



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.721010/2020-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.867 – 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 DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2016

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: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2016

CSLL. BASE DE CÁLCULO. APLICAÇÃO DAS MESMAS NORMAS DE APURAÇÃO DO IRPJ, INCLUSIVE NO QUE TANGE À INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS.

Ao se referir às “normas de apuração” e à “apuração da base de cálculo”, e considerando que os critérios de dedutibilidade de despesas constitui fator essencial da determinação da matéria tributável a que alude o artigo 142 do Código Tributário Nacional, é indene de dúvidas que o artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995, e o artigo 28 da Lei nº 9.430, de 1996, estenderam à CSLL as mesmas regras de indedutibilidade aplicáveis ao IRPJ.

Desse modo, ainda que fosse possível cogitar que a Lei nº 7.689, de 1988, houvesse elencado de forma exaustiva os ajustes da base de cálculo da CSLL, verifica-se que a legislação posterior veio a determinar a aplicação à CSLL das mesmas normas de apuração do IRPJ, inclusive no que tange à indedutibilidade de despesas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

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 n.º 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) manter o auto de infração relativo ao ajuste da base negativa da CSLL; ii.iii) negar provimento ao recurso voluntário acerca da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, mantendo a previsão. Inteligência da Súmula CARF n.º 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. 4731/4812) interposto em face do v. acórdão de fls. 4700/4723, que julgou improcedente a impugnação de fls. 4207/4270 para o fim de manter integralmente as exigências descritas nos autos de infração lavrados em 02.12.2020, relativamente ao Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre pagamentos de juros a residentes ou domiciliados no exterior e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, do ano-calendário de 2016 (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 os Autos de Infração às fls. 3.820/3.829, por meio dos quais são exigidos, para fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2016:

- i) o valor principal de R\$ 93.127.854,70 a título de IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) não recolhido, acrescido de multa de 75% e juros de mora; e
- ii) a adição de despesas indedutíveis na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 3.547.169,26.

AUTO DE INFRAÇÃO DO IRRF

O valor exigido a título de IRRF, conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF), incide sobre remessas ao exterior, durante o ano de 2016, 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	17/04/2008	600.000.000,00 USD	17/04/2008
3	24/08/2010	151.000.000,00 USD	24/08/2010
4	16/09/2014	325.000.000,00 USD	16/09/2014
	TOTAL	1.576.000.000,00 USD	

Obs: Contrato nº 2 foi aditado em 13/10/2010 para prorrogação de prazo e modificação da taxa de juros inicialmente acordada

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 4**, 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 nº 3.689/2013 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 2016, conforme informado pelo Interessado em

epígrafe eatestado pela Autoridade Fiscal, foram remetidos ao Exterior o pagamento dos juros acordados nos aludidos contratos, conforme tabulados a seguir:

Data de Pagamento	Valor de Pagamento - R\$	Valor de Pago Juros - US\$	Valor do Contrato - US\$	Data do Contrato	Operação
24/02/2016	24.394.351,99	6.174.222,22	151.000.000,00	24/08/2010	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
13/04/2016	49.556.992,77	14.004.293,32	325.000.000,00	16/09/2014	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
18/04/2016	67.945.104,15	19.270.833,33	500.000.000,00	05/11/2007	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
18/04/2016	14.592.378,23	4.172.708,31	420.000.000,00	13/10/2010	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
24/06/2016	1.175.019,33	347.927,08	420.000.000,00	13/10/2010	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
24/08/2016	19.796.200,66	6.107.111,11	151.000.000,00	24/08/2010	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
13/10/2016	44.616.030,20	13.855.910,00	325.000.000,00	16/09/2014	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
18/10/2016	57.307.486,84	18.006.499,98	500.000.000,00	05/11/2007	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
Total	279.383.564,17				

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)."

Entretanto "os recursos recebidos em virtude dos adiantamentos concedidos não foram utilizados para financiamento de exportações, mas sim foram, nos mesmos dias de seus recebimentos, utilizados pela fiscalizada para efetuar aporte de capital em outra empresa, para aquisição de participação societária e para aumento do capital de empresa investida. A exceção fica, novamente, por conta do contrato de 2014. Neste, não há a vinculação direta entre recebimento e investimento."

Em relação aos três primeiros contratos, prossegue a Autoridade Fiscal (**destaque no original**):

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

Em relação ao quarto contrato, "não houve alocação imediata dos recursos para efetuar aporte de capital em outra empresa, seja para aquisição de participação societária ou para aumento do capital de empresa investida", mas a Autoridade Fiscal também entendeu que não ficou caracterizada a adequação à legislação para usufruto do benefício da alíquota zero, pois na sua dicção:

Enquanto nas operações anteriormente descritas verifica-se, de imediato e de forma transparente, a não vinculação das importâncias recebidas com o

financiamento de exportações, neste último caso, no contrato de 16/09/2014, o que ocorre é a continuidade de um processo de capitalização com recursos de coligada no exterior, caracterizando operação de mutuo intercompany com roupage de adiantamento de pagamento de exportação com o real propósito de esquivar-se da tributação na fonte quando do pagamento dos juros remuneratórios.

Fica claro portanto que o modus operandi da empresa se apresenta consolidado e repetido conforme demonstrado nos itens anteriores. Desta vez, contudo, houve pequena alteração que, por sua vez, não modificou a substancialidade de uma operação que visa, basicamente, remeter valores de juros para o exterior sem a retenção de Imposto de renda.

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 benefícios (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." (grifos nossos).

"A atual regulamentação do aspecto financeiro dos contratos de antecipação de exportações com prazo superior a 360 dias encontra-se na Resolução BACEN nº 3.844, de 23 de março de 2010, Anexo II, Capítulo II, Seção II, e na Circular BACEN/DC nº 3.689, de 16 de dezembro de 2013, Título II, Capítulo III, Seção II, Subseção II, conforme segue" (destaques no TVF):

Resolução nº 3.844/2010

"Seção II

Operações de recebimento antecipado de exportação

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

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

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

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

Circular BACEN/DC n.º 3.689/2013

“Subseção II

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

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

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

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

Art. 74. O ingresso de que trata esta subseção pode se dar por transferência internacional em reais, aí incluídas as ordens de pagamento oriundas do exterior em moeda nacional, ou por contratação de câmbio liquidado anteriormente ao embarque da mercadoria ou da prestação do serviço.”

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:

- i) a amortização do valor principal devido no âmbito dos Contratos PPE/RAE firmados em 2007, 2008 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;
- ii) no âmbito do Contrato PPE/RAE firmado em 2014, a Gerdau Overseas não era a destinatária dos produtos exportados pela Impugnante, “pequena alteração que, por sua vez, não modificou a substancialidade de uma operação que visa, basicamente, remeter valores de juros para o exterior sem a retenção de Imposto de renda”.

AUTO DE INFRAÇÃO DA CSLL

Autoridade Fiscal verificou que “foram corretamente adicionadas à base de cálculo do IRPJ, mas não foram adicionados à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)” as seguintes despesas:

- i) Multas e Infrações de Trânsito no total de R\$ 16.414,69; e
- ii) Desp. Tributárias – Multas Fiscais ND no valor de R\$ 3.530.754,57.

Nesse contexto, foi constituída a exigência de adicionar essas despesas à base de cálculo da CSLL tal como preconizado nos art. 56 e 57 da revogada Instrução Normativa SRF nº390/2004, vigente à época dos fatos e mantido na vigente Instrução Normativa RFB nº 1700/2017 que dispõe sobre a determinação e o pagamento do Imposto de Renda e da CSLL:

Instrução Normativa RFB nº 1700/2017

CAPÍTULO XXIV DA DEDUÇÃO DE TRIBUTOS E MULTA(...)

Art. 132. Não são dedutíveis na apuração do lucro real e do resultado ajustado as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Art. 133. As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais

Aponta a Autoridade Fiscal que a necessidade de adicionar tais despesas à base de

cálculoda CSLL, tal como normatizado pela RFB, encontra-se amparado pela combinação do art. 13 da Lei n.º 9.249/1995 com o art. 47 da Lei n.º 4.506/1964:

Lei n.º 9.249/1995

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º; VII - das despesas com brindes.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo. (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014).“

Lei n.º 4.506/1964

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa

IMPUGNAÇÃO

O Impugnante inicialmente discorreu sobre os juros pagos à sua controlada no exterior Gerdau Açominas Overseas Ltd. (Gerdau Overseas), no âmbito de contratos de pagamento antecipado de exportação celebrados na modalidade comumente denominada “pré-pagamento de exportação” (PPE), também conhecidos como “recebimento antecipado de exportação” (RAE).

Em sede de preliminar, requer a nulidade do lançamento de IRRF por vício material pela:

- a) precariedade do trabalho investigativo “que culminou na lavratura do lançamento ora combatido focou na “fotografia” da movimentação financeira de um único dia e da respectiva conta bancária para cada captação, ignorando os fatos comprovados e que efetivamente ocorreram durante todo o longo prazo de duração dos Contratos PPE/RAE.”
- b) incongruência do lançamento em relação ao Contrato de PPE/RAE firmado em 2014 vis a vis com o lançamento do IRRF vinculados aos

pagamentos de juros ocorridos no ano de 2017, objeto do PAF n.º 16682.720741/2020-71, no qual o próprio Fisco reconheceu que todos os requisitos para a legítima fruição da alíquota zero do IRRF foram devidamente atendidos.

No mérito, em relação ao lançamento de IRRF, sustenta que:

- ii) em relação ao Contrato firmado em 2014, teria ocorrido alteração de critério, pois no lançamento do IRRF vinculados aos pagamentos de juros ocorridos no ano de 2017, objeto do PAF n.º 16682.720741/2020-71, o próprio Fisco reconheceu que todos os requisitos para a legítima fruição da alíquota zero do IRRF foram devidamente atendidos;
- iii) ainda em relação ao Contrato firmado em 2014, também foi afastada a cobrança do IRRF sobre os pagamentos de juros ocorridos no ano de 2014 pelo Acórdão DRJ-BHE n.º 02-92.748, de 23/004/2019, entendimento confirmado pelo Acórdão CARF n.º 1302-004.406, de 10/03/2020;
- iv) recebeu recursos de um financiador (Gerdau Overseas), utilizados para financiar a exportação de bens para um terceiro, cliente importador dos produtos comercializados. O preço pago pelo importador é utilizado para saldar o valor principal da dívida do exportador brasileiro (o Impugnante) junto ao financiador no exterior, a Gerdau Overseas.
- v) esse procedimento é chamado de “vinculação de exportações”, absolutamente normal e comum aos Contratos PPE/RAE, conforme previsto no artigo 73 da Circular BACEN n.º 3.689/2013 citado pelo próprio TVF.
- vi) o entendimento Fazendário parte da equivocada premissa de que os recursos captados por meio dos Contratos PPE/RAE pudessem ser “carimbados”, sem que fossem examinados o emprego dos recursos na realização dos investimentos de exportação ou a existência de outros recursos financeiros na época que pudessem ter sido utilizados para a aquisição de investimentos;
- vii) incorreu em custos com as exportações em valores, inclusive, superiores, aos recursos captados;
- viii) em relação as exportações objeto dos Contratos PPE/RAE no período de dezembro de 2007 a 2018 (objeto de exame pelo Parecer Técnico Grant Thornton, anexado ao presente processo), os valores exportados somados a itens específicos e inerentes à atividade de exportação, tais como frete e logística (USD 3.010.300.969,18), superam substancialmente o valor captado nos financiamentos (USD 1.576.000.000,00);
- ix) os recursos para o financiamento de exportações são consumidos ao longo dos anos do ciclo de produção do Impugnante, e não imediatamente após a obtenção destes recursos através de um Contrato PPE/RAE;
- x) os Contratos PPE/RAE estão integralmente amortizados, mediante exportações próprias do Impugnante realizadas durante o seu respectivo prazo de vencimento, fato incontroverso nos presentes autos reconhecido nas tabelas que constam no próprio TVF (fl. 3811);
- xi) não apenas cumpriu com todas as obrigações constantes dos Contratos PPE/RAE relacionadas à amortização integral do valor principal dos financiamentos com suas exportações próprias, como também registrou todas as informações pertinentes a esses contratos no SISBACEN, no RDE-ROF, com os códigos 2511 – “RECEBIMENTO ANTECIPADO DE EXPORTAÇÃO”, sendo que os valores referentes aos juros pagos à Gerdau Overseas foram igualmente reportados ao BACEN, nos termos formalizados pelos contratos de câmbio anexos (fls. 134 a 171)

