela má interpretação e aplicação da legislação, seja por que não concebida com a adequada correlação dos fatos ao plano abstrato da norma.

14. A valoração da prova, a partir de interpretação legal acolhida pelo julgador, consubstancia aspecto intrínseco ao seu convencimento e às suas razões de decidir, que não configuram erro de procedimento e que, mesmo que se fossem equivocadas, seriam inerentes a “*error in iudicando*”.

15.No caso, não se verifica a existência de “*error in procedendo*”, não se tratando de ausência de apreciação de argumentos ou de provas, mas sim de tese adotada pelo “*decisum*”, a partir de elementos de convicção extraídos dos autos.

16.Portanto, rejeita-se a preliminar de nulidade suscitada.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

17.Nessa rubrica, a Recorrente insiste na precariedade e nulidade do lançamento pela ausência de análise do conjunto probatório dos autos e pela ausência de base legal e motivação à luz do regime jurídico aplicável aos contratos PPE/RAE. Assim, em breve síntese, defende a Recorrente que:

- a única condição estabelecida pelo inciso XI do artigo 1º da Lei nº 9.481, de 1997, reforçada pela diretriz do artigo 9º da Lei nº 9.779, de 1999, com redação da Lei nº 11.488, de 2007, para a aplicação da alíquota zero de IRRF sobre o pagamento de juros relativos a créditos do exterior, consiste na destinação dos recursos obtidos ao financiamento das exportações.
- a necessidade da investigação correta e exaustiva da efetiva aplicação dos recursos financiados ao longo de todo o prazo dos contratos PPE/RAE, a fim de se identificar e mensurar eventual “parcela dos créditos” não devidamente aplicada no financiamento de exportações e que, inferir a aplicação dos recursos captados a partir da análise da movimentação financeira de apenas 1 (um) dia para cada contrato PPE/RAE, é incompatível com a aplicação do mencionado dispositivo legal e o regime jurídico aplicável aos financiamentos de longo prazo.
- não foi identificada parcela dos recursos não destinada ao financiamento de exportações, sendo que em nenhum momento do processo fiscalizatório foram solicitados documentos usuais às operações de PPE/RAE, de modo a permitir a análise em toda a sua extensão, tais como (a) faturas comerciais, conhecimentos de transporte (*bill of landing*) e documentos de embarque que indicassem a efetiva realização de exportação; e (b) planilha de controle dos saldos contábeis globais diários exigida pela regulamentação do BACEN, entre outros. Nesse passo, afirma que a Autoridade Fiscal, em um dos Termos de Intimação lavrados, limitou-se a mencionar que consideraria os elementos apresentados nos procedimentos de fiscalização com objeto semelhante referentes a anos calendários anteriores, sem solicitar especificamente novos documentos referentes aos valores das exportações realizadas e os seus custos.
- para os contratos de 2007 e 2010, a Autoridade Fiscal ignorou o fato de que todos os Contratos PPE/RAE foram integralmente amortizados com exportações próprias, realizadas dentro do prazo contratado, e devidamente baixados no SISBACEN, o que é facilmente identificado através das respectivas telas ROFs apresentadas no curso do procedimento de fiscalização (fls. 160/185).
- o trabalho fiscal deixou de aprofundar a análise do conjunto de informações e documentos apresentados no curso do procedimento de fiscalização e que, com o objetivo de imputar suposta irregularidade à conduta da Recorrente,

ignorou por completo todo o custeio da produção de bens pela Recorrente e a sua exportação como lastro da amortização integral dos Contratos PPE/RAE, com o cumprimento integral do regime jurídico aplicável aos financiamentos de longo prazo de exportações, como se tais informações fossem dispensáveis à correta análise do caso concreto.

- a análise superficial realizada pela Autoridade Fiscal representa clara violação ao artigo 142 do CTN, segundo o qual a Fiscalização tem o dever de investigar a ocorrência do fato gerador por ocasião do lançamento tributário.
- a precária análise do Auto de Infração se evidencia, ainda mais, quando se examina a contradição na análise quanto ao cumprimento dos requisitos legais para os contratos firmados nos anos de 2007 e 2010 e de 2014.
- para os contratos de 2007 e 2010, segundo o TVF, os recursos “*foram recebidos e imediatamente utilizados para fins outros que não o financiamento de exportações, porquanto, foram aplicados no aumento de capital da sociedade investida Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda. (fl. 2901)*”. O raciocínio da Fiscalização prossegue sob o entendimento de que a demonstração de que ocorreram exportações referentes aos contratos em apreço (2007 e 2010) não seria apta a assegurar a aplicação do benefício da alíquota de 0% de IRRF “*uma vez que tais exportações, se ocorridas, não teriam sido financiadas com os recursos oriundos da referida operação, posto que, tais recursos foram comprovadamente aplicados no aporte de capital na sociedade “GSNAP”*. Contraditoriamente, o fiscal conclui que não há irregularidades com relação ao contrato de 2014, uma vez que “*o contribuinte comprovou ter realizado as exportações nos anos subsequentes, atingindo o montante do financiamento (fl. 2.892)*”.
- também comprovou ter realizado as amortizações referentes aos contratos de 2007 e 2010, sendo que a mesma análise apta a comprovar a regularidade das amortizações referentes ao contrato de 2014, deveria ser aplicada aos demais contratos.
- para o contrato do ano de 2014, o racional tido pela Fiscalização foi claro – a comprovação da ocorrência das exportações nos montantes acordados, que resultou no reconhecimento da efetivação dos contratos e não a aplicação imediata e momentânea dos recursos. Esse ponto é importante para ressaltar, ainda mais, a contrariedade fiscal, e não foi sequer mencionado no acórdão da DRJ.
- não há qualquer limitação à utilização dos recursos obtidos com o objetivo de financiar exportações, bastando, para que se alcance o real desígnio da norma, que exportações sejam efetivamente realizadas. Assim, não há que se falar em “carimbo dos recursos recebidos e tampouco exigir seu uso imediato, já que os Contratos são de longo prazo.
- a d. Autoridade Fiscal apoia-se em um conjunto de suposições e, ao mesmo tempo em que classifica como irrelevantes determinados fatos, vale-se deles para tentar atribuir uma aparente ilicitude à transação praticada pela Recorrente, sem fundamento legal que a ampare:
- como uma tentativa de reforçar sua tese de que os recursos poderiam ser “carimbados”, a Autoridade Fiscal expressamente descarta a necessidade de se

analisar outras contas contábeis, relativas a eventuais disponibilidades ou outros ativos, raciocínio que não encontra um racional econômico considerando que o que se analisa são recursos financeiros captados para financiamentos de projetos de longo prazo como são as exportações realizadas pela Impugnante.

- o fundamento do Auto de Infração não encontra respaldo no regime jurídico aplicável aos Contratos de PPE/RAE.
- o que se verificou no caso concreto foi a criação, pelo Fisco, de uma ficção jurídica para aplicar alíquota zero apenas nas hipóteses em que (a) exista um “carimbo” dos recursos obtidos via Contrato de PPE e recursos aplicados na exportação e (b) ocorra a aplicação imediata e direta dos recursos no custeio das exportações. A prevalecer tal entendimento, o escopo da norma seria limitado aos financiamentos concedidos apenas aos produtores de itens exportados (negando o benefício a quem comercializa) na fase de pré-embarque das mercadorias. Essa limitação não se coaduna com o objetivo da norma, que foi o de desonerar a captação de recursos externos com menor custo para incentivo da atividade exportadora. A norma tem conteúdo finalístico e assim deve ser interpretada: o desvio na destinação dos recursos captados fica evidente apenas e tão somente nos casos em que não há exportação de mercadorias.
- o Auto de Infração parece exigir que a Recorrente não efetue qualquer movimentação bancária envolvendo os recursos recebidos por meio dos Contratos PPE/RAE, tendo em vista que sua mera transferência entre contas corrente e poupança já poderia representar o desvio de finalidade.
- o BACEN, órgão competente pela qualificação jurídica das transações envolvendo PPE/RAE, dispõe de normas específicas para regular o financiamento com prazo inferior e superior a 360 dias entre a contratação de câmbio e o embarque das mercadorias. Exigir que não haja lapso temporal entre o recebimento dos recursos e as exportações significa desvirtuar o próprio instituto jurídico do PPE/RAE e limitar – sem amparo legal – o alcance da aplicação da alíquota zero de IRRF aos financiamentos de curto prazo em fase pré-embarque. Essa interpretação sequer pode ser considerada à luz do regime cambial, tendo em vista a regulamentação editada pelo BACEN, que determina que os Contratos PPE/RAE com prazo superior a 360 dias devem ser registrados em ROF.
- os recursos foram captados pela Recorrente junto à empresa do grupo no exterior, não junto a uma instituição financeira. Se a própria regulamentação do BACEN não requer a apresentação de cronograma de exportação ou garantias como elementos necessários para a definição da qualificação jurídica de um Contrato PPE/RAE em tais hipóteses, não há que se questionar a ausência de tais elementos no âmbito de um financiamento obtido intragrupo, em que as preocupações com descumprimento das obrigações assumidas são sensivelmente reduzidas.
- a análise da legislação fiscal e da regulamentação do BACEN aplicável ao Contrato PPE/RAE indica que o Ministério da Fazenda é o órgão competente para definir as condições e forma para fruição da alíquota zero de IRRF nas operações de financiamento à exportação. Ao exercer tal competência, por

meio da Portaria MF 70/97, o Ministério da Fazenda expressamente delega ao BACEN o papel de regulamentar a forma de comprovação da destinação dos recursos obtidos no exterior. Ainda que se admita que a apreciação dos efeitos tributários das transações reguladas pelo BACEN, a partir da comprovação da destinação dos recursos obtidos por meio de Contrato PPE/RAE, esteja dentro do âmbito de competência dos Srs. Auditores Fiscais da RFB, há que se concluir que a interpretação que a D. Autoridade Fiscal busca conferir ao presente caso não encontra amparo legal e, mais do que isso, contraria as normas em vigor.

- a D. Autoridade Fiscal tenta exigir da Recorrente um requisito para a aplicação da alíquota zero de IRRF que não está previsto em qualquer norma que trata dos Contratos PPE/RAE, ao questionar o fato de a Gerdau Overseas, financiadora dos recursos, não ser a destinatária direta dos produtos exportados pela Impugnante. Tal postura contraria a própria legislação que rege os financiamentos de longo prazo de exportações, bem como a segurança jurídica que deveria ser conferida ao exportador, ao exercer seu direito à aplicação da alíquota zero do IRRF.
- nessa linha de argumentação, em um esforço de encontrar suposta ilegalidade cometida pela Impugnante, sustenta que mesmo a realização de exportações a qualquer tempo para importadores diversos pela Recorrente não seria suficiente para garantir o benefício da alíquota zero de IRRF, já que os produtos não teriam sido remetidos para a financiadora do Contrato.
- a inconsistência e insuficiência do trabalho da Autoridade Fiscal, bem como a patente violação ao disposto no art. 142 do CTN, devem levar ao reconhecimento da nulidade do Auto de Infração.

18.O *caput* do artigo 142 do Código Tributário Nacional e o artigo 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, encontram-se assim enunciados:

CTN:

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

(...)