No mérito, em relação ao lançamento de CSLL alega que (**grifos no original**):

- i) *...é importante frisar que o artigo 299 do RIR/99, vigente à época dos fatos, trata da dedutibilidade de despesas para o fim de apuração do lucro real (IRPJ), sendo silente quanto à adição na base de cálculo da CSLL, que é*

tributo distinto e com características próprias, conforme esclarecido pela Impugnante à autoridade lançadora durante o procedimento de fiscalização, em resposta ao Termo de Intimação n.º 4;

- ii) *...a Lei n.º 7.689/88, que instituiu a CSLL, previu os valores que impactam a apuração da base de cálculo desse tributo. **Dentre tais exclusões não estão previstas as despesas consideradas indedutíveis nos termos da legislação do IRPJ;***
- iii) *Posteriormente, foi editada a Lei n.º 9.249/95, que altera a legislação do IRPJ e da CSLL e, em seu artigo 13, introduz determinadas vedações na dedução de despesas pelas pessoas jurídicas, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Tem-se, assim, que todas as exclusões da base de cálculo da CSLL e despesas consideradas indedutíveis foram relacionadas taxativamente no artigo 2º da Lei n.º 7.689/98 e pelo artigo 13 da Lei n.º 9.249/95;*
- iv) *Especificamente no que diz respeito à (in)dedutibilidade de multas de natureza fiscal, o artigo 41, §5º da Lei n.º 8.981/95 é **expresso ao fazer referência unicamente ao “lucro real”, sem qualquer menção à base de cálculo da CSLL;***

Aponta que este “posicionamento também foi compartilhado pela C CSRF, com destaque para os Acórdão n.º 9101-001.510 (sessão de 20.11.2012) e 9101-001.839 (sessão de 10.12.2013), o qual concluiu que “descabe a adição de despesas consideradas desnecessárias, com fundamento unicamente em norma da legislação do IRPJ, considerando que a base de cálculo da CSLL não se confunde com o lucro real tributado pelo IRPJ”. Confirma-se a ementa desse último julgado:”

DESPESAS DESNECESSÁRIAS NO IRPJ. DEDUTIBILIDADE NA CSLL. BASE DE CÁLCULO.

POSSIBILIDADE. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido é o resultado do período de apuração com observância da legislação comercial e com os ajustes previstos na legislação específica. **Descabe a adição de despesas consideradas desnecessárias, com fulcro unicamente em norma da legislação do Imposto de renda, pois a base de cálculo da contribuição não se confunde com o lucro real tributado pelo imposto de renda.**

Ainda em relação ao mérito, defende a inaplicabilidade de juros sobre multa, nos seguintes termos:

“PARTE C - INAPLICABILIDADE DE JUROS SOBRE MULTA

256. 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 n.º 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: 2016

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: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2016

DEDUTIBILIDADE DE MULTAS POR INFRAÇÕES. REQUISITOS

Não são dedutíveis as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, bem como são indedutíveis as multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

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; (ii) ausência de apreciação dos fundamentos por ela apresentados; e (iii) alteração do critério jurídico de lançamento, para, no mais, reeditar e reforçar os argumentos da sua impugnação de fls. 4207/4270.

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 (i) Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre pagamentos de juros a residentes ou domiciliados no exterior e (ii) adição de despesas indedutíveis que *“foram corretamente adicionadas à base de cálculo do IRPJ, mas não à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)”*, relativamente a multas e infrações de trânsito e multas fiscais; do ano-calendário de 2016.

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 289 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 normas 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;
- A Recorrente 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;
- A Recorrente 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, a Recorrente 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, inexistente 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;
- 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; e
 - Por fim, a Recorrente demonstrou que é ilegítima a glosa de despesas, para fins da CSLL, com o pagamento de multa, na medida em que o lançamento amplia a base de cálculo dessa contribuição, seja pela criação de adição não veiculada em lei ou pela existência de dispositivos que limitam a dedutibilidade das despesas unicamente para o IRPJ, o que justifica o cancelamento integral da referida glosa.

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, formando sua convicção sem qualquer análise do robusto conjunto probatório carreado aos autos, 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; 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.

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, aumento de capital, investimento e empréstimos), 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. Já no que tange à alegação de que a decisão recorrida padeceria de nulidade por alteração do critério jurídico do lançamento, verifica-se que o *decisum* foi claro ao adotar como razão de decidir o fato de que “*Especificamente em relação ao Contrato de Pré-Pagamento de Exportação de 2014 (US\$ 325.000.000,00), concluiu a Autoridade Fiscal que, uma vez que não há vínculo entre o empréstimo recebido da Gerdau Açominas Overseas Ltd. e as exportações usuais da empresa*”, em perfeito alinhamento à motivação adotada pela fiscalização no sentido de que, em relação a este contrato, “*Não houve alocação imediata dos recursos para efetuar aporte de capital em outra empresa, seja para aquisição de participação societária ou para aumento do capital de empresa investida (...) Enquanto nas operações anteriormente descritas verifica-se, de imediato e de forma transparente, a não vinculação das importâncias recebidas com o financiamento de exportações, neste último caso, no contrato de 16/09/2014, o que ocorre é a continuidade de um processo de capitalização de recursos com coligada no exterior, caracterizando operação de mutuo intercompany com roupagem de adiantamento de pagamento de exportação com o real propósito de esquivar-se da tributação na fonte quando do pagamento dos juros remuneratórios*”.

17. Ou seja, o TVF indica que a falta de vinculação, no caso do Contrato de Pré-Pagamento de Exportação de 2014, se deu de forma paulatina, e não de modo imediato, como nos demais casos. Em outras palavras, a ausência de vinculação entre o ingresso dos recursos oriundos do exterior e as exportações se aplica a todos os contratos de PPE, circunstância sobre a qual se apoiou o lançamento e a decisão recorrida.

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

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

19. 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 como pela mudança de critério jurídico. 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.

- há 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 indicam a efetiva realização de exportação pela Recorrente (fls. 3694 a 3706); e (b) documentos que demonstrem o custeio dos produtos exportados, a fim de se verificar o efetivo emprego dos recursos captados com os Contratos PPE/RAE.
- 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. 162/176) e reapresentadas na impugnação (fls. 3340/3385).
- 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.
- os mesmos Contratos de PPE/RAE em exame nos presentes autos, incluindo todos os aspectos relacionados ao pagamento de juros à Gerdau Overseas, foram objeto do Processo Administrativo n.º 16682.720741/2020-71, que culminou na lavratura de auto de infração exigindo o IRRF sobre juros pagos no ano-calendário de 2017. Esse processo analisou, portanto, exatamente os mesmos contratos objeto das acusações lançadas no Auto de Infração ora combatido. Aquela fiscalização, no entanto, não vislumbrou a ocorrência de qualquer irregularidade quanto ao Contrato de PPE/RAE firmado pela Recorrente em 2014, concluindo que: “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”.

- ou seja, para o contrato do ano de 2014, o racional adotado pelo auto de infração objeto do Processo Administrativo n.º 16682.720741/2020-71 foi claro: a comprovação da ocorrência das exportações nos montantes acordados resultou no reconhecimento da efetivação dos contratos. O v. acórdão tenta relativizar essa flagrante incongruência alegando que “divergências entre os lançamentos em tela não configuram alteração de critério jurídico”.
- essa repentina mudança do entendimento da RFB (repentina é a palavra adequada ao caso concreto, já que os autos de infração absolutamente incongruentes e com conclusões opostas foram lavrados em um espaço de tempo de menos de 02 meses) não apenas causou surpresa à Recorrente, como também afrontou diretamente o dever de coerência, os princípios da boa-fé objetiva, moralidade administrativa, não-surpresa e da segurança jurídica. É patente a alteração no critério adotado pelo Fisco, isto é, de maneira totalmente inconsistente com as conclusões do Processo Administrativo n.º 16682.720741/2020-71, devendo ser reconhecida a nulidade do presente lançamento, ao menos com relação aos juros atrelados a esse contrato, por vício material.

20.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.

21.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; aquisição de investimento; 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, haveria uma disruptura entre os ingressos e o financiamento das exportações.

22.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.

23.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.

24.No que toca à propagada modificação do critério jurídico, vê-se que os aspectos tratados no Processo Administrativo nº 16682.720741/2020-71 referem-se à comprovação da ocorrência das exportações, isto é, não se relacionam a critérios jurídicos, mas sim a elementos factuais, não estando ao amparo da vedação de que trata o artigo 146 do Código Tributário Nacional¹.

25.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

A) DO IRRF SOBRE PAGAMENTOS DE JUROS A RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR

26.Em relação ao IRRF, a apreciação do mérito não prescinde do resgate da motivação detalhadamente expendida no item 6 do TVF de fls. 3760/3819, a saber:

6) DA SITUAÇÃO FÁTICA

A partir dos documentos apresentados, **em especial a planilha de juros pagos no ano-calendário 2016 (fls 13)** foram identificadas as seguintes remessas de juros ao exterior com alíquota de IRRF zero:

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

Data de Pagamento	Valor de Pagamento - R\$	Valor de Pago Juros - US\$	Valor do Contrato - US\$	Data do Contrato	Operação
24/02/2016	24.394.351,99	6.174.222,22	151.000.000,00	24/08/2010	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
13/04/2016	49.556.992,77	14.004.293,32	325.000.000,00	16/09/2014	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
18/04/2016	67.945.104,15	19.270.833,33	500.000.000,00	05/11/2007	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
18/04/2016	14.592.378,23	4.172.708,31	420.000.000,00	13/10/2010	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
24/06/2016	1.175.019,33	347.927,08	420.000.000,00	13/10/2010	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
24/08/2016	19.796.200,66	6.107.111,11	151.000.000,00	24/08/2010	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
13/10/2016	44.616.030,20	13.855.910,00	325.000.000,00	16/09/2014	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
18/10/2016	57.307.486,84	18.006.499,98	500.000.000,00	05/11/2007	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
Total	279.383.564,17				

A fiscalizada, nos anos de 2007, 2008, 2010 e 2014, mais especificamente nas datas de 05/11/2007, 17/04/2008, 24/08/2010 e 16/09/2014, firmou com a empresa Gerdau Açominas Overseas Ltd. - empresa do Grupo Gerdau, com domicílio nas Ilhas Cayman, controlada à época pela empresa Gerdau Açominas S/A e a partir de 2011 pela própria fiscalizada - quatro Contratos de Pagamento Antecipado de Exportação, sendo a Gerdau Açominas Overseas Ltd. na qualidade de credora e a fiscalizada na qualidade de tomadora.

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

A exceção fica por conta do contrato firmado em 16/09/2014, onde o item 4 – que estabelecia a obrigação do tomador de realizar toda e qualquer exportação unicamente para o credor foi excluído.

Tal modalidade contratual, também conhecida como Pré-Pagamento de Exportação (PPE), 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 nº3.689/2013, 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, concordou em disponibilizar para a fiscalizada quatro pagamentos antecipados, mediante desembolso único nas datas em que firmados os respectivos Contratos de Pagamento Antecipado de Exportação, nos seguintes valores:

- 1) US\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de dólares americanos), em 05/11/2007, data de assinatura do primeiro contrato;
- 2) US\$ 600.000.000,00 (seiscentos milhões de dólares americanos), em 17/04/2008, data de assinatura do segundo contrato (aditado em 13/10/2010)

- para prorrogação de prazo e modificação da taxa de juros inicialmente acordada);
- 3) US\$ 151.000.000,00 (cento e cinquenta e um milhões de dólares americanos), em 24/08/2010, data de assinatura do terceiro contrato.
 - 4) US\$ 325.000.000,00 (trezentos e vinte e cinco milhões de dólares americanos), em 16/09/2014, data de assinatura do quarto contrato.

Por sua vez, a fiscalizada, na qualidade de tomadora/devedora, comprometeu-se a amortizar o principal devido no prazo de 10 anos (1º, 3º e 4º contratos) e de 9,5 anos (2º contrato), 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% ao ano e 8,70% ao ano, conforme contrato). Não consta dos contratos nenhuma exigência quanto à necessidade de apresentação de cronograma formal de exportações, tampouco de fianças ou garantias como seria usual numa operação desse tipo.

Os valores objeto dos adiantamentos foram então recebidos pela fiscalizada, nas datas de 06/11/2007, 17/04/2008, 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.

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

A exceção fica, novamente, por conta do contrato de 2014. Neste, não há a vinculação direta entre recebimento e investimento. Todavia, como se verá adiante também aqui não fica caracterizada a adequação à legislação para usufruto do benefício da alíquota zero.

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

Com vistas a um perfeito entendimento das infrações apuradas, a seguir procedemos à descrição da cronologia das operações executadas pela fiscalizada até a efetiva utilização dos recursos adiantados para fins diversos daquele em relação ao qual a Lei permite a aplicação da alíquota zero do IRRF, bem como à análise dos registros contábeis a elas relativos. Os documentos que deram origem aos registros contábeis e demais documentos comprobatórios citados ao longo deste Termo de Verificação, 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 respectivo Processo Administrativo Fiscal decorrente do procedimento fiscal ora relatado.

6.1) QUANTO AO CONTRATO DE PAGAMENTO ANTECIPADO DE EXPORTAÇÃO FIRMADO EM 05/11/2007, NO VALOR DE US\$500.000.000,00

Cabe informar que os livros razões das contas contábeis utilizados pela fiscalizada nesta operação encontram-se anexos a este processo às fls. 830 a 1243.

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) (Fls. 815).

- 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. (Fls. 816).

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 (Fls. 817).
- 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 América Inc. - GSNAI, nos moldes em que antes decidido pela sua controladora (Fls. 818).
- 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 (Fls. 819 a 821).

Em 06/11/2007:

1) Foi creditada na conta bancária n.º3729796-3 da agência 0527 do Banco Real a importância relativa ao adiantamento concedido, conforme consta do campo "Outras Especificações" do Contrato de Câmbio n.º 07/091427, referente a transferência financeira da Gerdau Açominas Overseas Ltd. para fiscalizada (Fls. 819 a 821).

2) Foi efetuada pela fiscalizada, **com a utilização integral dos recursos oriundos do Contrato de Pagamento Adiantado de Exportação**, o aporte de capital em 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 n.º37297963 da agência 0527 do Banco Real, conforme consta dos Contratos de Câmbio n.º 07/00135237 (Valores R\$783.487.031,25) e n.º 07/136043 (Valor R\$116.347.824,14), referentes à transferência financeira da fiscalizada para a GSNAI (Fls. 822 a 829). 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 informou 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 n.º101424 (razão às fls. 1220 a 1238) e a crédito da conta de passivo não circulante de n.º22 4929 (razão às fls. 1240):

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
06/11/07	101424	DEP BANC A VISTA - BCO REAL SA - CAMBIO	D	875.375.000,00	Captação Pré Ppto. Terceir
06/11/07	224929	PRE-EXPORT LP - OVER	C	875.375.000,00	Captação Pré Ppto. Terceir

No mesmo dia, foi também registrada a efetivação do aporte de capital na sociedade Gerdau Steel North America Inc. - GSNAI (vide resposta ao Item 1 do TIF 05 - TDPF 2016 00095 às fls. 3559 a 3567). O aporte passou então a figurar na contabilidade através da conta de ativo permanente/investimento de n.º131047 (razão às fls. 1239).

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
06/11/07	131047	DEPÓS P/AUMENTO CAPITAL - GSNAI	D	899.834.855,39	REF PGTO CHAPARRAL
06/11/07	101424	DEP BANC A VISTA - BCO REAL SA - CAMBIO	C	783.487.031,25	DEB C/C
06/11/07	101424	DEP BANC A VISTA - BCO REAL SA - CAMBIO	C	116.347.824,14	DEB C/C

Veja-se que já nesses lançamentos se pode visualizar uma relação entre a entrada dos recursos objeto do adiantamento e a efetivação do aporte de capital, ambos os registros foram feitos na mesma data e à mesma conta de ativo circulante/disponibilidades, qual seja, a conta "101424 - Depósito Bancário a Vista -Bco. Real S/A - Câmbio". Contudo, vamos à análise mais aprofundada dos lançamentos contábeis efetuados até essa final utilização do respectivo numerário, eis que assim se pode confirmar, sem sombra de dúvida, que os recursos utilizados para o aludido aporte de capital foram exatamente aqueles recebidos em virtude 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 (e não para a realização de exportações, como determinava a legislação):

-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 SA - CAMBIO	D	875.375.000,00	Captação Pré Pqto. Terceir
06/11/07	224929	PRE-EXPORT LP - OVER	C	875.375.000,00	Captação Pré Pqto. Terceir

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 SA - RECEBIMENTOS	D	875.375.000,00	TRANSF P/101424
06/11/07	101424	DEP BANC A VISTA - BCO REAL SA - CAMBIO	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 SA - AG 0527	D	875.375.000,00	CAMBIO EXP 07/091427 - 2927
06/11/07	101422	DEP BANC A VISTA - BCO REAL SA - 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 às fls. 830 a 931).

- 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 SA - CAMBIO	D	783.487.031,25	OPER. CAMBIO - 972735
06/11/07	101424	DEP BANC A VISTA - BCO REAL SA - CAMBIO	D	116.347.824,14	OPER. CAMBIO - 973029
06/11/07	101420	DEP BANC A VISTA - BCO REAL SA - AG 0527	C	783.487.031,25	OPER. CAMBIO - 972735
06/11/07	101420	DEP BANC A VISTA - BCO REAL SA - AG 0527	C	116.347.824,14	OPER. CAMBIO - 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 de 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	DEPÓS P/AUMENTO CAPITAL - GSNAI	D	899.834.855,39	REF PGTO CHAPARRAL
06/11/07	101424	DEP BANC A VISTA - BCO REAL SA - CAMBIO	C	783.487.031,25	DEB C/C
06/11/07	101424	DEP BANC A VISTA - BCO REAL SA - CAMBIO	C	116.347.824,14	DEB C/C

Obs: As atas de assembleia, recibos de pagamento e contratos de câmbio relativos à aprovação e efetivação do adiantamento encontram-se anexados ao Processo Administrativo Fiscal (Anexo Resp ao TIF 05 - TDPF 2016 00095, Docs. 18 a 24, situado às fls. 3.601 a 3.612).

Conforme se pôde verificar, os recursos referentes ao adiantamento recebido transitaram por contas intermediárias/auxiliares ("Conta Câmbio" e "Conta Recebimentos"), **até que foram efetivamente utilizados para realização 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 realizadas, quais sejam, 1) 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 224929 ("Conta Pré-Exportação LP Overseas"), pelo reconhecimento no passivo da obrigação assumida em face do contrato firmado; e 2) o débito na conta de ativo permanente/investimento 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 realização do aporte de capital (e não para exportação!!!):**

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 pagamento do aporte de capital em GSNAI. Tais recursos são aqueles entrados 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 havido a anterior entrada dos valores adiantados pela credora Gerdau Açominas Overseas Ltd., no montante de R\$875.000.000,00, uma vez que seu saldo até então era de apenas R\$707.750,54. Confira-se o movimento da "Conta Ag. 0527" no dia em que ocorreram essas transações:

Conta 101420 - Dep Banc à Vista - Bco Real - Ag 0527	
Saldo Inicial em 06/11/2007 (devedor)	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 em GSNAI. Se na "Conta Ag. 0527" não tivesse havido a entrada dos recursos oriundos do adiantamento, não haveria **nela** numerário suficiente para efetuar a indigitada transferência para a "Conta Câmbio", por insuficiência de saldo na quase exata medida do valor adiantado. Para que melhor se visualize o afirmado, vide a seguir a reprodução da "Conta Ag. 0527" (Conta 101420) com e sem a entrada dos recursos relativos ao adiantamento:

Conta "101420 - Dep Banc à Vista - Bco Real - As 0527" se desconsiderado o débito relativo à entrada dos recursos objeto do adiantamento	
Saldo Inicial em 01/11/2007	589.498,48
Total dos Débitos, excetuada a entrada do adiantamento	586.530.569,21
Total dos Créditos, incluído o ref. à transferência para a "Conta Câmbio"	1.461.847.191,46
Saldo Final em 30/11/2007	-874.727.123,77

Conta "101420 - Dep Banc à Vista - Bco Real - Ag 0527" - pelos seus efetivos valores	
Saldo Inicial em 01/11/2007	589.498,48
Total dos Débitos, incluída a entrada do adiantamento	1.461.905.569,21
Total dos Créditos, incluído o ref. à transferência para a "Conta Câmbio"	1.461.847.191,46
Saldo Final em 30/11/2007	647.876,23

Obs: Razão Contábil anexado ao Processo Administrativo Fiscal (Fls. 830 a 931).

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 aqueles 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 retirados para efetivação do aporte de capital, tudo num mesmo dia.

Isso facilmente se confirma quando verificadas as 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 (Fls. 819 a 829).

No campo "Outras Especificações" do Contrato de Câmbio no. 07/091427, relativo à transferência dos valores objeto do adiantamento para a fiscalizada, cujo número foi inclusive aposto no histórico do respectivo registro contábil relativo à entrada do numerário na conta "101420 - Depósito Bancário à Vista - Banco Real Ag. 0527" acima mencionada, vê-se que a conta bancária no 3729796-3 da agência 0527 do Banco Real foi aquela na qual foram depositados, em 06/11/2007, os recursos advindos do contrato de adiantamento firmado e, no mesmo campo dos Contratos de Câmbio nos. 07/00135237 e 07/136043, estes relativos à transferência da fiscalizada para a GSNAI do valor relativo ao aporte de capital, que foi desta mesma conta bancária que saíram, também em 06/11/2007, os recursos utilizados no aporte de capital.

Nesse sentido é irrelevante para o caso analisado verificar a existência ou não de outros recursos disponíveis em outras contas contábeis, haja vista que estes outros recursos não foram os utilizados para a efetivação do aumento de capital e que a movimentação dos recursos objeto do contrato de adiantamento, os efetivamente utilizados, se deu especificamente por meio das contas contábeis aqui analisadas.