D. 70.235/1972

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

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

19. Como visto no tópico anterior e como a própria Recorrente salienta em vários momentos da peça recursal, o lançamento foi arquitetado com base no entendimento da fiscalização de que, tendo sido identificadas movimentações financeiras de aporte de capital em outra empresa e para aumento do capital de empresa investida, contemporâneas aos recebimentos a título de Pré-Pagamento de Exportação (PPE), haveria uma ruptura entre os ingressos e o financiamento das exportações.

20. A partir desse pano de fundo, a autoridade fiscal entendeu estar configurado o fato gerador, constituindo o crédito tributário mediante a determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e aplicação da penalidade cabível, de modo a atender a todos os requisitos formais de validade, em estrita obediência do artigo 142 do Código Tributário Nacional e do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

21. Deste modo, não se identifica a existência de vício formal a macular o lançamento e, assim, não há nulidade a ser proclamada sob tal título.

22. No mais, quanto ao alegado descompasso entre a motivação da autuação e a legislação de regência, passível da configuração de vício material por erro no enquadramento jurídico dos fatos, os argumentos elencados pela Recorrente confundem-se com o mérito e com ele serão examinados.

DO MÉRITO

23. A apreciação do mérito não prescinde do resgate da motivação detalhadamente expendida no item V do TVF de fls. 2884/2911, a saber:

V. DO RESULTADO DA AUDITORIA:

Do exame dos documentos e informações apresentados em resposta às intimações efetuadas, bem como da escrituração contábil da fiscalizada, constataram-se os fatos a seguir descritos que configuram descumprimento da legislação que rege o Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre as remessas/pagamentos de juros para empresas estrangeiras relativos a recursos obtidos no exterior para financiamento das exportações brasileiras.

Nos anos de 2007, 2010 e 2014, mais especificamente nas datas de 05/11/2007, 24/08/2010 e 16/09/2014 foram firmados contratos de pagamento antecipado de exportação com a empresa Gerdau Açominas Overseas Ltd. - Empresa do Grupo Gerdau, com domicílio nas Ilhas Cayman, cujo controle nos anos de 2007 e 2010 pertencia a empresa Gerdau Açominas S/A e a partir de 2011 a própria fiscalizada.

A Gerdau Açominas Overseas Ltd. na qualidade de credora e a fiscalizada na qualidade de tomadora.

Dos contratos firmados nas datas de 05/11/2007 e 24/08/2010 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”.

Com relação ao contrato firmado em 16/09/2014, foi excluído a condição de exclusividade de exportação ao credor.

Tal modalidade contratual, também conhecida como pré-pagamento de exportação, tem por objetivo a obtenção de recursos de longo prazo, na fase de pré-embarque da exportação, para fins de financiamento do processo produtivo dos bens que serão exportados e como característica peculiar a liquidação do principal devido mediante a exportação dos aludidos bens.

De acordo com o art. 73 da Circular BACEN 3.689/2013 (anterior Circular BACEN 2.751/97), essas antecipações de recursos a exportadores brasileiros podem ser efetuadas pelo importador ou por qualquer pessoa jurídica no exterior, inclusive por instituições financeiras.

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. Nas hipóteses em que as antecipações de recursos são concedidas por instituições financeiras, é praxe ainda que se exija do tomador dos recursos a apresentação de um cronograma formal das exportações a serem realizadas, bem como de carta fiança ou de carta garantia, de modo a oferecer cobertura no caso de não ocorrer o embarque da mercadoria ou de o importador não efetuar o respectivo pagamento.

No caso sob análise, a empresa Gerdau Açominas Overseas Ltd., na qualidade de credora e importadora no exterior nos contratos a) e b) descritos abaixo, concordou em disponibilizar para a fiscalizada pagamentos antecipados, mediante desembolso único nas datas em que foram firmados os respectivos contratos de pagamento antecipado de exportação, nos seguintes valores e em vigor no ano de 2017:

- a) US\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de dólares americanos), datado de 05/11/2007;
- b) US\$ 151.000.000,00 (cento e cinquenta e um milhões de dólares americanos), datado de 24/08/2010;
- c) US\$ 325.000.000,00 (trezentos e vinte e cinco milhões de dólares americanos), datado de 16/09/2014.

Por sua vez, a fiscalizada, na qualidade de tomadora/devedora, comprometeu-se a amortizar o principal devido no prazo de até 10 anos, e em relação aos contratos a) e b) descritos acima, mediante exportação dos bens por ela produzidos para a credora e a pagar juros semestralmente sobre os valores adiantados, às taxas acordadas nas cláusulas 2-b de cada contrato (entre 7,5% e 8,70% ao ano, conforme o contrato).

Não consta dos contratos nenhuma exigência quanto à necessidade de apresentação de cronograma formal de exportações, tampouco de fianças ou garantias.

Os valores objeto dos adiantamentos foram então recebidos pela fiscalizada, nas datas de 06/11/2007, 24/08/2010 e 16/09/2014, 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.

No tocante ao contrato de US\$ 325.000.000,00 (trezentos e vinte e cinco milhões de dólares americanos), datado de 16/09/2014, o contribuinte comprovou ter realizado as exportações nos anos subsequentes, atingindo o montante do financiamento, (fl. 200).

Todavia, com relação aos pagamentos antecipados de exportação nos valores equivalentes a US\$ 500.000.000,00 e US\$ 151.000.000,00 efetivamente não foram utilizados para financiamento de exportações, mas sim, conforme demonstraremos nos parágrafos seguintes, para efetuar aporte de capital em outra empresa e para aumento do capital de empresa investida, nos mesmos dias da entrada dos recursos provenientes dos supostos pagamentos antecipados de exportação.

Assim, 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 foram recebidos, nas contas do grupo contábil de disponibilidades – Depósitos Bancários a Vista e, imediatamente utilizados para fins diversos que não o financiamento das exportações, ou seja, sua aplicação no processo produtivo dos produtos a serem futuramente exportados. Desse modo, passam a estar sujeitos à aplicação da alíquota de 25% do IRRF sobre os juros pagos ao exterior, prevista no 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.

Com vistas a um perfeito entendimento das infrações apuradas, preparamos a seguir o histórico das operações executadas pela fiscalizada até a efetiva utilização dos recursos adiantados para fins diversos daquele previsto em lei, que permitiria a aplicação da alíquota zero do IRRF, bem como à análise dos registros contábeis procedidos.

Os documentos que deram origem aos registros contábeis e demais documentos comprobatórios citados ao longo deste Termo de Verificação Fiscal, tais como contratos, atas de assembleias e reuniões, comprovantes de transferência de numerário, inclusive os lançamentos e razões contábeis obtidos na Escrituração Contábil Digital da fiscalizada, seguem anexados ao presente Processo Administrativo Fiscal decorrente do procedimento fiscal ora relatado; conforme citado anteriormente, anexamos também os elementos probatórios obtidos em fiscalizações já concluídas, que tratam da mesma matéria, (fls. 206/2.873).

1 - Quanto ao Contrato de Pagamento Antecipado de Exportação firmado em 05/11/2007, no valor de US\$500.000.000,00:

Em 01/11/2007:

- Foi realizada, às 10:00 horas, reunião do Conselho de Administração da Gerdau S.A., CNPJ 33.611.500/0001-19, para autorizar suas controladas Gerdau Aços Longos S.A. (empresa fiscalizada) e Gerdau Açominas S.A. a contratarem, cada uma, um pré-pagamento de exportação com a sociedade Gerdau Açominas Overseas Ltd., no valor individual de US\$500.000.000,00 (quinhentos milhões de dólares americanos).

- Foi realizada, às 11:00 horas, reunião do Conselho de Administração da fiscalizada para autorizar a sociedade a contratar o pré-pagamento de exportação nos exatos moldes em que decidido pela sua controladora Gerdau S.A.

Em 05/11/2007:

- Foi realizada, às 08:00 horas, nova reunião do Conselho de Administração da Gerdau S.A. para autorizar suas controladas Gerdau Aços Longos S.A. e Gerdau Açominas S.A. a efetuarem aporte de capital, na forma de investimento, no valor de até US\$1.300.000.000,00 (um bilhão e trezentos milhões de dólares norte-americanos), a razão de 50% cada uma, na sociedade Gerdau Steel North America Inc. - GSNAI, empresa canadense indiretamente controlada por Gerdau S.A., para fins de aumento de capital em outra empresa do Grupo, a Gerdau Ameristeel Corporation.

- Foi realizada, às 09:00 horas, reunião do Conselho de Administração da fiscalizada para autorizar a sociedade a efetuar o aporte de capital, na forma de investimento, na Gerdau Steel North America Inc. - GSNAI, nos moldes em que antes decidido pela sua controladora.

- Foi firmado pela fiscalizada o primeiro Contrato de Pagamento Antecipado de Exportação com a sua credora Gerdau Açominas Overseas Ltd., bem como o Contrato de Câmbio relativo à transferência dos recursos adiantados da credora para fiscalizada: US\$500.000.000,00 que convertidos para moeda nacional importaram à época na quantia de R\$875.375.000,00.

Em 06/11/2007:

- Foi creditada na conta bancária nº 3729796-3 da agência 0527 do Banco Real a importância relativa ao adiantamento concedido, conforme consta do campo “Outras Especificações” do Contrato de Câmbio nº 07/091427, referente à transferência financeira da Gerdau Açominas Overseas Ltd. para fiscalizada.

- Foi efetuada pela fiscalizada, com a utilização integral dos recursos oriundos do contrato de pagamento adiantado de exportação, o aporte de capital na Gerdau Steel North America Inc. -

GSNAI, no valor de R\$899.834.855,39. A importância necessária ao pagamento do aporte de capital saiu da mesma conta bancária nº 3729796-3 da agência 0527 do Banco Real, conforme consta dos Contratos de Câmbio nº. 07/00135237 (R\$ 783.487.031,25) e nº. 07/136043 (R\$116.347.824,14), referentes à transferência financeira da fiscalizada para a “GSNAI”.

Ainda no dia 06/11/2007, foram então efetuados os registros contábeis relativos à entrada dos recursos adiantados e à efetivação do aporte de capital em “GSNAI”.

Conforme informa a fiscalizada (resposta ao Item 1 do Termo de Intimação 01 - Processo Administrativo 16682.722.942/2016-26, TDPF 2016 00095), a entrada dos recursos adiantados (US\$500.000.000,00/R\$875.000.000,00) foi registrada a débito da conta de ativo circulante/disponibilidades de nº 101424 e a crédito da conta de passivo não circulante de nº 224929.

No mesmo dia, foi também registrada a efetivação do aporte de capital na sociedade “GSNAI” (vide resposta ao Item 1 do Termo de Intimação 05 – TDPF 2016 00095).

Veja-se que já nesses lançamentos podemos identificar uma relação entre a entrada dos recursos objeto do contrato de adiantamento e a efetivação do aporte de capital, ambos os registros foram feitos na mesma data e conta de ativo circulante/disponibilidades, ou seja, a conta nº “101424 – Depósito Bancário a Vista – Bco Real S/A - Câmbio”.

Procedemos a seguir a uma análise detalhada dos lançamentos contábeis efetuados até a destinação do respectivo numerário, confirmando que os recursos utilizados no citado aporte de capital corresponde àqueles recebidos provenientes do contrato de pagamento antecipado de exportação datado de 05/11/2007.