Neste ponto, cabe lembrar o que estabelece nosso Código de Processo Civil (Lei nº13.105, de 16 de março de 2015), em seu art. 417:

"Art. 417. Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos. "

Como visto, realizado 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 integral e imediatamente utilizados para fim diverso daquele em relação ao qual a Lei permite a aplicação da alíquota zero do IRRF, ou seja, foram utilizados para o aporte de capital efetuado na sociedade Gerdau Steel North America Inc. - 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, sobre o valor das remessas de juros ao exterior decorrentes de tal contrato.

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 de tal contrato, posto que, repisa-se, estes foram **imediatamente** utilizados para pagamento do 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, restando assim desvirtuado ainda 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, ao longo do ano de 2017, totalizando assim os US\$500.000.000,00 devidos a título de principal, conforme informado pela própria fiscalizada em resposta aos Termos de Intimação 03 e 04 (TDPF 2017/00041 - PAF nº 16682.720004/2018-53) e comprovado mediante os respectivos documentos apresentados (Docs. 01 a 19, ref. TIF 03, às fls. 3.634 a 3.652; e Docs. 01 a 08, ref. TIF 04 às fls. 3.694 a 3.701).

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 justificar ou garantir o benefício da alíquota zero do IRRF. Não basta que haja exportações para que se veja assim garantido o direito de aplicar a alíquota zero do IRRF, é preciso, repete-se, que os recursos recebidos em adiantamento tenham sido comprovadamente utilizados para financiar as exportações então prometidas. No presente caso tais recursos não tiveram a destinação prevista no contrato, tampouco ao credor foram enviados os bens em montante equivalente ao principal devido. Como relatado, os recursos foram utilizados, no mesmo dia em que recebidos, em fim diverso daquele determinado na Lei e o credor, por sua vez, foi pago mediante a simples transferência de numerário.

Por fim registra-se ainda que o aporte de capital realizado em 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 "130047 - Inv Cta Vlr Patr - GSNAI", "131000 -Depós p/ Aumento Capital - Gerdau Intern Empr", "130020 - Inv Cta Vlr Patr Gerdau Intern Empreend L" e "131059 - Ágio - Gerdau Internacional Empreendimentos L", todos juntados ao Processo Administrativo Fiscal).

6.2) QUANTO AO CONTRATO DE PAGAMENTO ANTECIPADO DE EXPORTAÇÃO FIRMADO EM 17/04/2008, NO VALOR DE US\$600.000.000,00

Cabe informar que os livros razões das contas contábeis utilizados pela fiscalizada nesta operação encontram-se anexos a este processo às fls. 1.261 a 1.402

Do mesmo modo procedeu a fiscalizada em relação aos recursos advindos dos demais Contratos de Pagamento Antecipado de Exportação por ela firmados. No caso do contrato firmado em 17/04/2008, os recursos antecipados foram recebidos e imediatamente utilizados para aquisição de investimento relativo à operação siderúrgica Macsteel da sociedade denominada Quanex Corporation, produtora de aços especiais localizada nos Estados Unidos. Veja-se a cronologia das operações efetuadas.

Em 19/11/2007:

a A Gerdau S.A., controladora da fiscalizada, publica comunicado oficial ao mercado informando que o Grupo Gerdau assinou um acordo definitivo para aquisição da operação siderúrgica Macsteel pertencente à Quanex Corporation, empresa produtora de aços especiais localizada nos Estados Unidos (fls. 1.244).

Em 17/04/2008:

- Foi realizada, às 09:30 horas, reunião do Conselho de Administração da fiscalizada para autorizar a sociedade a efetuar investimento no exterior, no valor de US\$812.000.000,00 (Oitocentos e doze milhões de dólares americanos), correspondente à aquisição, de

maneira direta e/ou indireta, de 70% (setenta por cento) da totalidade da Quanex Corporation (fls. 1.245).

- Foi realizada, às 14:00 horas, reunião do Conselho de Administração da Gerdau S.A. para autorizar sua controlada Gerdau Aços Longos S.A. (empresa fiscalizada) a contratar um pré-pagamento de exportação com a sociedade Gerdau Açominas Overseas Ltd., no valor individual de US\$600.000.000,00 (seiscentos milhões de dólares americanos) (fls. 1.246).
- Foi realizada, às 15:00 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 (fls. 1.247).
- Foi firmado pela fiscalizada o segundo 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\$600.000.000,00 que convertidos para moeda nacional importaram à época na quantia de R\$992.700.000,00 (fls. 1.248 a 1.251).
- Foi creditada na conta bancária no 3729796-3 da agência 0527 do Banco Real a importância relativa ao adiantamento recebido, conforme consta do campo "Outras Especificações" do Contrato de Câmbio no. 08/041735, referente a transferência financeira da Gerdau Açominas Overseas Ltd. para fiscalizada (fls. 1.248 a 1.251).

• Foi efetuada pela fiscalizada, **com a utilização integral dos recursos oriundos do Contrato de Pagamento Adiantado de Exportação firmado**, a aquisição do investimento na Quanex Corporation relativo à siderúrgica MacSteel. O valor total da aquisição foi de US\$812.000.000,00 (R\$1.346.318.600,00) e parte dessa importância, necessária ao seu pagamento, correspondente a US\$600.000.000,00 (R\$992.299.800,00), saiu da mesma conta bancária no 3729796-3 da agência 0527 do Banco Real acima citada, conforme consta dos Contratos de Câmbio no. 08/063251 (US\$225.000.000,00/ R\$372.112.425,00) e no. 08/063252 (US\$375.000.000,00/R\$620.187.375,00), relativos à transferência financeira da fiscalizada para a Quanex Corporation (Gerdau Delaware Incorporated, segundo informa) (fls. 1.252 a 1.259).

Conforme informado (resposta ao Item 1.2 do TIF 05 - TDPF 2016 00095 - PAF nº 16682.722942/2016-26, às fls 3.559 a 3.567), a aquisição de 70% da totalidade do capital da Quanex Corporation (Gerdau Delaware Incorporated) foi feita de forma indireta, através da aquisição de participação nas empresas Gerdau Macsteel Holdings Inc. e Gerdau Macsteel 2 LLC.

Em 23/04/2008:

- A Gerdau S.A. publica novo comunicado oficial ao mercado, desta feita informando que o Grupo Gerdau concluiu a aquisição da operação siderúrgica MacSteel da Quanex Corporation (fls. 1.260). Antes, ainda na data de 17/04/2008, foram efetuados pela fiscalizada os registros contábeis relativos à entrada dos recursos adiantados e à aquisição do investimento Macsteel.

De acordo com o informado (resposta ao Item 1 do TIF 01 - PAF nº16682.722942/2016-26 - TDPF 2016/00095, às fls. 3.554 a 3.558), a entrada dos recursos adiantados (US\$600.000.000,00/R\$992.700.000,00) foi também registrada a débito da conta de ativo circulante/disponibilidades de no. 101424 (razão às fls. 1.366 a 1.395) e a crédito da conta de passivo não circulante de nº224929 (razão às fls. 1.398 e 1.399):

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
17/04/08	101424	DEP BANC A VISTA - BCO REAL SA - CAMBIO	D	992.700.000,00	Captação Pré Pgto. Terceir
17/04/08	224929	PRE-EXPORT LP - OVER	C	992.700.000,00	Captação Pré Pgto. Terceir

Obs: O valor escriturado é correspondente aos US\$600.000.000,00 pelo câmbio praticado no Contrato de Câmbio de Compra nº. 08/041735, referente à transferência do adiantamento para a fiscalizada.

E a aquisição do investimento, conforme demonstrado a seguir (resposta ao Item 1.2 do TIF 05 PAF nº16682.722942/2016-26 - TDPF 2016/0009 5, às fls. 3.559 a 3.567):

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
17/04/08	130106	INV CTA VLR PATR - GERDAU MACSTEEL 2 LLC	D	628.456.540,00	REF SUBSCRIÇÃO DE 100% DO CAPITAL SOCIAL CFE RECIB
17/04/08	130107	INV CTA VLR PATR - GERDAU MACSTEEL HOLDING IN	D	363.843.260,00	REF SUBSCRIÇÃO DE 110.000 AÇÕES CFE RECIBO
17/04/08	101424	DEP BANC A VISTA - BCO REAL SA - CAMBIO	C	992.299.800,00	DEB C/C

Obs: Note-se são os mesmos US\$600.000.000,00, agora escriturados no valor correspondente à sua conversão pelo câmbio praticado no Contratos de Câmbios de Venda nºs. 08/063251 e 08/063252, referentes ao pagamento pela aquisição do investimento.

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
17/04/08	130107	INV CTA VLR PATR - GERDAU MACSTEEL HOLDING IN	D	354.018.800,00	INVESTIMENTO DELAWARE
17/04/08	101601	DEP BANC A VISTA - JPMORGAN -AG 3681 -LIBERAD	C	354.018.800,00	INVESTIMENTO DELAWARE

Atente-se para a parcela do investimento no valor de R\$992.299.800,00 (US\$600.000.000,00), que foi aquela cujo pagamento se deu com os recursos advindos contrato de adiantamento firmado em 17/04/2008. Já aqui, da mesma forma que na operação anteriormente analisada, se pode visualizar uma relação entre a entrada dos recursos objeto do adiantamento e a aquisição do investimento, ambos os registros foram feitos na mesma data e à mesma conta de ativo circulante/disponibilidades, qual seja, a conta "101424 - Depósito Bancário a Vista - Bco Real S/A - Câmbio".

Mas vamos à análise dos demais lançamentos efetuados até essa final utilização do respectivo numerário, de modo a seja possível confirmar, de forma inconteste, que os recursos utilizados para o aludido aporte de capital foram exatamente aqueles recebidos em virtude do Contrato de Pagamento Antecipado de Exportação datado de 17/04/2008.

Vejamos o trânsito pela contabilidade do valor de R\$992.700.000,00/US\$600.000.000,00, oriundo do Contrato de Pagamento Antecipado de Exportação firmado em 17/04/2008, desde sua origem até a sua utilização para a aquisição do investimento Macsteel (considerando que os registros foram efetuados nas mesmas contas contábeis do caso anterior, além das contas "130107 - Investimento Conta Valor Patrimonial - Gerdau Macsteel Holding Inc" e "130106 - Investimento Conta Valor Patrimonial - Gerdau Macstell 2 LLC", utilizaremos no relato a nomenclatura já anteriormente utilizada, acrescentando-se as contas 130107 e 130106, que serão referidas como "Conta Investimento Macsteel 1" e "Conta Investimento Macsteel 2", respectivamente, razão às fls. 1.396 e 1.397).

- Como já visto, os recursos adiantados tiveram sua entrada registrada à "Conta Câmbio":

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
17/04/08	101424	DEP BANC A VISTA - BCO REAL SA - CAMBIO	D	992.700.000,00	Captação Pré Pgto. Terceir
17/04/08	224929	PRE-EXPORT LP - OVER	C	992.700.000,00	Captação Pré Pgto. Terceir

- Transitaram pela "Conta Ag. 0527":

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
17/04/08	101420	DEP BANC A VISTA - BCO REAL SA - AG 0527	D	992.700.000,00	CAMBIO EXP 08/041735 - 2927
17/04/08	101424	CAMBIO EXP 08/041735 - 2927 SABINA	C	992.700.000,00	DEP BANC A VISTA - BCO REAL SA - CAMBIO

Obs: O saldo da "Conta Ag. 0527" (Conta 101420) antes dessa entrada dos recursos era de R\$597.711,66 (vide Razão Contábil anexado ao Processo Administrativo Fiscal às fls. 1.261 a 1.365).

- Da "Conta Ag. 0527" foram então transferidos para à "Conta Câmbio", no exato montante de necessário ao pagamento relativo à aquisição do investimento:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
17/04/08	101424	DEP BANC A VISTA - BCO REAL SA - CAMBIO	D	992.299.800,00	OPER. CAMBIO - 956195 SCHNEIDER
17/04/08	101420	DEP BANC A VISTA - BCO REAL SA - AG 0527	C	992.299.800,00	OPER. CAMBIO - 956195

- E da "Conta Câmbio" foram utilizados para pagamento de parcela do investimento adquirido:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
17/04/08	130106	INV CTA VLR PATR - GERDAU MACSTEEL 2 LLC	D	628.456.540,00	REF SUBSCRIÇÃO DE 100% DO CAPITAL SOCIAL CFE RECIB
17/04/08	130107	INV CTA VLR PATR - GERDAU MACSTEEL HOLDING IN	D	363.843.260,00	REF SUBSCRIÇÃO DE 110.000 AÇÕES CFE RECIBO
17/04/08	101424	DEP BANC A VISTA - BCO	C	992.299.800,00	DEB C/C

Tal qual na operação anteriormente analisada, os recursos referentes ao adiantamento recebido transitaram por conta intermediária/auxiliar ("Conta Câmbio") até que restaram efetivamente utilizados para aquisição do investimento Macsteel. Cada débito efetuado na conta intermediária/auxiliar foi "anulado" por um crédito seguinte (são débitos e créditos de mesmo valor) e ao final os lançamentos que subsistiram foram exatamente aqueles que de fato identificam as operações efetivamente registradas, quais sejam, 1) 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 224929 ("Conta Pré-Exportação LP Overseas"), pelo reconhecimento no passivo da obrigação assumida em face do contrato firmado; e 2) os débitos nas contas de ativo não circulante/investimento 130106 e 130107 ("Conta Investimento Macsteel 1" e "Conta Investimento Macsteel 2"), pelo registro dos investimentos no ativo da empresa, em contrapartida a crédito na mesma conta de ativo/disponibilidades 101420 ("Conta Ag. 0527"), pela utilização do adiantamento recebido na aquisição dos investimentos:

Débito - 101420 Dep Banc a Vista - Bco Real Ag. 0527	- R\$ 992.700.000,00
Crédito - 224929 Pré Export LP Overseas	- R\$ 992.700.000,00
e	
Débito - 130106 Inv Cta Vlr Patr - Gerdau Macsteel 2 LLC	- R\$ 628.456.540,00
Débito- 130107 Inv Cta Vlr Patr - Gerdau Macsteel Holding Inc	- R\$ 363.843.260,00
Crédito - 101420 Dep Banc a Vista - Bco Real Ag. 0527	- R\$ 992.299.800,00

Como se constata, também aqui os recursos utilizados para a aquisição do investimento, ou de parte dele, são os mesmos recursos recebidos em função do Contrato de Pagamento Antecipado de Exportação firmado em 17/04/2008. Tais recursos são aqueles entrados na "Conta Câmbio", no montante de R\$992.299.800,00 (US\$600.000.000,00), em virtude da transferência vinda da "Conta Ag. 0527", transferência essa que não seria possível se nela - "Conta Ag. 0527" - não tivesse havido a anterior entrada dos valores adiantados pela credora Gerdau Açominas Overseas Ltd., no montante de R\$992.700.00,00 (US\$600.000.000,00), uma vez que seu saldo até então era de apenas R\$597.711,66. Confira-se o movimento da "Conta Ag. 0527" no dia em que ocorreram essas transações:

Conta 101420 - Dep Banc à Vista - Bco Real - Ag 0527	
Saldo Inicial em 17/04/2008 (devedor)	597.711,66
Débito ref. ao Adiantamento	992.700.000,00
Crédito ref. à transferência para "Conta Câmbio"	992.299.800,00
Outros Débitos	32.484.864,63
Outros Créditos	32.824.146,40
Saldo Final em 17/04/2008 (devedor)	658.629,89

E, da mesma forma, isto tudo também se confirma quando consideradas todas as demais entradas ocorridas nessa conta - "Conta Ag. 0527" - ao longo do mês de abril/2008. A constatação a que se chega é a mesma: Não haveria recursos na referida conta para pagamento do investimento Macsteel se não tivesse havido a anterior entrada do adiantamento concedido pela credora Gerdau Açominas Overseas Ltd. Dizendo de outra forma, os recursos adiantados foram imediatamente destinados para o pagamento do investimento adquirido. Vide a reprodução da "Conta Ag. 0527" (Conta 101420), no mês de abril/2008, com e sem a entrada dos recursos relativos ao adiantamento:

Conta "101420 - Dep Banc à Vista - Bco Real - As 0527" se desconsiderado o débito relativo à entrada dos recursos objeto do adiantamento	
Saldo Inicial em 01/04/2008	892.885,40
Total dos Débitos, excetuada a entrada do adiantamento	548.257.029,41
Total dos Créditos, incluído o ref. à transferência para a "Conta Câmbio"	1.541.250.845,50
Saldo Final em 30/04/2008	-992.100.930,69

Conta "101420 - Dep Banc à Vista - Bco Real - Ag 0527" - pelos seus efetivos valores	
Saldo Inicial em 01/04/2008	892.885,40
Total dos Débitos, incluída a entrada do adiantamento	1.540.957.029,41
Total dos Créditos, incluído o ref. à transferência para a "Conta Câmbio"	1.541.250.845,50
Saldo Final em 30/04/2008	599.069,31

Obs: Razão Contábil anexado ao Processo Administrativo Fiscal às fls. 1.261 a 1.365.

Volta-se a dizer: Não se está aqui a afirmar que a fiscalizada não dispunha de outros recursos, em outras contas contábeis, em montante suficiente à aquisição do investimento, mas sim que os recursos utilizados para tal aquisição foram incontestavelmente aqueles captados por meio do contrato de pagamento antecipado de exportação firmado em 17/04/2008, o que caracteriza descumprimento da debatida condição exigida em lei para a aplicação da alíquota zero do IRRF.

Mais uma vez temos na essência a conta "101420 - Dep Banc à Vista - Bco Real - Ag 0527" ("Conta Ag. 0527") como representação contábil da 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 retirados para a aquisição do investimento, tudo no mesmo dia, informação que se confirma quando analisados os respectivos contratos de câmbio concernentes ao recebimento do adiantamento e ao pagamento do investimento.

No campo "Outras Especificações" do Contrato de Câmbio no. 08/041753, relativo à transferência dos valores objeto do adiantamento para a fiscalizada, vê-se que a conta bancária no 3729796-3 da agência 0527 do Banco Real foi aquela na qual foram depositados, em 17/04/2008, os recursos advindos do contrato de adiantamento firmado e, no mesmo campo dos Contratos de Câmbio nos. 08/063251 e 08/063252, estes relativos ao pagamento efetuado pelo investimento Macsteel, que foi desta mesma conta bancária que saíram, também em 17/04/2008, os recursos utilizados na aquisição do investimento.

Irrelevante, pois, pelos mesmos motivos que no caso anterior, a análise quanto a existência ou não de outros valores disponíveis em outras contas contábeis.

Por conseguinte, constatada a destinação dos recursos para fim outro que não o financiamento de exportações, proceder-se-á à exigência do IRRF à alíquota de 25% sobre os juros pagos em relação ao Contrato Pagamento Antecipado de Exportação firmado em 17/04/2008, na forma do art. 9º da Lei 9.779, de 1999.

Quanto ao principal devido referente a aludido contrato, a maior parte dele, no montante de US\$420.000.000,00, foi também amortizada por meio de transferências bancárias de numerário ocorridas entre 24/09/2013 e 24/06/2016 (Docs. 20 a 47 da resposta ao TIF 03 - PAF n.º 16682.720004/2018-53 às fls. 3.653 a 3.680), e não em exportações para o credor como previa o contrato (Item 4 das Considerações do contrato e respectiva cláusula 2a). O restante, no valor de US\$180.000.000,00, segundo informa a fiscalizada (resposta ao Item 2 do TIF 04 - PAF n.º 16682.720004/2018-53 às fls. 3.691 a 3.693), foi amortizado "*por meio dos recursos decorrentes dos negócios de exportação realizados entre a intimada e a importadora Gerdau Açominas Overseas Ltd., que é parte do referido contrato, ou seja, a Gerdau Açominas Overseas importou produtos da Gerdau Aços Longos e esta utilizou os recursos de tais exportações para amortizar o montante de US\$180.000.000,00 do Contrato mencionado*".

Como comprovação dessa afirmação, a fiscalizada apresentou {resposta ao TIF 04 (fls. 3.691 a 3.693), Doc. 09 - PAF n.º 16682.720004/2018-53 (fl s. 3.702)} planilha com os dados das respectivas exportações no valor de US\$180.000.000,00 e dos valores vinculados ao aludido contrato, bem como cópia dos extratos dos Registros de Exportação das cinco maiores exportações (em montante equivalente a 30,15% do total de US\$180.000.000,00) detalhadas na aludida planilha, documentos estes nos quais a Gerdau Açominas Overseas Ltd., com endereço (note-se, uma caixa postal) - P O BOX 309, George Town, Grand Cayman, nas Ilhas Cayman, figura na qualidade de importadora, e quatro outras empresas, localizadas no Peru, Argentina, Chile e Republica Dominicana, como destinatárias finais das mercadorias exportadas.

Não obstante, ainda que venham a ser confirmadas as exportações à Gerdau Açominas Overseas no montante indicado pela fiscalizada (US\$180.000.000,00), a exigência do IRRF da mesma forma se impõe, haja vista que tais exportações não teriam sido financiadas com os recursos oriundos de tal contrato, posto que estes foram **imediatamente** utilizados para aquisição do investimento Macsteel.

Quanto ao investimento adquirido, após aumento de seu valor em virtude do reconhecimento de equivalência patrimonial e de aumento de capital, o mesmo foi incorporado ao patrimônio líquido da sociedade GTL Macsteel Hungria Kft. (atual denominação da Blackshaw Kft.), em vista da decisão tomada pelo Conselho de Administração da fiscalizada em 22/09/2008 (resposta ao Item 5 do TIF 05 -PAF n.º16682.722942/2016-26 - TDPF 2016/00095 às fls. 3.559 a 3.567 e Ata da reunião às fls. 3.623) e, a partir do referido ano, passou 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 "130106 - Inv Cta Vlr Patr - Gerdau Macsteel 2 LLC", "130107 - Inv Cta Vlr Patr - Gerdau Macsteel Holding In" e "130110 - Inv Cta Vlr Patr - GTL Macsteel Hungria Kft", todos anexados ao Processo Administrativo Fiscal às fls. 1.400 a 1.402).

6.3) QUANTO AO CONTRATO DE PAGAMENTO ANTECIPADO DE EXPORTAÇÃO FIRMADO EM 24/08/2010, NO VALOR DE US\$151.000.000,00

Cabe informar que os livros razões das contas contábeis utilizados pela fiscalizada nesta operação encontram-se anexos a este processo às fls. 1.410 a 3.553.

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, qual seja, foram utilizados para efetuar aumento de capital da sociedade investida Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda. Vide a cronologia das operações.