Para facilitar a identificação das contas contábeis envolvidas nos aludidos lançamentos, será a utilizada a seguinte nomenclatura:

- 1) A conta de ativo circulante/disponibilidades “101424 – Depósito Bancário a Vista – Bco Real S/A – Câmbio” será referida como “Conta Câmbio”;
- 2) A conta de ativo circulante/disponibilidades “101420 – Depósito Bancário a Vista – Bco Real SA – Agência 0527” será referida como “Conta Ag. 0527”;
- 3) A conta de ativo circulante/disponibilidades “101422 – Depósito Bancário a Vista – Bco Real SA – Recebimentos” será referida como “Conta Recebimentos”;
- 4) A conta de passivo exigível a longo prazo “224920 – Pré-Exportação Longo Prazo - Overseas” será referida como “Conta Pré Exportação LP Overseas”;
- 5) A conta de ativo permanente/investimentos “131047 – Depósito para Aumento de Capital – GSNAI” será referida como “Conta Investimento”.

Vejamos então como transitou pela contabilidade o valor de R\$875.000.000,00, oriundo do contrato de pagamento antecipado de exportação firmado em 05/11/2007, até a sua utilização para efetivação do aporte de capital na sociedade Gerdau Steel North America Inc. - GSNAI:

O aporte passou então a figurar na contabilidade através da conta de ativo permanente/investimento de nº. 131047.

Conforme já relatado, a entrada dos recursos oriundos do adiantamento foi assim registrada:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
06/11/07	101424	DEP BANC A VISTA – BCO REAL S/A -CÂMBIO	D	875.375.000,00	Captação Pré Pagto terceiro
06/11/07	224929	PRE-EXPORT LP. OVER	C	875.375.000,00	Captação Pré Pagto terceiro

Obs: O valor escriturado é correspondente aos US\$500.000.000,00 pelo câmbio praticado no Contrato de Câmbio de Compra nº 07/091427, referente à transferência do adiantamento para a fiscalizada.

- Na Escrituração Contábil Digital do período verifica-se que tais recursos transitaram também pela “Conta Recebimentos”:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
06/11/07	101422	DEP BANC A VISTA – BCO REAL S/A - RECEBIMENTOS	D	875.375.000,00	TRANSF P/101424
06/11/07	101424	DEP BANC A VISTA – BCO REAL S/A - CÂMBIO	C	875.375.000,00	CAMBIO EXP 07/091427 -2927

- Que da “Conta Recebimentos” foram transferidos para a “Conta Ag. 0527”:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
06/11/07	101420	DEP BANC A VISTA – BCO REAL S/A – AG 0527	D	875.375.000,00	CAMBIO EXP 07/091427 -2927
06/11/07	101422	DEP BANC A VISTA – BCO REAL S/A - RECEBIMENTOS	C	875.375.000,00	CAMBIO EXP 07/091427 -2927

Obs: O saldo da "Conta Ag. 0527" (Conta 101420) antes dessa entrada dos recursos era de apenas R\$707.750,54 (vide Razão Contábil anexado ao Processo Administrativo Fiscal).

- E que da "Conta Ag. 0527" foram então transferidos para a "Conta Câmbio" no exato montante necessário ao aporte de capital na "GSNAI":

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
06/11/07	101424	DEP BANC A VISTA – BCO REAL S/A – CÂMBIO	D	783.487.031,25	OPER.CÂMBIO - 972735
06/11/07	101424	DEP BANC A VISTA – BCO REAL S/A – CÂMBIO	D	116.347.824,14	OPER.CÂMBIO - 973029
06/11/07	101420	DEP BANC A VISTA – BCO REAL S/A – AG 0527	C	783.487.031,25	OPER.CÂMBIO - 972735
06/11/07	101420	DEP BANC A VISTA – BCO REAL S/A – AG 0527	C	116.347.824,14	OPER.CÂMBIO - 973029

Obs: Em virtude da diferença entre o valor transferido para o pagamento do aporte de capital (R\$899.834.855,39) e o valor do adiantamento entrado (R\$875.000.000,00), a "Conta Ag. 0527" (conta 101420) chegou a ficar temporariamente com saldo credor em R\$28.415.497,56. O saldo credor foi suprido, em momento posterior ao da transferência, mas ainda no mesmo dia, pela entrada de outros recursos na referida conta.

- Por fim, deu-se a efetivação do aporte de capital na sociedade Gerdau Steel North America Inc. – GSNAI com os recursos que haviam entrado na "Conta Câmbio", vindos da "Conta Ag.0527" e originados no adiantamento recebido em virtude do Contrato de Pagamento Antecipado de Exportação firmado em 05/11/2007:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
06/11/07	131047	DEPÓSIT P/AUMENTO CAPITAL - GSNAI	D	899.834.855,39	REF PGTO CHAPARRAL
06/11/07	101424	DEP BANC A VISTA – BACO REAL S/A - CÂMBIO	C	783.487.031,25	DEB C/C
06/11/07	101424	DEP BANC A VISTA – BACO REAL S/A - CÂMBIO	C	116.347.824,14	DEB C/C

Conforme se verifica, os recursos referentes ao adiantamento recebido transitaram por contas intermediárias / auxiliares ("Conta Câmbio" e "Conta Recebimentos") até que restaram efetivamente utilizados para pagamento do aporte de capital. Cada débito efetuado em conta intermediária/auxiliar é "anulado" por um crédito seguinte (são débitos e créditos de mesmo valor) e ao final os lançamentos que subsistem são exatamente aqueles que de fato identificam as operações efetivamente registradas, quais sejam: (i) o débito na conta de ativo/disponibilidades 101420 ("Conta Ag. 0527"), pela entrada dos recursos do adiantamento, em contrapartida a crédito na conta de passivo a longo prazo nº 224929 ("Conta Pré-Exportação LP Overseas"), pelo reconhecimento no passivo da obrigação assumida em face do contrato firmado; e (ii) o débito na conta de ativo permanente/investimento nº 131047 ("Conta Investimento"), pelo registro do aporte de capital no ativo da fiscalizada, em contrapartida a crédito na mesma conta de ativo/disponibilidades 101420 ("Conta Ag. 0527"), pela utilização do adiantamento recebido para integralização do aporte de capital:

Débito	101420	Dep Banc a Vista – Bco Real Ag 0527	R\$ 875.375.000,00
Crédito	224929	Pré Export LP Overseas	R\$ 875.375.000,00

E

Débito	131047	Depós p/ Aumento Capital - GSNAI	R\$ 899.834.855,39
Crédito	101420	Dep Banc a Vista – Bco Real Ag 0527	R\$ 783.487.031,25
Crédito	101420	Dep Banc a Vista – Bco Real Ag 0527	R\$ 116.347.824,14

Com efeito, a integralidade dos recursos recebidos em função do Contrato de Pagamento Antecipado de Exportação firmado em 05/11/2007 foi utilizada no aporte de capital na sociedade "GSNAI". Tais recursos são aqueles registrados na "Conta Câmbio", no montante de R\$899.834.855,39 (R\$783.487.031,25 + R\$116.347.824,14), em virtude da transferência vinda da "Conta Ag. 0527", transferência essa que não seria possível se nela - "Conta Ag. 0527" - não tivesse ocorrido anteriormente a entrada dos valores adiantados pela credora Gerdau Açominas Overseas Ltd., no montante de R\$875.375.000,00, uma vez que seu saldo até então era de apenas R\$707.750,54.

Demonstramos a seguir o movimento da "Conta Ag. 0527" no dia em que ocorreram essas transações:

Conta 101420 – Dep. Bancário à Vista – Bco Real – Ag. 0527	
Saldo Inicial em 06/11/2007	707.750,54
Débito ref. ao Adiantamento	875.375.000,00
Crédito ref. à transferência para “Conta Câmbio”	(899.834.855,39)
Outros Débitos	145.188.258,34
Outros Créditos	(96.866.709,13)
Saldo Final em 06/11/2007 (devedor)	24.569.444,36

E isto tudo mais uma vez se confirma também quando consideradas todas as demais entradas ocorridas nessa conta - “Conta Ag. 0527” - ao longo do mês. A constatação a que se chega é a mesma: Os recursos adiantados pela credora Gerdau Açominas Overseas Ltd. foram destinados ao pagamento do aporte de capital na “GSNAI”. Se na “Conta Ag. 0527” não tivesse havido a entrada dos recursos oriundos do adiantamento, não existiria numerário suficiente para efetuar a indigitada transferência para a “Conta Câmbio”, por insuficiência de saldo na quase exata medida do valor adiantado. Para confirmar nossa conclusão, preparamos a seguir a movimentação da “Conta Ag. 0527” (Conta nº 101420) com e sem a entrada dos recursos relativos ao adiantamento:

Conta “101420 – Dep Bancário à Vista – Bco Real – Ag 0527” <u>não considerando o débito relativo à entrada dos recursos objeto do adiantamento</u>	
Saldo inicial em 01/11/2007	589.498,48
Total dos débitos, sem o registro do adiantamento.	586.530.569,21
Total dos créditos, que inclui a transferência para a “Conta Câmbio”	1.461.847.191,46
Saldo Final em 30/11/2007	(874.727.123,77)

Conta “101420 – Dep Bancário à Vista – Bco Real – Ag 0527” <u>pela efetiva movimentação no período analisado</u>	
Saldo inicial em 01/11/2007	589.498,48
Total dos débitos, com o registro do adiantamento.	1.461.905.569,21
Total dos créditos, que inclui a transferência para a “Conta Câmbio”	1.461.847.191,46
Saldo Final em 30/11/2007	647.876,23

Obs: Razão Contábil anexada ao Processo Administrativo Fiscal.

Veja-se que não se está aqui a afirmar que a fiscalizada não dispunha de outros recursos, em outras contas contábeis, em montante suficiente à efetivação do aumento de capital, mas sim que os recursos utilizados para tal efetivação foram incontestavelmente àqueles captados por meio do contrato de pagamento antecipado de exportação e que assim restou caracterizado o descumprimento da condição imposta em lei para aplicação da alíquota do IRRF em relação aos juros pagos. Disso não há dúvidas.

Observe-se que, a despeito da forma adotada pela fiscalizada para contabilização de suas operações, com a utilização de contas intermediárias/auxiliares (“Conta Câmbio” e “Conta Recebimentos”) para registro transitório da entrada do valor referente ao adiantamento, certamente para fins de controle interno no que diz respeito à origem e utilização dos dinheiros recebidos, o que se tem na essência é que a conta “101420 – Dep Banc à Vista – Bco Real – Ag 0527” (“Conta Ag. 0527”) é que representava contabilmente a conta bancária nº 3729796-3 da agência 0527 do Banco Real, na qual foram efetivamente depositados os recursos oriundos do adiantamento e da qual os mesmos foram utilizados para efetivação do aporte de capital, tudo num mesmo dia.

Tais eventos devidamente comprovados com base nas informações constantes do campo “Outras Especificações” dos Contratos de Câmbio referentes ao recebimento do adiantamento e à transferência do numerário ao exterior para pagamento do aporte de capital.

No campo “Outras Especificações” do Contrato de Câmbio nº 07/091427, relativo à transferência dos valores objeto do adiantamento para a fiscalizada, sendo que o seu número encontra-se apostado no histórico do respectivo registro contábil da entrada do numerário na conta “101420 – Depósito Bancário à Vista – Banco Real Ag. 0527” acima mencionada.