Todas as operações ocorreram no mesmo dia, **em 24/08/2010**. Nesse dia:

- 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 (fls.1.403).

- 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 (fls. 1.404 a 1405).
- Foi firmado pela fiscalizada o terceiro 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 importaram à época na quantia de R\$267.662.600,00 (fls. 1.406 a 1.409).
- Foi creditada na conta bancária no 99524236 da agência 11 do Banco Citibank a importância relativa ao adiantamento recebido, conforme consta do campo "Outras Especificações" do Contrato de Câmbio no. 10/061968, referente a transferência financeira da Gerdau Açominas Overseas Ltd. para fiscalizada (fls.1.406 a 1.409).
- 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 respectivos registros contábeis.

Vejamos então como se deu o trânsito dos valores recebidos em adiantamento (US\$151.000.000,00/R\$267.662.600,00) pela contabilidade.

Neste caso, a quantidade de registros transitórios em contas intermediárias/auxiliares é consideravelmente maior do que nos outros dois casos, de forma que, buscando simplificar a exposição, vamos aqui discorrer sobre aqueles registros que efetivamente demonstram a movimentação desses valores do seu recebimento até a utilização para o aumento de capital e em anexo (Anexo I deste Termo de Verificação Fiscal) relacionar todos os lançamentos efetuados a respeito e apresentar o 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 de ativo circulante/disponibilidades "101524 - Depósito Bancário a Vista - **Citibank - Câmbio**" será referida como "**Conta Citibank Câmbio**";
- 2) A conta de ativo circulante/disponibilidades "101403 - Depósito Bancário a Vista - **Bco Bradesco SA - Tesouraria**" será referida como "**Conta Bradesco Tesouraria**";
- 3) A conta de ativo circulante/disponibilidades "101520 - Depósito Bancário a Vista - **Citibank SA - Agência 0011**" será referida como "**Conta Citibank Ag. 11**";
- 4) A conta de ativo circulante/disponibilidades "101526 - Depósito Bancário a Vista - **Citibank - Diversos**" será referida como "**Conta Citibank Diversos**";
- 5) A conta de ativo circulante/disponibilidades "101523 - Depósito Bancário a Vista - **Citibank SA - Tesouraria**" será referida como "**Conta Citibank Tesouraria**";
- 6) A conta de ativo circulante/disponibilidades "101400 - Depósito Bancário a Vista - **Bco Bradesco SA - Ag. 0268**" será referida como "**Conta Bradesco Ag. 0268**";
- 7) A conta de ativo circulante/disponibilidades "101402 - Depósito Bancário a Vista - **Bco Bradesco SA - Recebimentos**" será referida como "**Conta Bradesco Recebimentos**"; e
- 8) A conta de ativo não circulante/investimentos "131000 - Depósito para **Aumento de Capital - Gerdau Internacional Empreendimentos**" será referida como "**Conta Aumento de Capital GI**".

Segundo informado pela fiscalizada (resposta ao Item 1 do TIF 01 - PAF nº 16682.722942/2016-26 às fls. 3.554 a 3.558), a entrada dos recursos objeto do adiantamento

foi registrada a débito da conta de ativo circulante/disponibilidades no 101524 e a crédito da conta de passivo não circulante no. 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 Pcto. Terceir
24/08/10	224929	PRE-EXPORT LP - OVER	C	267.662.600,00	Captação Pré Pcto. Terceir

E a saída dos recursos para o aumento de capital em Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda., a crédito da conta do ativo circulante/disponibilidades no 101403 e a débito da conta de ativo não circulante/investimentos no 131000:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
24/08/10	131000	DEPÓS 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 AS - 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 se constata a partir da análise dos demais lançamentos contábeis efetuados na escrituração das duas operações - a entrada do adiantamento e o pagamento referente ao aumento de capital em Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda. -, os recursos que saíram da "Conta Bradesco Tesouraria" para o aumento do capital em Gerdau Internacional são exatamente aqueles provenientes do adiantamento recebido em 24/08/2010 e que na referida conta apenas temporariamente transitaram.

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 Pcto. Terceir
24/08/10	224929	PRE-EXPORT LP - OVER	C	267.662.600,00	Captação Pré Pcto. Terceir

- No mesmo dia, foram também registrados na "Conta Citibank Ag. 11":

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
24/08/10	101520	DEP BANC A VISTA - CITIBANK SA - 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 - CAMBIO	C	267.662.600,00	Documento contábil DBV CITIBANK CAMBIO como ref.

Dessa forma, o registro que remanesceu em relação aos valores adiantados, foi o de sua entrada na "Conta Citibank Ag. 11", que era a conta representativa da conta bancária na

qual os mesmos foram depositados (vide campo "Outras Especificações" do Contrato de Câmbio Contrato de Câmbio no. 10/061968, relativo à transferência dos recursos para a fiscalizada).

No que tange ao pagamento referente ao aumento de capital em 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 pagamento do aumento de capital:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
24/08/10	131000	DEPÓS 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 SA - 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, no mesmo valor, uma vinda da vinda da "Conta Citibank Tesouraria" e outra vinda 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 - 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 - 5424650
24/08/10	101400	DEP BANC A VISTA - BCO BRADESCO SA - AG 0268	C	266.817.000,00	TED-TRANSF ELET DISPON - 5424650

Obs: Este segundo lançamento pela passagem do numerário na "Conta Bradesco Ag. 0268" foi justificado pelo Doc. 17 (fls 3.600) apresentado em resposta ao TIF 05 - PAF nº 16682.722942/2016-26 (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 (vide Anexo I deste Termo de Verificação Fiscal).

- 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 Processo Administrativo Fiscal às fls. 1.412 e 1.413). 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 SA -TESOURARIA	D	267.617.000,0 0	Documento contábil DBV-CITIBANK TESOUR como ref.
30/08/10	101526	DEP BANC A VISTA - CITIBANK - DIVERSOS	C	267.617.000,0 0	Documento contábil DBV-CITIBANK DIVERS 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. 11" no exato montante necessário ao pagamento do aumento de capital em Gerdau Internacional (antes da entrada desses recursos o saldo da "Conta Citibank Diversos" era nulo, vide Razão Contábil anexado ao Processo Administrativo Fiscal às fls. 1.430 e 1.431):

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 SA - AG 0011	C	266.817.000,00

Veja-se que, após confrontados os débitos e os créditos efetuados, o registro que remanesce em relação ao pagamento do aumento de capital na Gerdau Internacional é justamente aquele que demonstra que as disponibilidades necessárias a esse pagamento tiveram sua origem nos recursos existentes na "Conta Citibank Ag. 11", que eram aqueles adiantados pela Gerdau Açominas Overseas Ltd. no valor de R\$267.662.600,00. Não foram outros os recursos transferidos da "Conta Citibank Ag. 11" para a "Conta Citibank Diversos". A "Conta Citibank Ag. 11", antes da entrada de referidos recursos, não possuía saldo suficiente a essa transferência. Até então seu saldo era de apenas R\$34.119,78:

Conta 101520 - Dep Banc à Vista - Citibank SA - Ag 0011	
Saldo Inicial em 24/08/2010 (devedor)	34.119,78
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. 11" - não teria saldo suficiente nem com todas as demais entradas nela havidas no mês de agosto/2010. Veja-se que, ainda assim, haveria insuficiência de saldo em valor proporcional ao do adiantamento:

Conta "101520 - Dep Banc à Vista - Citibank SA - 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, excetuada 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 Banc à Vista - Citibank SA - Ag 0011" - pelos seus efetivos valores	
Saldo Inicial em 01/08/2010	71.846,60
Total dos Débitos, incluída 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 às fls. 1.410 e 1.411.

E como nos outros dois casos analisados, para se constatar quais foram esses recursos utilizados no aumento de capital e, conseqüentemente, que houve descumprimento da exigência legal no que tange ao IRRF, não se faz necessário o estudo de eventuais outras contas contábeis, relativas a outras disponibilidades ou a outros ativos.

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

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

Débito - 101520 Dep Banc a Vista - Citibank SA - Ag. 0011 -	R\$267.662.600,00
Crédito - 224929 Pré Export LP Overseas -	R\$267.662.600,00
e	
Débito - 131000 Depós p/ Aumento Capital - Gerdau Intern Empr -	R\$266.817.000,00
Crédito - 101520 Dep Banc a Vista - Citibank SA - Ag. 0011 -	R\$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 o pagamento do referido aumento de capital foram aqueles 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. 11", transitaram pelas contas intermediárias e foram por fim utilizados para pagamento do aumento de capital havido na 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 de Pagamento Antecipado de Exportação.

Por fim, verificou-se que os valores destinados ao aumento de capital efetuado em Gerdau Internacional foram devidamente 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 a estes autos às fls. 3.550 a 3.553.

6.4) QUANTO AO CONTRATO DE PAGAMENTO ANTECIPADO DE EXPORTAÇÃO FIRMADO EM 16/09/2014, NO VALOR DE US\$325.000.000,00

Neste quarto contrato não houve alocação imediata dos recursos para efetuar aporte de capital em outra empresa, seja para aquisição de participação societária ou para aumento do capital de empresa investida.

Entretanto, é preciso ressaltar que somente isto não confere à operação a condição para a não incidência do IRRF sobre os juros remetidos ao exterior. Enquanto nas operações anteriormente descritas verifica-se, de imediato e de forma transparente, a não vinculação das importâncias recebidas com o financiamento de exportações, neste último caso, no contrato de 16/09/2014, o que ocorre é a continuidade de um processo de capitalização com recursos de coligada no exterior, caracterizando operação de mutuo intercompany com roupage de adiantamento de pagamento de exportação com o real propósito de esquivar-se da tributação na fonte quando do pagamento dos juros remuneratórios.

Fica claro portanto que o *modus operandi* da empresa se apresenta consolidado e repetido conforme demonstrado nos itens anteriores. Desta vez, contudo, houve pequena alteração que, por sua vez, não modificou a substancialidade de uma operação que visa, basicamente, remeter valores de juros para o exterior sem a retenção de Imposto de renda.

O Contrato de Pagamento Antecipado de Exportação efetuado pela fiscalizada com a sua credora Gerdau Açominas Overseas Ltd., realizado em 16/09/2014 (fls. 115 a 122), tratava de um empréstimo no valor total de US\$ 325.000.000,00, tendo como objeto "o pagamento antecipado de exportações futuras de produtos". No item 'b' da Cláusula 1 está determinado "O Tomador tratará os recursos do Empréstimo como pagamento antecipado de exportações futuras de produtos, tudo segundo os termos e condições das leis e regulamentos aplicáveis a operações de pagamento antecipado de exportação (...)".

Aqui, nota-se que a contribuinte tenta dar ao empréstimo, que assim mesmo foi denominado no contrato, o verniz de financiamento de exportações, com o intuito de enquadrar a operação nos pré-requisitos indispensáveis para a fruição dos benefícios fiscais respectivos. Note-se que a legislação, conforme reproduzida anteriormente neste termo, destaca como requisito, para efeito do benefício da alíquota zero do imposto de renda retido na fonte incidente nas remessas referentes a juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações, que tais recursos tenham sido comprovadamente aplicados no financiamento de exportações.