Portanto, para o caso analisado é irrelevante verificar a existência ou não de outros recursos disponíveis nas demais contas contábeis, haja vista que não foram comprovadamente a origem dos recursos utilizados para a efetivação do aumento de capital, pois os recursos objeto do

citado contrato de adiantamento é que foram efetivamente utilizados, e devidamente demonstrados através das contas contábeis aqui analisadas.

Após o cotejo entre os documentos que registraram as operações e a respectiva escrituração contábil, dúvidas não restam de que os recursos oriundos do contrato de pagamento antecipado de exportação firmado em 05/11/2007 entre a fiscalizada e a sociedade Gerdau Açominas Overseas Ltd. foram integralmente e na mesma data utilizados para fim diverso previsto nas normas legais, que possibilitam a aplicação da alíquota zero do IRRF, pois tais recursos foram comprovadamente utilizados para o aporte de capital efetuado na sociedade “GSNAI” e não no financiamento de exportações, motivo pelo qual se impõe a exigência do IRRF à alíquota de 25%, nos termos do art. 9º da Lei 9.779, de 1999, calculado com base no valor das remessas de juros ao exterior ocorridas no ano-calendário de 2017.

E a exigência do IRRF se impõe mesmo se, por hipótese, tivessem ocorrido exportações ao credor para fins de amortização do principal devido relativamente ao contrato firmado, uma vez que tais exportações, se ocorridas, não teriam sido financiadas com os recursos oriundos da referida operação, posto que, tais recursos foram comprovadamente aplicados no aporte de capital na sociedade “GSNAI”.

Mas o fato é que a amortização do principal devido em relação ao Contrato de Pagamento Antecipado de Exportação firmado em 05/11/2007 não foi realizada mediante exportações de bens para o credor, mas sim mediante simples transferências bancárias de numerário, em desacordo com o disposto no Item 4 das considerações postas no contrato que previa “o pagamento do empréstimo por meio do fluxo natural de exportações do Tomador ao Credor” e, da mesma forma, a cláusula contratual de número “2a”, que dispunha que o tomador estava obrigado “a pagar o valor do principal do Empréstimo mediante exportações de Bens ao Credor até 05 de novembro de 2017 (a “Data de Vencimento”), em montante equivalente ao referido valor de principal”.

As transferências bancárias foram realizadas entre 24/06/2016 e 28/09/2017, nos montantes de US\$157.250.000,00, ao longo do ano de 2016, e de US\$342.750.000,00 durante o ano de 2017, totalizando assim os US\$500.000.000,00 devidos a título de principal, conforme informado pela própria fiscalizada em resposta aos TIF 03 e 04 (TDPF 2017-00041) e comprovado mediante os respectivos documentos apresentados (Docs. 01 a 19, referente ao Termo de Intimação 03, e docs. 01 a 08, relativo ao Termo de Intimação 04).

E mesmo a realização de exportações a qualquer tempo para importadores diversos para obtenção dos recursos financeiros necessários ao pagamento das obrigações junto à Gerdau Overseas –, se assim de fato ocorrida, não é suficiente para usufruir do benefício da alíquota zero do IRRF.

No presente caso tais recursos não tiveram a destinação prevista no contrato, tampouco temos evidências que foram enviados ao credor os produtos siderúrgicos em montante equivalente ao principal devido.

Como relatado, os recursos foram utilizados, no mesmo dia em que foram recebidos, em desacordo com as condições previstas na norma legal e o credor, por sua vez, foi pago principalmente mediante a simples transferência de numerário.

Por fim registra-se ainda que o aporte de capital realizado na “GSNAI” foi, no dia seguinte ao seu pagamento, convertido em participação acionária na referida empresa, participação essa em seguida utilizada para efetuar aumento de capital em outra sociedade – a Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda.

Com essa última capitalização, a partir do ano de 2007, o investimento realizado em Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda. passou então a figurar na Ficha 52 (Ficha “Participação Permanente em Coligadas ou Controladas”) da Declaração de Informações

Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ da fiscalizada (vide respectivos lançamentos contábeis nos Razões das contas “131000 – Depós p/ Aumento Capital – Gerdau Intern Empr”, “130020 – Inv Cta Vlr Patr Gerdau Intern Empreend L” e “131059 – Ágio – Gerdau Internacional Empreendimentos L”).

2 - Quanto ao Contrato de Pagamento Antecipado de Exportação firmado em 24/08/2010, no valor de US\$151.000.000,00:

Também os recursos antecipados em virtude do contrato de adiantamento firmado em 24/08/2010 foram recebidos e imediatamente utilizados para fins outros que não o financiamento de exportações, porquanto, foram aplicados no aumento de capital da sociedade investida Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda.

Descrevemos abaixo a cronologia das operações que ocorreram na mesma data, ou seja, 24/08/2010:

- Foi realizada, às 09:00 horas, reunião do Conselho de Administração da Gerdau S.A. para, entre outras questões, autorizar a efetivação de um adiantamento para futuro aumento de capital, no valor de até R\$275.000.000,00 (duzentos e setenta e cinco milhões de reais), na sociedade Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda.

- Foi realizada, às 09:30 horas, reunião do Conselho de Administração da fiscalizada para, entre outros, autorizar a sociedade a contratar um pré-pagamento de exportação a ser celebrado com a sociedade Gerdau Açominas Overseas Ltd., no valor de US\$151.000.000,00 (cento e cinquenta milhões de dólares americanos), e a efetuar o aludido aumento de capital no valor de até R\$275.000.000,00, na sociedade investida Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda.

- Foi firmado pela fiscalizada o Contrato de Pagamento Antecipado de Exportação com a sua credora Gerdau Açominas Overseas Ltd., bem como o Contrato de Câmbio relativo à transferência dos recursos adiantados da credora para fiscalizada: US\$151.000.000,00 que convertidos para moeda nacional, à época, no valor de R\$267.662.600,00.

- Foi creditada na conta bancária nº 99524236 da agência 0011 do Banco Citibank a importância relativa ao adiantamento recebido, conforme consta do campo “Outras Especificações” do Contrato de Câmbio nº 10/061968, referente à transferência financeira da Gerdau Açominas Overseas Ltd. para fiscalizada.

- Foi realizado pela fiscalizada, com a utilização integral dos recursos oriundos do Contrato de Pagamento Adiantado de Exportação, o adiantamento para futuro aumento do capital da investida Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda., no valor de R\$266.817.000,00.

- Foram efetuados os seguintes registros contábeis.

Vejamos então como se deu a movimentação contábil dos valores recebidos provenientes do adiantamento (US\$151.000.000,00/R\$267.662.600,00). Neste caso, a quantidade de registros transitórios em contas intermediárias / auxiliares é consideravelmente maior do que primeiro contrato, de forma que, buscando simplificar a exposição, vamos aqui discorrer sobre aqueles registros que efetivamente demonstram a movimentação dos valores partindo do seu recebimento até a sua aplicação via aumento de capital de uma investida, conforme demonstrado no documento (Anexo I deste Termo de Verificação Fiscal – TDPF – 2016.00186-3), no qual relacionamos todos os lançamentos realizados, e apresentando um demonstrativo da movimentação por conta contábil envolvida nos lançamentos.

À nomenclatura das contas já adotada, faz-se necessário acrescentar as seguintes contas:

- 1) A conta do ativo circulante/disponibilidades “101524 – Depósito Bancário a Vista – Citibank – Câmbio” será citada como “Conta Citibank Câmbio”;
- 2) A conta do ativo circulante/disponibilidades “101403 – Depósito Bancário a Vista – Bco Bradesco SA – Tesouraria” será referida como “Conta Bradesco Tesouraria”;
- 3) A conta do ativo circulante/disponibilidades “101520 – Depósito Bancário a Vista - Citibank SA – Agência 0011” será referida como “Conta Citibank Ag. 0011”;
- 4) A conta do ativo circulante/disponibilidades “101526 – Depósito Bancário a Vista – Citibank – Diversos” será referida como “Conta Citibank Diversos”;
- 5) A conta do ativo circulante/disponibilidades “101523 – Depósito Bancário a Vista – Citibank SA – Tesouraria” será referida como “Conta Citibank Tesouraria”;

- 6) A conta do ativo circulante/disponibilidades “101400 – Depósito Bancário a Vista – Bco Bradesco SA – Ag. 0268” será referida como “Conta Bradesco Ag. 0268”;
- 7) A conta do ativo circulante/disponibilidades “101402 – Depósito Bancário a Vista – Bco Bradesco SA – Recebimentos” será referida como “Conta Bradesco Recebimentos”; e
- 8) A conta do ativo não circulante/investimentos “131000 – Depósito para Aumento de Capital – Gerdau Internacional Empreendimentos” será citada como “Conta Aumento de Capital GI”.

Segundo informado pela fiscalizada (resposta ao Item 1 do Termo de intimação 01 – Processo 16682.722.942/2016-26), a entrada dos recursos objeto do adiantamento foi registrada a débito da conta de ativo circulante/disponibilidades n.º. 101524 e a crédito da conta de passivo não circulante n.º. 224929:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
24/08/10	101524	DEP. BANC. A VISTA –CITIBANK -CAMBIO	D	267.662.600,00	Captação – Pré Pagto Terceir
24/08/10	224929	PRE-EXPORT LP - OVERSEAS	C	267.662.600,00	Captação – Pré Pagto Terceir

Com relação à saída dos recursos para o aumento de capital na Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda., confirmamos no Razão Contábil a crédito da conta do ativo circulante/disponibilidades n.º 101403 e a débito da conta de ativo não circulante/investimentos n.º 131000:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
24/08/10	131000	DEPOS P/AUMENTO CAPITAL GERDAU INTERN EMPR	D	266.817.000,00	DEPOSITO P/ AUMENTO CAPITAL – GERDAU INTERNAC
24/08/10	101403	DEP BANC A VISTA –BCO BRADESCO - TESOURAR	C	266.817.000,00	DEPOSITO P/ AUMENTO CAPITAL – GERDAU INTERNAC

Observe-se que o lançamento acima transcrito, se analisado isoladamente, faz parecer que os recursos utilizados para realizar o aumento de capital teriam como lastro disponibilidades diferentes daquelas registradas na conta “Citibank Câmbio” e relativas ao adiantamento recebido, uma vez que nele está apontada uma saída de numerário da “Conta Bradesco Tesouraria”. Mas isso é só aparentemente, como constatado a partir da análise dos demais lançamentos contábeis efetuados na escrituração das duas operações - a entrada do adiantamento e a saída referente ao aumento de capital na Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda., pois os recursos que saíram da “Conta Bradesco Tesouraria” para o aumento do capital na Gerdau Internacional são exatamente aqueles provenientes do adiantamento recebido em 24/08/2010 e que na referida conta apenas transitaram temporariamente.

No que tange à entrada dos recursos objeto do adiantamento foram efetuados três registros contábeis:

Em 24/08/2010, os recursos entraram na “Conta Citibank Câmbio”:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
24/08/10	101524	DEP. BANC. A VISTA –CITIBANK -CAMBIO	D	267.662.600,00	Captação – Pré Pagto Terceir
24/08/10	224929	PRE-EXPORT LP - OVER	C	267.662.600,00	Captação – Pré Pagto Terceir

No mesmo dia, foram também registrados na “Conta Citibank Ag. 0011”:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
24/08/10	101520	DEP. BANC. A VISTA –CITIBANK – AG 0011	D	267.662.600,00	CREDITO DE CAMBIO - 360048
24/08/10	101526	DEP. BANC. A VISTA –CITIBANK – DIVERSOS	C	267.662.600,00	CREDITO DE CAMBIO - 360048

E em 31/08/2010, os registros acima a débito na “Conta Citibank Câmbio” e a crédito na “Conta Citibank Diversos” foram revertidos, um à contrapartida do outro:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
31/08/10	101526	DEP. BANC. A VISTA –CITIBANK - DIVERSOS	D	267.662.600,00	Documento contábil DBV – CITIBANK DIVERSOS como ref.
31/08/10	101524	DEP. BANC. A VISTA –CITIBANK - CÂMBIO	C	267.662.600,00	Documento contábil DBV – CITIBANK DIVERSOS como ref.

Dessa forma, o registro final proveniente dos valores adiantados foi o de sua entrada na “Conta Citibank Ag. 0011”, que era a conta bancária na qual os mesmos foram depositados (vide campo “Outras Especificações” do Contrato de Câmbio n.º 10/061968, relativo à transferência dos recursos para a fiscalizada).

No que tange a aplicação realizada referente ao aumento de capital na Gerdau Internacional Ltda., foram os seguintes os registros efetuados:

Em 24/08/2010, foi efetuado aquele registro já transcrito informado pela fiscalizada relativo à saída do numerário da “Conta Bradesco Tesouraria” para a realização do aumento de capital:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
24/08/10	131000	DEPOS P/AUMENTO CAPITAL GERDAU INTERN EMPR	D	266.817.000,00	DEPOSITO P/ AUMENTO CAPITAL – GERDAU INTERNAC
24/08/10	101403	DEP BANC A VISTA –BCO BRADESCO - TESOURAR	C	266.817.000,00	DEPOSITO P/ AUMENTO CAPITAL – GERDAU INTERNAC

Por sua vez, verifica-se que esta saída da “Conta Bradesco Tesouraria” está vinculada a duas transferências no mesmo dia 24/08/2010, e no mesmo valor, uma vinda da “Conta Citibank Tesouraria” e outra da “Conta Bradesco Ag. 0528”:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
24/08/10	101403	DEP BANC A VISTA –BCO BRADESCO SA- TESOURAR	D	266.817.000,00	TRANSFERENCIA N/DATA
24/08/10	101523	DEP BANC A VISTA –BCO CITIBANK SA- TESOURARIA	C	266.817.000,00	TRANSFERENCIA N/DATA

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
24/08/10	101403	DEP BANC A VISTA –BCO BRADESCO SA- TESOURAR	D	266.817.000,00	TED – TRANSF ELET DISPON - 54244850
24/08/10	101400	DEP BANC A VISTA –BCO BRADESCO SA- AG 0258	C	266.817.000,00	TED – TRANSF ELET DISPON - 54244850

Obs: Este segundo lançamento pela passagem do numerário na “Conta Bradesco Ag. 0528” foi justificado pelo Doc. 17, demonstrado na resposta ao Termo de Intimação 05 – TDPF 2016 00095 (referido documento dá notícia de que o numerário relativo ao pagamento do aumento de capital foi transferido dessa conta para a sociedade investida). O lançamento foi a seguir revertido à contrapartida de outra conta intermediária/auxiliar (“Conta Bradesco Recebimentos”), gerando assim “efeito zero” em ambas as contas.

Após esse lançamento a crédito, a “Conta Citibank Tesouraria” ficou provisoriamente com saldo credor no mesmo valor da transferência efetuada (R\$266.817.000,00 - vide Razão Contábil anexado ao presente Processo Administrativo Fiscal). Em 26/08/2010 e 30/08/2010 foram feitos os necessários lançamentos para ajustar o saldo credor da “Conta Citibank Tesouraria”. O numerário para esse ajuste veio então da “Conta Citibank Diversos”:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
26/08/10	101403	DEP BANC A VISTA –BCO BRADESCO SA- TESOURAR	D	800.000,00	TRANSFERENCIA N/DATA
26/08/10	101523	DEP BANC A VISTA –CITIBANK SA- TESOURARIA	C	800.000,00	TRANSFERENCIA N/DATA

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
30/08/10	101523	DEP BANC A VISTA –CITIBANK- TESOURAR	D	267.817.000,00	Documento contábil DBV – CITIBANK TESOURAR como ref
30/08/10	101526	DEP BANC A VISTA –CITIBANK DIVERSOS	C	267.817.000,00	Documento contábil DBV – CITIBANK DIVERSOS como ref

E a “Conta Citibank Diversos” somente pode transferir esse numerário para a “Conta Citibank Tesouraria” porque antes havia sido nela registrada a entrada de recursos vindos da “Conta Citibank Ag. 0011” no exato montante necessário ao pagamento do aumento de capital na Gerdau Internacional (antes da entrada desses recursos o saldo da “Conta Citibank Diversos” era nulo, vide Razão Contábil anexado ao presente Processo Administrativo Fiscal):

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Débitos
24/08/10	101526	DEP BANC A VISTA – CITIBANK - DIVERSOS	D	266.817.000,00
24/08/10	101520	DEP BANC A VISTA – CITIBANK AS – AG 0011	C	266.817.000,00

Depois de confrontados os débitos e os créditos efetuados, o registro que remanesce em relação à realização do aumento de capital na Gerdau Internacional é justamente aquele que demonstra que as disponibilidades necessárias a essa operação tiveram sua origem nos recursos existentes na “Conta Citibank Ag. 0011”, que eram aqueles recursos provenientes do contrato de adiantamento firmado com a Gerdau Açominas Overseas Ltd. no valor de R\$267.662.600,00. Não foram outros os recursos transferidos da “Conta Citibank Ag. 0011” para a “Conta Citibank Diversos”. A “Conta Citibank Ag. 0011”, antes da entrada de referidos recursos, não possuía saldo suficiente para realizar a transferência. Até então seu saldo era de apenas R\$34.119,78:

Conta 1010520 – Dep Bancário à Vista – Ag 0011	
Saldo Inicial em 24/08/2010 (devedor)	34.119,74
Débito ref. ao Adiantamento	267.662.600,00
Crédito ref. à transferência para “Conta Câmbio “	(266.817.000,00)
Outros Débitos	0,00
Outros Créditos	0,00
Saldo Final em 24/08/2010 (devedor)	879.719,78

E tal conta - “Conta Citibank Ag. 0011” - não teria saldo suficiente mesmo considerando as demais entradas (créditos) no decorrer do mês de agosto/2010. Ainda assim, haveria insuficiência de saldo em valor proporcional ao do adiantamento:

Conta”101520” –Dep. Bancário à Vista – Citibank AS – Ag 0011” se desconsiderado o débito relativo à entrada dos recursos objeto do adiantamento	
Saldo Inicial em 01/08/2010	71.846,60
Total dos Débitos, Exceto a Entrada do Adiantamento	330.000,00
Total dos Créditos, Incluído o ref. à Transferência para a “Conta Câmbio”	267.995.967,97
Saldo Final em 31/08/2010	-267.594.121,37

Conta”101520” –Dep. Bancário à Vista – Citibank AS – Ag 0011” pelos seus efetivos valores	
Saldo Inicial em 01/08/2010	71.846,60
Total dos Débitos, Exceto a Entrada do Adiantamento	267.992.600,00
Total dos Créditos, Incluído o ref. à Transferência para a “Conta Câmbio”	267.995.967,97
Saldo Final em 31/08/2010	68.478,63

Obs: Razão Contábil anexado ao Processo Administrativo Fiscal.

E como no outro caso analisado anteriormente, para confirmarmos a origem dos recursos utilizados no aumento de capital e, conseqüentemente, o descumprimento da norma legal no que tange ao IRRF, não é necessário o estudo de outras contas contábeis, relativas a eventuais disponibilidades ou a outros ativos.

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 àqueles mesmos provenientes do adiantamento recebido em 24/08/2010, os quais tiveram sua movimentação registrada especificamente nas contas e datas aqui analisadas.

Tal constatação deu-se após verificarmos a movimentação de cada conta contábil, e respectivos débitos e créditos. Confirmamos que 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: (i) o débito na conta de ativo/disponibilidades 101520 (“Conta Citibank Ag. 0011”), pela entrada dos recursos do adiantamento, em contrapartida a crédito na conta de passivo a longo prazo nº 224929 (“Conta Pré-Exportação LP Overseas”), pelo reconhecimento no passivo da obrigação assumida em face do contrato firmado; e (ii) o débito na conta de ativo não circulante/investimento nº 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. 0011), via utilização do adiantamento recebido na aquisição dos investimentos:

Débito	101520	Dep Banc a Vista – Citibank SA Ag 0011	RS 267.662.600,00
Crédito	224929	Pré Export LP Overseas	RS 267.662.600,00

E

Débito	131000	Depós p/ Aumento Capital – Gerdau Intern Empr	RS 266.817.000,00
Crédito	101420	Dep Banc a Vista – Citibank SA Ag 0011	RS 266.817.000,00

Conforme demonstrado, não obstante a forma ou a ordem adotada pela fiscalizada na contabilização dos valores, o fato é que os recursos utilizados para a realização do referido

aumento de capital foram àqueles mesmos recebidos em adiantamento da Gerdau Açominas Overseas Ltd. em função do contrato de pagamento antecipado de exportação firmado em 24/08/2010. Do confronto entre a escrituração contábil e os documentos que registraram as operações efetuadas, resta constatado que tais recursos entraram na “Conta Citibank ag. 0011” transitaram pelas contas intermediárias e foram por fim utilizados para pagamento do aumento de capital da investida Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda.

Assim, com base em todo o exposto, proceder-se-á também à exigência do IRRF à alíquota de 25%, na forma do já mencionado e transcrito art. 9º da Lei 9.779, de 1999, em relação às remessas de juros decorrentes do aludido contrato realizadas no ano-calendário de 2017.

Por fim, destacamos que a amortização do valor principal devido foi efetuada principalmente por meio de simples transferências bancárias de numerário e não mediante exportações de bens para o credor.

Ainda, quanto aos valores destinados ao aumento de capital efetuado na Gerdau Internacional, os mesmos foram devidamente capitalizados e registrados em dezembro/2010 na conta relativa ao investimento, conforme consta dos Razões Contábeis das Contas “131000 – Depósito para Aumento de Capital – Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda” e “130020 – Investimento Conta Valor Patrimonial – Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda”, anexados aos autos do Processo Administrativo Fiscal.

24. Em resumo, extrai-se da narrativa fiscal que a Recorrente firmou contratos com Gerdau Açominas Overseas Ltd., que tinham por objeto “*o pagamento antecipado de exportações futuras de produtos*”. Em cumprimento ao pactuado, foram feitos pagamentos nos valores de US\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de dólares americanos), em 05.11.2007; US\$ 151.000.000,00 (cento e cinquenta e um milhões de dólares americanos), em 24.08.2010; e US\$ 325.000.000,00 (trezentos e vinte e cinco milhões de dólares americanos), em 16.09.2014.