Chega-se, então, à questão central, que vale para todos os contratos aqui analisados e torna-se fundamental no caso específico do contrato de 2014. O objetivo explícito da legislação é incentivar a exportação de produtos brasileiros, e não a indústria exportadora per se. O contrato seria, conforme demonstra o próprio título, referente ao pagamento antecipado de exportação, o que induz a adequá-lo aos preceitos da lei. Todavia, fica ausente o verdadeiro cerne da questão: os valores têm que ser diretamente ligados ao financiamento de exportações. É certo que esse valor pode ser antecipado por instituição financeira, mas no caso, a empresa cedente dos recursos financeiros é a Gerdau Açominas Overseas Ltd., uma empresa controlada, e não uma instituição financeira. Se foi esta companhia que fez o "pagamento antecipado de exportação", quem mais poderia ser o importador dos produtos exportados pela Gerdau Açominas Longos S.A., senão a própria Gerdau Açominas Overseas Ltd.? Seria isto que diferenciaria o "pagamento antecipado" da exportação de um simples empréstimo entre empresas do mesmo grupo.

Adicionalmente, há de se considerar que a fiscalizada, no decorrer da auditoria levada a efeito através do TPDF-Fiscalização 07.1.85.00-2019.00149, que culminou com a lavratura do auto de infração relativo ao ano-calendário de 2015, formalizado nos autos do processo administrativo n.º 16682.720.992/2020-55, informou em resposta ao TIF 3 daquele procedimento fiscal (fls 3.712 a 3.718) que a credora Gerdau Açominas Overseas não possui empregados em seu quadro pessoal, e que o endereço utilizado é o da Maples Corporate Services Limited, por ela contratada para a prestação de serviços de sede social, sendo tal endereço uma caixa postal, compartilhado com outras empresas em atividade nas Ilhas Cayman. Ademais, em resposta ao TIF 2 daquela auditoria (fls. 3.719, item "e") informou também que seus objetivos sociais eram essencialmente financiamentos de Longo Prazo na forma de Pré-Pagamentos de Exportações.

Ora, resta claro portanto que a Gerdau Açominas Overseas não possui empregados e nem sede própria, e tem como objetivo principal realizar operações de mútuo com suas

coligadas para aproveitamento do benefício da alíquota zero do imposto de renda retido na fonte incidente nas remessas referentes a juros de créditos obtidos no exterior destinados ao financiamento de exportações. Em outras palavras, a empresa tem apenas um “endereço” nas ilhas Cayman, que serve para viabilizar operações de mútuo com sua controladora e coligadas, mascaradas como adiantamentos para exportações futuras, com o principal objetivo de beneficiar-se da tributação favorecida deste tipo de operação de fomento à exportação. Ao final, como detalhado a seguir, nada é exportado para a credora, ficando claro o desvio de finalidade na alegada operação de financiamento à exportação.

Com efeito, a entrada dos recursos adiantados (US\$325.000.000,00/R\$754.175.500,00) foi registrada a débito em 16/09/2014 na Conta de Ativo Circulante/Disponibilidades de código nº102164 – “DEP BANC A VISTA - BRADESCO - 604000 - CAMBIO” e a crédito da conta de passivo não circulante - Financiamentos Estrangeiros – “PRE-EXPORT LP – OVER” de código nº224929 (fls 3.724 a 3.751):

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
16/09/14	102164	DEP BANC A VISTA – BRADESCO - 604000 -CAMBIO	D	754.175.500,00	Captação Pré Pgto. Terceir
16/09/14	224929	PRE-EXPORT LP - OVER	C	754.175.500,00	Captação Pré Pgto. Terceir

No entanto, no ano calendário de 2015, a empresa transportou o saldo final da Conta Código 224929 “Pre-Export LP – Over”, que em 2014 era de R\$ 2.340.559.100,00, para a Conta Código 2500500001 “Pre-Export Coligadas LP” reclassificando-a no grupo Outros Passivos Não-Circulantes “Mútuos Intercompanies – Principal” código 2.02.06.02, subgrupo código 2500500001, mantendo a mesma contabilização para o ano calendário de 2016, conforme se verifica nos balancetes nas fls 3.572 a 3.574.

Portanto, e conforme demonstrado, a própria empresa classifica os recursos ingressados a título antecipação de contratos de exportação celebrados com a coligada GERDAU AÇOMINAS OVERSEAS LTD. dentro do grupo de contas 2.02.06.02 **MÚTUOS INTERCOMPANIES – PRINCIPAL**, conforme se verifica da análise da escrituração digital da contribuinte, cujo saldo integra o item 16 das Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras - Saldos e Transações com Partes Relacionadas - Mútuos Passivos - em 31/12/2016 (fls 3.755 a 3.759) reproduzido a seguir:

16 - SALDOS E TRANSAÇÕES COM PARTES RELACIONADAS		
a) Composição dos saldos de mútuos		
	2017	2016
Mútuos ativos		
Empresa controladora		
Gerdau S.A.	-	3.893
Outras partes relacionadas		
Gerdau Açominas S.A.	2.745	3.422
Gerdau Aços Especiais S.A.	-	1.377
Outros		
Fundação Gerdau.	51.833	57.493
	<u>54.578</u>	<u>66.185</u>
Mútuos passivos		
Empresa controladora		
Gerdau S.A.	(2.596)	-
Empresa controlada		
Gerdau Açominas Overseas Ltd.	(1.136.892)	(2.671.662)
Outras partes relacionadas		
Itaguaí Com. Imp. e Exp. Ltda.	-	(141)
Gerdau Holding Inc.	(830.974)	-
	<u>(1.970.462)</u>	<u>(2.671.803)</u>
Despesas financeiras, liquidas.	(155.589)	(252.082)

Para concluir a análise, a contribuinte foi intimada, através do **Termo de Intimação Fiscal nº 08**, a detalhar os valores exportados, desde a celebração do 1º contrato de 2007 até o ano de 2019, para a Gerdau Açominas Overseas Ltd.

De acordo com a resposta apresentada, entre os anos de 2012 e 2019, quando foram amortizados a maior parte dos empréstimos contratados (88,58%) não houve nenhuma exportação para aquela empresa, conforme relação apresentada pela fiscalizada com valores em Reais (R\$), ou seja, todas as amortizações ocorridas no período foram feitas com pagamento em moeda (fls 278).

GERDAU AÇOS LONGOS S/A

CNPJ 07.358.761/0001-69

Relação de Valores Exportados pela empresa Gerdau Aços Longos para a Gerdau Açominas Overseas - Período 2007 a 2019

Ano	Valores Exportados R\$
2007	950.522.213,34
2008	862.701.251,93
2009	538.353.817,53
2010	227.212.895,21
2011	5.146.151,70
2012	0,00
2013	0,00
2014	0,00
2015	0,00
2016	0,00
2017	0,00
2018	0,00
2019	0,00

Esse fato deve ser considerado com atenção, visto que, como já mencionado anteriormente, nos três primeiros contratos de empréstimo, a Gerdau Aços Longos (Tomador) assumiu perante a Gerdau Açominas Overseas (Credor) a obrigação de realizar toda e qualquer exportação de seus bens exclusivamente para esta última, até amortização total da dívida, porém como se pode verificar nas tabelas abaixo, apresentadas pela empresa em resposta ao TIF nº 6 (fls 250), que contém os dados das amortizações em dólares, não foi o que ocorreu na realidade, pois como relatado e comprovado, a maior parte das amortizações foram efetuados em moeda, já que, desde de 2012, não ocorreram exportações para aquela empresa.

Contrato de USD 500.000.000,00

Data	Valor	Amortização	Saldo
06/11/2007	500.000.000,00		500.000.000,00
24/06/2016		- 7.000.000,00	493.000.000,00
27/07/2016		- 20.000.000,00	473.000.000,00
24/08/2016		- 30.500.000,00	442.500.000,00
31/08/2016		- 13.650.000,00	428.850.000,00
29/09/2016		- 13.900.000,00	414.950.000,00
31/10/2016		- 15.000.000,00	399.950.000,00
14/11/2016		- 20.600.000,00	379.350.000,00
30/11/2016		- 13.100.000,00	366.250.000,00
28/12/2016		- 23.500.000,00	342.750.000,00
10/01/2017		- 17.300.000,00	325.450.000,00
30/01/2017		- 16.000.000,00	309.450.000,00
13/02/2017		- 18.500.000,00	290.950.000,00
24/02/2017		- 34.000.000,00	256.950.000,00
22/03/2017		- 16.800.000,00	240.150.000,00
31/03/2017		- 24.000.000,00	216.150.000,00
27/04/2017		- 17.300.000,00	198.850.000,00
30/05/2017		- 35.800.000,00	163.050.000,00
14/06/2017		- 21.900.000,00	141.150.000,00
29/06/2017		- 26.800.000,00	114.350.000,00
21/07/2017		- 18.500.000,00	95.850.000,00
28/07/2017		- 21.300.000,00	74.550.000,00
17/08/2017		- 17.800.000,00	56.750.000,00
30/08/2017		- 22.800.000,00	33.950.000,00
08/09/2017		- 9.100.000,00	24.850.000,00
13/09/2017		- 15.550.000,00	9.300.000,00
22/09/2017		- 5.500.000,00	3.800.000,00
28/09/2017		- 3.800.000,00	-

Contrato de USD 151.000.000,00

Data	Valor	Amortização	Saldo
24/08/2010	151.000.000,00		151.000.000,00
30/09/2017		- 8.800.000,00	142.200.000,00
10/10/2017		- 3.400.000,00	138.800.000,00
13/10/2017		- 7.870.000,00	130.930.000,00
18/10/2017		- 1.450.000,00	129.480.000,00
24/10/2017		- 16.680.000,00	112.800.000,00
30/10/2017		- 12.100.000,00	100.700.000,00
10/11/2017		- 21.450.000,00	79.250.000,00
14/11/2017		- 10.110.000,00	69.140.000,00
29/11/2017		- 11.200.000,00	57.940.000,00
08/12/2017		- 16.200.000,00	42.740.000,00
15/12/2017		- 18.000.000,00	24.740.000,00
05/01/2018		- 6.900.000,00	17.840.000,00
12/01/2018		- 17.840.000,00	- 0,00

Contrato de USD 600.000.000,00

Data	Valor	Amortização	Saldo
17/04/2008	600.000.000,00		600.000.000,00
26/09/2008		- 180.000.000,00	420.000.000,00
24/09/2013		- 20.000.000,00	400.000.000,00
16/10/2013		- 8.000.000,00	392.000.000,00
04/12/2013		- 29.000.000,00	363.000.000,00
07/07/2014		- 70.000.000,00	293.000.000,00
19/10/2014		- 8.000.000,00	285.000.000,00
16/04/2015		- 6.000.000,00	279.000.000,00
30/06/2015		- 19.300.000,00	259.700.000,00
22/07/2015		- 21.800.000,00	237.900.000,00
31/07/2015		- 11.800.000,00	226.100.000,00
14/08/2015		- 9.500.000,00	216.600.000,00
01/09/2015		- 21.500.000,00	195.100.000,00
28/09/2015		- 12.400.000,00	182.700.000,00
16/10/2015		- 13.400.000,00	169.300.000,00
28/10/2015		- 21.900.000,00	147.400.000,00
19/11/2015		- 10.600.000,00	136.800.000,00
27/11/2015		- 3.300.000,00	133.500.000,00
04/12/2015		- 8.200.000,00	125.300.000,00
07/01/2016		- 17.000.000,00	108.300.000,00
01/02/2016		- 19.800.000,00	88.500.000,00
10/02/2016		- 4.000.000,00	84.500.000,00
22/02/2016		- 1.700.000,00	82.800.000,00
02/03/2016		- 4.100.000,00	78.700.000,00
30/03/2016		- 17.600.000,00	61.100.000,00
12/04/2016		- 10.000.000,00	51.100.000,00
26/04/2016		- 14.650.000,00	36.450.000,00
10/05/2016		- 12.000.000,00	24.450.000,00
03/06/2016		- 21.500.000,00	2.950.000,00
24/06/2016		- 2.950.000,00	-