25. Entretanto, segundo a fiscalização, com exceção da importância de US\$ 325.000.000,00, os valores recebidos antecipadamente pela Recorrente, equivalentes a US\$ 500.000.000,00 e US\$ 151.000.000,00, não teriam sido utilizados como fontes de financiamento de exportações, mas sim para efetuar aporte de capital em outra empresa e para aumento do capital de empresa investida, nos mesmos dias da entrada dos recursos provenientes dos supostos pagamentos antecipados de exportação.

26. Isto porque, em relação ao Contrato de Pagamento Antecipado de Exportação firmado em 05.11.2007, no valor de US\$ 500.000.000,00, o rastreamento da respectiva contabilização indicou que a integralidade dos recursos recebidos foi utilizada no aporte de capital na sociedade Gerdau Steel North America Inc. - GSNAI, empresa canadense indiretamente controlada por Gerdau S/A, para fins de aumento de capital em outra empresa do Grupo, a Gerdau Ameristeel Corporation.

27. Já quanto ao Contrato de Pagamento Antecipado de Exportação firmado em 24.08.2010, no valor de US\$ 151.000.000,00, a fiscalização apurou, também a partir da contabilidade, que os recursos foram aplicados no aumento de capital da sociedade investida Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda.

28. Nessa ordem de ideias, por não considerar que os recursos recebidos pela Recorrente foram destinados ao financiamento de exportações, os juros por ela pagos à credora estrangeira deveriam, segundo a fiscalização, se submeterem à incidência do IR Fonte à alíquota de 25%, *ex vi* do disposto no artigo 9º da Lei nº 9.779, de 1999, *litteris*:

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

29. Pois bem, não há qualquer controvérsia a respeito do fato de a Recorrente ter efetivamente realizado o aporte de capital na sociedade Gerdau Steel North America Inc. - GSNAI e ter promovido aumento de capital da sociedade investida Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda. O deslinde do embate reside em saber se, como defende a Recorrente, a circunstância de as exportações terem sido realizadas é suficiente para configurar o direito à apuração do IR Fonte incidente sobre os juros pagos pelos adiantamentos recebidos do exterior, sob alíquota zero.

30. Nessa toada, o inciso XI e o parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 9.481, de 1997, são suficientemente elucidativos ao disporem sobre a redução a zero da alíquota de imposto de renda na fonte sobre rendimentos de beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, nos seguintes termos:

Lei nº 9.481/1997:

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) (Vide Decreto nº 6.761, de 2009)

(...)

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

Parágrafo único. Nos casos dos incisos II, III, IV, VIII, X, XI e XII deverão ser observadas as condições, formas e prazos estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda. **(Redação dada pela Medida Provisória nº 428, de 2008)**

Parágrafo único. 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. **(Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)**

31. Como se verifica, o comando legal aponta que as condições, formas e prazos a serem observados para a fruição do direito de submeter as remessas de juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações serão aqueles estabelecidos pelo Poder Executivo, que veio a editar o Decreto nº 6.761, de 2009, cujo §1º de seu artigo 6º ostenta a seguinte redação:

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.

(...)

32. A seu turno, o artigo 1º, inciso V e §2º da Portaria MF nº 70, de 1997, estampam a seguinte diretriz:

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.

(...)

33. *Tollitur quaestio*: salta aos olhos que o único requisito eleito pelo Poder Executivo para a aplicação da alíquota zero na apuração do IR Fonte incidente sobre pagamentos de juros relativos a créditos obtidos no exterior é que os recursos sejam aplicados no financiamento de exportações brasileiras, **conforme comprovação feita pelo banco autorizado**, observadas as normas expedidas pelo BACEN. Neste sentido, consulte-se o artigo 12 da Instrução Normativa RFB n.º 1.455, 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 n.º 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 subsequente 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.

(original sem destaque)

34. As normas editadas pelo BACEN não destoam desse entendimento, antes o corroboram, conforme exemplifica o artigo 1º da Circular n.º 2.751, de 1997, a saber:

Art. 1º Para efeito de comprovação da aplicação de créditos obtidos no exterior no financiamento de exportações brasileiras, de modo a fazer jus à redução a zero da alíquota do

imposto de renda na fonte prevista no art. 1º da Medida Provisória nº 1.563, de 31.12.96, os bancos autorizados a operar em câmbio devem utilizar o formulário de modelo anexo, no qual serão registrados os saldos diários em moedas estrangeiras, expressos por sua equivalência global em dólares dos Estados Unidos, apresentados nas seguintes contas: (...)

(...)

35. Ademais, frise-se que não há necessidade de vinculação entre o financiador das exportações e o importador, pois a lei não estipula tal exigência, referindo-se apenas ao financiamento das exportações, que pode ser operado pelo próprio importador ou por terceiros, como bem esclarece o artigo 73 da Circular BACEN nº 3.689, de 2013, segundo o qual “*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*”.

36. Outrossim, com exceção das cédulas e moedas específicas, com valor histórico que as tornam objeto de desejo de numismáticos, o dinheiro é, por excelência, dotado de fungibilidade, isto é, conforme reiteradamente alardeado pela Recorrente, não pode ser “carimbado”. Desse modo, mesmo diante da contemporaneidade do ingresso dos recursos relativos aos pagamentos antecipados das exportações e das operações societárias que demandaram a utilização de montantes semelhantes, não há o que se falar de desvio da finalidade de financiamento das exportações quando estas venham a ser realizadas.

37. Por conseguinte, ainda que se admita, conforme ponderou a r. decisão recorrida, que “*a competência do BACEN não excluiu a atuação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, pois a gestão e execução das atividades de arrecadação, lançamento, cobrança administrativa, fiscalização, pesquisa e investigação fiscal e controle da arrecadação, contrariamente ao sugerido pela reclamante através da impugnação, compete à RFB*”, é indene de dúvidas que essa atividade deve se ater à comprovação de que as exportações, em relação às quais a empresa nacional recebeu antecipações, foram realizadas em consonância com a dimensão dos pagamentos recebidos, mediante a análise da execução dos contratos ao longo do seu prazo de vigência.

38. Ou seja, os dispositivos legais e regulamentares que regem a matéria não estipulam o modo como os recursos advindos de adiantamentos devem ser utilizados até que as exportações sejam efetivadas, em claro divórcio entre a legislação aplicável e a motivação do lançamento, revelando evidente vício material por erro no enquadramento jurídico dos fatos.

39. Alerta-se que os únicos motivos que ensejaram a lavratura do auto de infração consistiram no entendimento da fiscalização de que os ingressos advindos do exterior não foram direcionados ao financiamento das exportações por terem sido, no seu entender, utilizados para fins societários e por não terem sido oriundos da entidade importadora, não tendo sequer sido solicitados os documentos usuais às operações de PPE/RAE, o que permitiria a análise em toda a sua extensão. Por conseguinte, não é factível, neste momento processual, enveredar sobre outros aspectos relacionados à aplicação da alíquota zero em questão, inclusive no que concerne à efetividade das exportações, sob pena de inovação do lançamento e modificação de seus critérios jurídicos, prática vedada pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional¹.

¹ CTN, art. 146: “*A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser*

40. Portanto, merece acolhimento o pleito recursal para cancelar o auto de infração.

DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

41. Subsidiariamente, sustenta a Recorrente a ilegalidade da exigência de juros calculados pela taxa Selic sobre a multa de ofício, uma vez que estariam restritos aos tributos supostamente não pagos e não sobre multas, isto porque, além da ausência de previsão legal para a incidência de juros sobre multa, o enquadramento legal apontado na decisão recorrida não autoriza tal imposição (artigo 61, §3º da Lei n.º 9.430, de 1996).

42. Prossegue argumentando que não há como se confundir débito, ou seja, o próprio tributo supostamente não recolhido, com penalidade imposta a partir de descumprimento de obrigação tributária, pois aquele deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada e esta resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica, concluindo que não há como se exigir a incidência de juros sobre a multa de ofício, uma vez que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o montante que deveria ter sido recolhido no prazo legal e não o foi.

43. Sem razão o inconformismo.

44. De fato, não se pode colocar no oblívio que a penalidade é parte integrante da obrigação tributária principal e, por decorrência, do crédito tributário, sobre o qual incidem juros desde o inadimplemento, nos termos dos artigos 113 e 139 do Código Tributário Nacional c/c artigo 43 da Lei 9.430, de 1996, assim enunciados:

CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

L. 9.430/1996:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3o do art. 5o, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

45.De todo modo, a matéria não comporta mais discussão face à edição da Súmula CARF n.º108, assim enunciada:

Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

46.Por via de consequência, nada a prover no ponto combatido.

DISPOSITIVO

48.Pelo exposto, afasto as preliminares suscitadas e, no mérito, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar o auto de infração.

49.Se vencido, nego provimento ao pedido recursal subsidiário acerca da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, mantendo a previsão.

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone- Redator Designado

O Colegiado, pelo voto de qualidade, divergiu do I. Relator Jandir José Dalle Lucca unicamente em questão de mérito e especificamente na parte em que deu provimento ao RV no sentido de afastar os lançamentos de IRRF incidentes sobre remessas a título de juros realizadas pela recorrente a favor de GERDAU AÇOMINAS OVERSEAS LTD., domiciliada nas Ilhas Cayman, devidos por força de contratos conhecidos como pré-pagamento de exportação, no caso atuando como antecipação de recursos destinados ao financiamento do processo produtivo de bens a serem exportados.

Referidos lançamentos abrangem fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2017 e dizem respeito a contratos firmados pela recorrente com Gerdau Açominas Overseas Ltd. tendo por objeto “*o pagamento antecipado de exportações futuras de produtos*”, conforme abaixo reproduzido:

EMPRÉSTIMOS CONTRATADOS COM GERDAU AÇOMINAS OVERSEAS LTD			
#	FIRMADO EM	NO VALOR DE	VALOR RECEBIDO EM
1	05/11/2007	500.000.000,00 USD	06/11/2007
2	24/08/2010	151.000.000,00 USD	24/08/2010
3	16/09/2014	325.000.000,00 USD	16/09/2014
	TOTAL	976.000.000,00 USD	

No curso do ano-calendário de 2017, conforme consta dos autos, foram remetidos ao Exterior o pagamento dos juros acordados nos aludidos contratos, conforme tabulado a seguir:

Data Pagamento	Valor Pagamento - R\$	Valor Pagamento - US\$	Base de Cálculo Juros - US\$	Operação	Alíquota IRRF (%)	Valor IRRF
24/02/2017	18.870.892,79	6.174.222,22	151.000.000,00	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras	Zero	-
24/08/2017	19.140.810,32	6.073.555,55	151.000.000,00	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras	Zero	-
18/04/2017	38.038.228,51	12.197.604,14	500.000.000,00	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras	Zero	-
18/10/2017	12.572.419,22	3.962.937,50	500.000.000,00	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras	Zero	-
13/04/2017	42.877.460,34	13.634.833,32	325.000.000,00	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras	Zero	-
11/10/2017	42.984.935,78	13.559.916,65	325.000.000,00	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras	Zero	-
	174.484.746,96	55.603.069,38				

Todavia, como já exaustivamente relatado pelo Conselheiro Jandir José Dalle Lucca em seu voto, o entendimento fiscal foi no sentido de que citados montantes, recebidos antecipadamente pela recorrente, **não teriam sido utilizados como fontes de financiamento de exportações, mas sim para efetuar aporte de capital em outra empresa; para aquisição de investimento; para aumento do capital de empresa investida; e, em um dos casos, recebidos como operação de mútuo de coligada no exterior, sob a roupagem de adiantamento de pagamento de exportação, uma vez que as exportações relacionadas não foram realizadas em favor da empresa que providenciou tal adiantamento, indicando desvio de finalidade na alegada operação de financiamento à exportação.**

De sua parte, a interessada contestou veemente tal posicionamento da Autoridade Fiscal, contrapondo sua visão dos fatos.

A decisão de 1º Piso chancelou o trabalho fiscal e o Nobre Relator deu provimento ao recurso voluntário.

Pois bem, o tema recorrentemente vem à apreciação deste Tribunal Administrativo Tributário Federal e tem como arcabouço legal ou normativo, diversos dispositivos.

Nos idos de 1969 e contemporaneamente aos projetos do Brasil de incrementar as exportações (muito emblematicamente os que viveram tal período certamente se lembram da frase, quase um bordão, que dizia “*exportar é o que importa*”), medidas foram fortemente adotadas na área econômica com o uso dos hoje extintos “Decretos-lei” mediante os quais o Executivo arvorava-se à condição de legislador para se atingir os objetivos colimados.

No caso concreto, o DL n.º 815/69, por seu artigo 1º, “c” já exprimia que os juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao pré-financiamento e financiamento de exportação devidamente autorizados pelo Banco Central do Brasil e cuja liquidação se processasse com o produto da exportação não sofreriam desconto do imposto de renda na fonte.

Avançando, a Lei n.º 7.450 de 1985, artigo 87, veio a alterar tal dispositivo prevendo competência ao Ministro de Estado da Fazenda para definir as condições, formas e prazos para a fruição do benefício fiscal.

Entre idas e vindas, o benefício foi extirpado do mundo jurídico pela Lei n.º 9.430/1996, artigo. 88, V, mas logo restabelecido pela Medida Provisória n. 1.563, de 31 de dezembro de 1996, convertida na Lei n. 9.481/97 até hoje vigente, com as alterações pertinentes.

No que interessa, à época dos fatos aqui tratados, a redação vigente da referida Lei, artigo 1º, tinha essa estrutura:

Art. 1º Relativamente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1997, 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.

Parágrafo único. Nos casos dos incisos II, III, IV, VIII, Xe XI, deverão ser observadas as condições, formas e prazos estabelecidos pelo Ministro da Fazenda

Com isso ficou clara a fixação legal inserta no *caput* do artigo 1º, definindo os conceitos de créditos vinculados ao financiamento de exportações realizadas por empresas, e a competência dada à legislação infralegal e atos normativos para regulamentação do benefício referido.

Foi com suporte nessa estrutura legislativa que o Ministro da Fazenda baixou a Portaria MF n.º 70, de 1997, dando os contornos necessários à operacionalização dos procedimentos:

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 n' 1.563, de 1996, devem ser atendidos os seguintes requisitos:

(...)

V- nos pagamentos de juros de descontos, 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 onerar em câmbio, será efetuada mediante confronto dos pertinentes saldos contábeis diários, observadas normas específicas, expedidas pelo Banco Central do Brasil

§ 3º Sobre os juros e comissões correspondentes à parcela de recursos a que se refere o inciso V, não aplicada no financiamento de exportações brasileiras, incidirá o imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.

Resumindo, obedecidos tais parâmetros e requisitos, o IRRF não incidirá sobre as remessas efetuadas.

Descumpridos, a incidência é inafastável.

A leitura da ementa e de excertos do Acórdão n.º 9202-003.487, de 10/12/2014, da 2ª Turma da Câmara Superior, bem estampa e aclara tais requisitos (o negrito foi acrescentado):

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.

Com os seguintes excertos do voto condutor que mostram a forma de implementação do benefício e os requisitos a ele vinculados:

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. Há a possibilidade de liquidação da parcela de juros com a 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).

Vale ainda reproduzir o seguinte ponto destacado no Acórdão:

“A regulação e fiscalização do BACEN restringem-se, dessa forma, aos aspectos financeiros da operação e ao mero encontro de contas entre os recursos que ingressaram no país e os produtos exportados essenciais para um controle efetivo do endividamento externo. Verificada qualquer irregularidade prevista em suas Cartas Circulares, o BACEN deve reclassificar a operação em seus controles e representar à RFB para que sejam examinados os aspectos fiscais da operação.

Dessarte, **não há deslocamento para o BACEN do poder fiscalizatório exercido pela RFB. Competirá sempre a esta, a posteriori, a auditoria das contas das empresas** no sentido de homologar o procedimento adotado ou autuá-la nas eventuais irregularidades que tenha praticado.

Dito de outra forma, 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”.

Neste momento, sem necessidade de mais discussões ou retorno ao assunto, salta aos olhos a constatação da incompetência do BACEN, em termos de comprovação de atendimento aos requisitos previstos na Lei nº 9.481, de 1997, para validar as operações, tarefa que cabe EXCLUSIVAMENTE à Receita Federal, por seus auditores-fiscais.

Confirmando, Ac. 9202-011.152, de 28/02/2024, 2ª Turma CSRF:

O BACEN não tem competência para verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. O que compete àquela autarquia é a vedação de remessas sem a prova de pagamento do imposto, quando devido, ou a vedação de tais remessas quando o sujeito passivo não comprova a existência de isenção, dispensa ou não incidência do tributo.

Feita esta preambular observação, passo à análise dos demais aspectos que envolvem a matéria.

Induvidosamente, quando o legislador cria uma isenção, ou seja, uma variante ao regime normal que rege a matéria e impede que determinada operação, segmento ou atividade seja atingida pela regra geral (ou seja, a tributação), claramente está-se diante de um “benefício”.

Com isso, exatamente por ser uma exceção, o regramento para sua fruição e implementação é rígido, mais não fosse porque o Estado, ente politicamente constituído e que representa a própria sociedade brasileira, está “abrindo mão” de parcela substancial da arrecadação (que deveria ser revertida à população) para favorecer parcela menor de um específico segmento ou atividade.

Dizendo mais incisivamente, uma pequena – mais que isso, ínfima – parte deste ser social complexo que é a população brasileira receberá benefícios que a esmagadora maioria não tem. E tudo porque o legislador, entendeu que esta perda momentânea de recursos será recompensada, recomposta e até superavitária no futuro em razão direta deste benefício concedido.

Foi com esse escopo, que o CTN, **desde sempre**, definiu que a legislação tributária que viesse a dispor sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias seria interpretada LITERALMENTE, ou seja, de forma absolutamente restrita, sem alargamentos ou exclusões, sem adições ou subtrações.

Certamente não se desconhece que o benefício que aqui se discute não trata de “isenção”, mas de alíquota zero. Mas, também certamente, os resultados práticos de ambos os institutos são os mesmos: deixa de haver arrecadação aos cofres públicos e o sujeito passivo está dispensado de arcar com o ônus financeiro de um tributo que não terá valoração.

Resumindo, a alíquota zero, da mesma forma que a isenção, encontra-se no campo da incidência tributária. Por conseguinte, há obrigação tributária, mas o valor do tributo é inexistente (aspecto quantitativo), por simples razão matemática.

No STF, o assunto foi ao Pleno, com entendimento de que ambos os institutos são “hipóteses de desoneração” (REsp 398.365, cuja repercussão geral foi reconhecida, Min. Gilmar Mendes).

Vale ver excertos:

Quanto aos insumos sujeitos à alíquota zero e não tributados, o debate ocorreu nos Recursos Extraordinários n.º 350.446/PR, n.º 353.668/PR e n.º 357.277/RS, relator ministro Nelson Jobim, apreciados em 18 de dezembro de 2002. O Tribunal de origem havia reconhecido o crédito para insumos tanto isentos como sujeitos à alíquota zero e não tributados. A União, recorrente, aduziu que o tratamento dado à isenção não alcançaria os demais casos, não sendo possível, na situação concreta, observar o precedente do aludido Recurso Extraordinário n.º 212.484/RS. Vê-se que o ente federativo acatou a óptica do Supremo no tocante à isenção, mantendo a insurgência apenas em relação à alíquota zero e à não tributação. O Pleno, na linha desenvolvida pelo relator, não admitiu diferenciar os institutos para o fim de fruição dos créditos, consignando linearmente o direito da então recorrida.

(...)

Em outras palavras, apesar da inexistência de desfecho imediato desses processos, o Supremo sinalizou com cores fortes a uniformização do entendimento atinente às três hipóteses de desoneração: assentou o direito ao crédito não apenas no caso de aquisição de insumos isentos, mas também de não tributados e sujeitos à alíquota zero.

Anteriormente, no mencionado Recurso Extraordinário (RE) n.º 350.446, o ministro Nelson Jobim enfatizou que a diferença entre alíquota zero e isenção é mais teórica do que prática, já que ambas resultam no não recolhimento do tributo.

Segundo o Ministro, a alíquota zero (como a isenção), possui um caráter extra-arrecadatório, sendo um instrumento para intervenção na economia, seja para estimular a produção ou aumentar a competitividade de determinados produtos/serviços no mercado. Segundo o ministro, não reconhecer para a alíquota zero o que já é aceito para a isenção significaria invalidar um importante instrumento de política governamental, que produz efeitos similares aos da isenção.

No Superior Tribunal de Justiça a linha é a mesma:

TRIBUTÁRIO. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. ART. 1º, XIV, DA LEI N. 10.925/2004. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

1. As disposições tributárias que concedem benefícios fiscais demandam interpretação literal, a teor do disposto no art. 111 do CTN.

2. O art. 1º, XIV, da Lei n. 10.925/2004 reduz à alíquota zero de PIS e COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de farinha de trigo classificada no código 1101.00.10 da TIPI, o que restringe o benefício apenas ao produto especificamente enquadrado no indigitado código classificatório.

3. A farinha de rosca não pode ser enquadrada no apontado código, pois as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), no Capítulo 11, ao explicitar as Considerações Gerais, apenas estabelecem que a farinha de rosca devem submeter-se à posição 1101 (Farinhas de trigo ou de mistura de trigo com centeio) para fins classificatórios, mas em nada a equiparam à farinha de trigo prevista no código 1101.00.10.

4. Ou seja, a farinha de rosca enquadra-se na posição 11.01, mas não se pode deduzir deste fato que sua classificação seja no específico código 1101.00.10, o que afasta a pretensão recursal da parte de beneficiar-se da alíquota zero, porquanto inviável a interpretação extensiva almejada. Recurso especial improvido (REsp 1410259/PR, Relator Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 01/10/2015 e acórdão publicado em 09/10/2015)

E nestas condições, de forma evidente os preceitos da literalidade previstos no Código e reforçados pela jurisprudência, não podem ser ignorados.

Voltando ao caso concreto,

Recordando, conforme art. 1º, inciso XI, da Lei 9.481/97, com a redação vigente à época dos fatos aqui tratados (Lei nº 9.532/97), devidamente regulamentado pela Portaria MF nº 70/1997, “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**”.

Ou seja, LITERAL e CLARAMENTE, exige-se seja comprovado que os recursos que foram internados e sobre os quais incidem os juros (que sofreriam tributação), tenham sido aplicados no financiamento das exportações (**não na empresa exportadora**).