Contrato de USD 325.000.000,00

Data	Valor	Amortização	Saldo
16/09/2014	325.000.000,00		325.000.000,00
14/04/2015		- 6.600.000,00	318.400.000,00
24/06/2016		- 8.400.000,00	310.000.000,00
26/04/2018		- 8.500.000,00	301.500.000,00
26/04/2018		- 22.800.000,00	278.700.000,00
28/06/2018		- 33.700.000,00	245.000.000,00
29/06/2018		- 17.800.000,00	227.200.000,00
18/07/2018		- 29.650.000,00	197.550.000,00
31/07/2018		- 18.000.000,00	179.550.000,00
06/09/2018		- 16.300.000,00	163.250.000,00
26/09/2018		- 28.300.000,00	134.950.000,00
28/09/2018		- 21.200.000,00	113.750.000,00
11/10/2018		- 17.700.000,00	96.050.000,00
30/10/2018		- 20.400.000,00	75.650.000,00
27/11/2018		- 24.600.000,00	51.050.000,00
07/12/2018		- 23.700.000,00	27.350.000,00
17/12/2018		- 12.600.000,00	14.750.000,00
14/01/2019		- 14.750.000,00	-
Saldo			-

Assim, houve uma quebra de contrato, que evidentemente não “causou prejuízos” por ser tratar de operação entre empresas do mesmo grupo, na qual as exportações em si não eram realmente o foco da operação, mas a possibilidade da remessa de juros para o exterior sem a retenção do Imposto de Renda. Por óbvio, numa relação contratual sem desvio de finalidade, na qual os credores estivessem realmente financiando suas futuras importações isso seria inaceitável, pois é certo que estariam contado com suas mercadorias para um fim específico.

Uma vez que não há vínculo, como demonstrado acima, entre o empréstimo recebido da Gerdau Açominas Overseas Ltd. e as exportações da empresa, fica determinado que os valores em questão foram utilizados para fim diverso daquele em relação ao qual a Lei permite a aplicação da alíquota zero do IRRF, ou seja, trata-se apenas de um empréstimo usual, sem vínculos com as exportações da contribuinte, motivo pelo qual se impõe a exigência do IRRF à alíquota de 25%, nos termos do art. 9º da Lei 9.779, de 1999, sobre o valor das remessas de juros ao exterior decorrentes de tal contrato.

Frise-se que mesmo a realização de exportações a qualquer tempo para importadores diversos para obtenção dos recursos financeiros necessários ao pagamento das obrigações junto à Gerdau Overseas -, se assim de fato ocorrida, não é suficiente para justificar ou garantir o benefício da alíquota zero do IRRF. Não basta que haja exportações para que se veja assim garantido o direito de aplicar a alíquota zero do IRRF, é preciso, repete-se, que os recursos recebidos em adiantamento tenham sido comprovadamente utilizados para financiar as exportações então prometidas. Em um contrato de pagamento antecipado de exportações, se não há exportações, o fim estabelecido do contrato está desvirtuado e consolida-se nitidamente a forma de um simples empréstimo, com valores repassados, juros, prazos e pagamentos, como usual em contratos de empréstimos.

Entende-se sobre a legislação que rege o assunto que a mesma quando permite a remessa de juros sem o pagamento de imposto na fonte, exige a comprovação de que tais remessas sejam visceralmente ligadas a contrato de exportações com reais compradores no exterior. A ideia é que ao promover a venda de seus produtos no exterior, o exportador nacional encontra um comprador estrangeiro com o qual firma um contrato de exportação, dessa forma o exportador assume o compromisso de exportar uma quantidade de produtos em um determinado intervalo de tempo. O valor recebido seria então aplicado no processo de produção dos bens a serem exportados. Para estes casos, o legislador, com o objetivo de fomentar as exportações brasileiras, permite que as remessas de juros sobre o valor contratado relativo ao financiamento sejam efetuadas sem a cobrança de imposto na fonte.

27. 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 06/11/2007; US\$ 600.000.000,00 (seiscentos milhões de dólares americanos), em 17/04/2008; 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.

28. Entretanto, segundo a fiscalização, tais valores 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.

29. Isto porque, em relação ao Contrato de Pagamento Antecipado de Exportação firmado em 05.11.2007 (e pago em 06.11.2007), 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.

30. Já quanto ao Contrato de Pagamento Antecipado de Exportação firmado e pago em 17.04.2008, no valor de US\$ 600.000.000,00, a fiscalização apurou, segundo os registros

contábeis, que serviu para a aquisição de investimento relativo à operação siderúrgica Macsteel da sociedade denominada Quanex Corporation, produtora de aços especiais localizada nos Estados Unidos.

31.Em relação ao Contrato de Pagamento Antecipado de Exportação firmado e pago em 24.08.2010, no valor de US\$151.000.000,00, o trabalho fiscal constatou, também a partir da contabilidade, que os recursos foram aplicados no aumento de capital da sociedade investida Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda.

32.Por fim, no que concerne ao Contrato de Pagamento Antecipado de Exportação firmado e pago em 16.09.2014, no valor de US\$325.000.000,00, a fiscalização averiguou, novamente com base em elementos contábeis, que se desenvolveu um processo contínuo de capitalização com recursos de coligada no exterior, caracterizando operação de mútuo *intercompany*, com roupage de adiantamento de pagamento de exportação, com o real propósito de esquivar-se da tributação na fonte quando do pagamento dos juros remuneratórios. Isto porque neste caso, assim como em todos os demais, entendeu a fiscalização que os valores adiantados pela empresa alienígena teriam que ser **diretamente** ligados ao financiamento de exportações e que, se a empresa cedente dos recursos financeiros foi a Gerdau Açominas Overseas Ltd., uma empresa controlada, e não uma instituição financeira, **apenas ela** poderia ser a importadora dos produtos exportados pela Recorrente, aspecto crucial que diferencia o "pagamento antecipado" da exportação de um simples empréstimo entre empresas do mesmo grupo. Ademais, de acordo com a fiscalização, a Gerdau Açominas Overseas não possui empregados e nem sede própria, e tem como objetivo principal realizar operações de mútuo com suas coligadas para aproveitamento do benefício da alíquota zero do imposto de renda retido na fonte incidente nas remessas referentes a juros de créditos obtidos no exterior destinados ao financiamento de exportações, tendo apenas um "endereço" nas ilhas Cayman, que serve para viabilizar operações de mútuo com sua controladora e coligadas, mascaradas como adiantamentos para exportações futuras, com o principal objetivo de beneficiar-se da tributação favorecida deste tipo de operação de fomento à exportação, sendo que, ao final, nada é exportado para a credora, ficando claro o desvio de finalidade na alegada operação de financiamento à exportação.

33.Nessa ordem de ideias, por não considerar a fiscalização que os recursos recebidos pela Recorrente foram destinados ao financiamento de exportações, os juros por ela pagos à credora estrangeira deveriam se submeter 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.

34.Pois bem, não há qualquer controvérsia a respeito do fato de a Recorrente ter efetivamente realizado as operações societárias mencionadas no TVF (aporte de capital em outra empresa, aquisição de investimento e aumento do capital de empresa investida), bem como que as exportações não foram realizadas diretamente em favor da empresa que procedeu aos pagamentos antecipados. 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.

35.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)**

36. 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.

(...)

37. 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.

(...)

38. *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)

39. 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 n.º 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: (...)

(...)

40. 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 n.º 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”.

41. 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.

42. 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.

43. 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.

44. 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 Nacional.

45. Portanto, não há como prevalecer o lançamento tal como elaborado, que merece ser cancelado no ponto combatido.

B) DA DEDUTIBILIDADE DAS MULTAS NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

46. Neste tópico, o lançamento foi efetivado pelos motivos perfilhados no item 8 e subitens do TVF de fls. 3760/3819, a saber:

8) DA FALTA DE ADIÇÃO DAS DESPESAS COM MULTAS E INFRAÇÕES NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

Verificou-se também, que a fiscalizada deixou de adicionar à base de cálculo da CSLL as despesas incorridas com *Multas e Infrações de Trânsito* no total de R\$ 16.414,69 e *Desp. Tributárias – Multas Fiscais ND* no valor de R\$ 3.530.754,57.

Com efeito, os valores dessas despesas que foram deduzidos na apuração do lucro contábil, foram corretamente adicionados à base de cálculo do IRPJ, mas não foram adicionados à base de cálculo da CSLL. Questionada sobre o motivo da não adição desses valores no Termo de Intimação fiscal nº 4, a empresa respondeu que:

Resposta: Esclarecemos que os valores relativos à soma das contas contábeis 7050600008 – Gastos Gerais – Multas e Infrações de Trânsito (R\$ 16.414,60) e 7050500003 – Despesas Tributárias – Multas Fiscais ND (R\$ 3.530.754,57) não foram adicionados à base de cálculo da CSLL pelo entendimento da intimada, de que falta previsão legal. Em que pese a similaridade em relação às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendemos que tais tributos possuem regime jurídico e bases de cálculo distintas, sendo que a Lei nº 7.689/88 e suas alterações posteriores não instituíram a exigência de adição das mencionadas multas, e o artigo 57 da Lei nº 8.981/95 estabelece normas de apuração e pagamentos comuns à CSLL e ao IRPJ, não determinando fatos gerados e/ou base de cálculos comuns.

Como veremos a seguir, tais valores não podem ser considerados despesas dedutíveis.

8.1 DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Com relação a esse tema, a exigência de ofício se dá com fundamento no art. 13 da Lei nº 9.249/1995:

“Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014).“

O caput do art. 13, disciplinando em conjunto o IRPJ e a CSLL, faz referência expressa ao art. 47 da Lei nº 4.506/1964, que trata das despesas operacionais, condicionando sua dedutibilidade a dois requisitos: elas devem ser necessárias e usuais à atividade, como veremos:

“Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.”

Esses requisitos originalmente destinados ao IRPJ, passaram também a ser aplicáveis à CSLL. O dispositivo legal exige que a despesa, para ser computada na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, esteja intrinsecamente relacionada à produção ou comercialização de bens e serviços.

É preciso ter em mente que a multa é sanção de ato ilícito, pressupondo o descumprimento de lei ou contrato. A prática de ilícitos não pode ser tomada como inerente, usual ou necessária ao exercício de qualquer atividade econômica. Multas motivadas por fraudes tributárias, violação de normas ambientais, infrações de trânsito, etc. não podem ser dedutíveis, pois, além de ferir a razoabilidade, seria contraditória, pois criaria uma situação em que - a despesa de manutenção de veículo, por exemplo, não seria deduzida se o bem não fosse intrinsecamente relacionado à produção, mas uma multa poderia?

Fortalecendo esse entendimento, temos os artigos 56 e 57 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004, que dispõe sobre a apuração e pagamento da CSLL:

“Das multas por infrações fiscais

Art. 56. Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Das multas por infrações diversas

Art. 57. As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais.”

Posteriormente, essa Instrução Normativa foi revogada e substituída pela Instrução Normativa RFB nº 1700/2017, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1881/2019, que dispõe sobre a determinação e o pagamento do Imposto de Renda e da CSLL, e que manteve o mesmo entendimento conforme os artigos 132 e 133, e ANEXO I - Tabela de Adições ao Lucro Líquido:

CAPÍTULO XXIV

DA DEDUÇÃO DE TRIBUTOS E MULTA

(...)

Art. 132. Não são dedutíveis na apuração do lucro