Em outro tom, mas na mesma linha, como bem pontuou a PGFN em contrarrazões acostadas em outro processo de interesse da recorrente (PA nº 16539.720016/2019-12) também em julgamento nesta mesma sessão do Colegiado, “**O benefício fiscal tem por escopo fomentar a exportação – a atividade exportadora – e não indústrias que promovem a exportação, portanto não basta a coincidência**

subjativa entre a tomadora e a exportadora, não basta a existência de exportação, é imprescindível vincular o montante financiado a operações específicas de exportação”.

Muito bem, desatendidas tais premissas, deverá ser aplicado o art. 9º da Lei n. 9.779/99, ou seja, incidência de IRRF à alíquota de 25% (“Art.9º - *Os juros e comissões correspondentes à parcela dos créditos de que trata o inciso XI do art. 1º da Lei 9.481, de 1997, não aplicada no financiamento de exportações, sujeita-se à incidência do imposto de renda a fonte à animosa de vinte e cinco por cento*”).

Em outro dizer, o benefício não foi criado para que a pessoa jurídica utilize os recursos da forma que melhor lhe aprouver.

Ao contrário!

Deve ser, sim, utilizado na forma estrita aposta na legislação.

Nesse ponto cabe um parêntese.

Assenta a recorrente em seu RV (fls. 63 – item 234) que “*o caráter de fungibilidade que é inerente ao dinheiro não foi levado em consideração pela d. Autoridade Fiscal ao perseguir o fluxo financeiro imediato, e se apoiar inteiramente nele, como se ele fosse um elemento confiável e elucidativo da questão*”.

Em outro dizer, aduz ser impossível pretender que o dinheiro seja carimbado.

E traz à colação decisões do CARF a respeito.

Porém, tais decisões dizem reportam-se basicamente ao tema “subvenções”, que teve uma guinada de 180 graus na sua concepção. Aí sim, por conta do que se apresenta nos casos de subvenção, não há mesmo como “carimbar” o dinheiro porque na esmagadora maioria das vezes as empresas precisam primeiro investir seus recursos próprios nos investimentos para depois usufruir do benefício.

Não é o caso, data vênua, do que aqui se trata.

Na verdade, na subvenção, o gozo do benefício subsume-se a que os valores lá captados (ou, mais especificamente, subvencionados) têm que ser vertidos ao custeio de uma despesa específica: para os fins do Decreto-lei 1.598/77 e, mais recentemente, da Lei 12.973/14, isto é, os ganhos provenientes das subvenções devem ser aplicados, integralmente, na expansão do parque industrial ou da própria atividade operacional, com imposição de que os montantes sejam contabilizados em contas de “reservas”, sem possibilidade de distribuição aos sócios/acionistas; de outra parte e diferentemente, para o caso da n.º Lei 9.481/1997, como repetidas vezes afirmado, **os valores captados devem ser utilizados tão só para custear as exportações a serem realizadas pelos contribuintes.**

Resumindo, não é a ocorrência da exportação ou, mais precisamente, os valores exportados ao longo da duração do contrato de empréstimo que aperfeiçoa a hipótese prevista

pelo art. 1º, inciso XI, **mas o efetivo dispêndio, por parte do contribuinte, no desenvolvimento da atividade de exportação que permitirá atestar a concretização da condicionante ali aposta.**

Contrariamente à isenção contemplada nas subvenções (Decreto-lei n.º 1.598/1977 e Lei n.º 12.973/1914), não há, em relação à “alíquota zero” do IRRF para empréstimos tomados no exterior, para fomentar as exportações, imposição de que haja registro numa conta específica (como, exemplificativamente, a de reserva de lucros), o que torna sua comprovação certamente mais difícil, mas isso não dá uma carta branca à recorrente para dispor do dinheiro internado da forma que lhe for mais conveniente ou atraente. Reversamente, deve envidar todos os esforços para manter dignamente tais controles e atender a fiscalização.

Nesse ponto, não se olvide estar-se diante de empresa longeva, com grande participação no mercado, tradicionalíssima e estruturalmente sólida para receber tais recursos, aplicá-los na sua planta industrial e financiar a linha de produção de bens que serão exportados.

E – paralela e concomitantemente a isso – comprovar a sua aplicação.

Com esse perímetro fechado, evidentemente os requisitos legais estarão atendidos e o benefício será chancelado.

Pretender, como pretende a recorrente, que inexista a obrigatoriedade da necessária conexão entre o crédito obtido no exterior e sua efetiva aplicação no financiamento da atividade de exportação, fulmina de morte todo o arcabouço legal que rege a matéria.

Em outro dizer, realizar exportações com o dispêndio de recursos já disponíveis (não os obtidos sob a égide da Lei n.º 9.481/1997) contraria frontalmente o que prescreve mencionado dispositivo que impõe que **o crédito obtido no exterior seja destinado ao financiamento de exportações.**

Nesse caminhar, não há como concordar com a recorrente quando afirma que *“110. (...) Qualquer formalização deixaria de ter relevância, ante à força do atingimento do fim, do objetivo, que é a realização das atividades incentivadas dentro do prazo dos Contratos PPE/RAE.”* (RV – fls. 32). Muito pelo contrário, a comprovação é *conditio sine qua non* para que o benefício se consolide, em contraponto à sua alocação de que a norma não comportaria *“interpretações distintas por parte da autoridade lançadora”*. (RV – item 113 – fls. 33).

E mais: *“115. Não fosse assim, ficaria ao sabor do intérprete aceitar os termos da lei, diminuí-los ou alargá-los ao seu talante e ao sabor das conveniências de cada situação concreta, o que geraria enorme confusão e insegurança jurídica ainda maior, além da própria violação ao princípio da legalidade que norteia a relação entre o Fisco e os contribuintes, exatamente como ocorre no caso dos presentes autos”* (RV - ibidem)

Ora, é exatamente o inverso!

Quem pretende implementar um *distinguishing* na norma, adaptando-a e interpretando-a segundo sua conveniência e ao sabor dos atos realizados é a recorrente, alargando de forma imprópria e irregular preceitos que a literalidade do artigo 111, do CTN, impede.

O Fisco tão somente aplicou a regra cogente, de observância obrigatória à Autoridade Fiscal e de igual cumprimento compulsório pelos administrados.

Perfilar com o racional da recorrente seria transformar o particular em verdadeiro legislador em causa própria, soterrando aquilo que o Congresso Nacional aprovou e o Executivo promulgou.

Importante destacar que este Tribunal Administrativo Tributário Federal já decidiu em processo de interesse da própria recorrente (Acórdão n. 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%.

Por fim e apenas para que não fique sem registro, absolutamente irrelevante para os fins aqui tratados, as assertivas da recorrente de que teria recursos próprios disponíveis para arcar com os investimentos realizados simplesmente porque não é disso que se cuida neste processo.

Então, visto e revisto os autos, não consegui vislumbrar que a recorrente tenha atendido os dizeres do artigo 1º, da Lei nº 9.481/1997, de modo que a aplicação subsequente do

artigo 9º, da Lei n.º 9.779/1997 foi medida que se impôs, agindo corretamente a Autoridade Fiscal.

No mais, para melhor compreensão dos aspectos factuais e eventos relativos a cada empréstimo e respectivos pagamentos, e considerando o dissertado pelo Relator de que “*a Recorrente interpôs Recurso Voluntário via do qual argui, preliminarmente, a nulidade da r. decisão recorrida por (i) ausência de análise do conjunto probatório dos autos e (ii) ausência de apreciação dos fundamentos por ela apresentados, para, no mais, reeditar e reforçar os argumentos da sua impugnação de fls. 2930/2998*”, e não havendo argumento novo que justifique uma nova visão dos fatos, e por entender que a decisão *a quo* analisou detalhadamente a matéria, tendo se pronunciado sobre todos os itens apontados pela contribuinte na impugnação (e que foram basicamente os mesmos trazidos em seu recurso voluntário), adoto como minhas e como se de minha lavra pessoal fossem, na forma do artigo 50, V, § 1º, da Lei n.º 9.784/1999² e artigo 114, § 12, I, do RICARF vigente (Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023)³, as razões de decidir externadas pela decisão recorrida no Acórdão n.º **107-008.216 – 9ª Turma da DRJ07, sessão de 13 de maio de 2021**, relatoria do Julgador Eduardo Franco da Costa Fernandes, abaixo reproduzida – (fls. 3653/3674 – eventuais destaques são do original).

“**MÉRITO**

As remessas de juros de vinculados a amortização de empréstimos destinados ao financiamento das exportações (operações PPE/RAE) são isentas do IRRF pela norma do inciso XI do art. 1º da Lei 9.481, de 1997:

(...)

Em relação aos dois primeiros Contratos de Pré-Pagamento de Exportação de 2007 (US\$ 500.000.000,00) e 2010 (US\$ 151.000.000,00),

² Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

³ Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida

a Autoridade Fiscal verificou que 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 e para aumento do capital de empresa investida, portanto, para fins diversos do financiamento das exportações ou da aplicação em processo produtivo dos bens a serem exportados.

Por seu turno, o Impugnante destaca que possuía valores disponíveis em outras contas correntes e de aplicação que não foram considerados pela Fiscalização e que seriam suficientes para os investimentos no exterior, apontando que incorreu em custos com as exportações em valores superiores aos recursos captados.

O Impugnante vale-se também da máxima de que o dinheiro não é "carimbado" e que não há norma legal que limite ou regule a forma de aplicação dos recursos obtidos no exterior.

É verdade que os valores não podem ser "carimbados" para rastreamento de sua utilização, desta forma não havendo como determinar que os valores oriundos do exterior sejam reservados especificamente para financiamento de exportações, assim podendo ser utilizados - em um primeiro momento - para outros fins.

Mas, equivoca-se o Interessado em epígrafe 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 do principal dos contratos mediante exportações ou, ainda pior, a simples atividade de exportação no período do contrato em montantes superiores às amortizações ou não.

O requisito para a alíquota zero de IRRF sobre juros e comissões de créditos obtidos no exterior tal como expresso no inciso XI, do art. 1º, da Lei nº 9.481/1997 acima transcrito é 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 mesmo.

Na verdade, o Interessado em epígrafe tenta dar aos empréstimos a aparência de financiamento de exportações, com o intuito de enquadrar a operação nos pré-requisitos indispensáveis para a fruição do benefício fiscal.

Assim, como a Autoridade Fiscal demonstrou minuciosamente que os valores oriundos dos créditos no exterior, sobre os quais incidiram os

juros, não foram destinados ao financiamento das exportações, seja direta ou indiretamente, **correto o lançamento objeto do presente processo.**

Argumentos Subsidiários

COMPETÊNCIA DO BANCO CENTRAL DO BRASIL (BACEN)

O Impugnante sustenta que seria competência privativa do BACEN para reconhecer se o contrato adere às normas aplicáveis ao PPE/RAE.

Entretanto, não merece acolhida esse argumento, já que a competência do BACEN não excluiu a atuação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, pois a gestão e execução das atividades de arrecadação, lançamento, cobrança administrativa, fiscalização, pesquisa e investigação fiscal e controle da arrecadação, contrariamente ao sugerido pela reclamante através da impugnação, compete à RFB.

(...)

CONCLUSÃO

Voto, então, por julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

É como voto”.

CONCLUSÃO

Pelo exposto e o que mais consta dos autos, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone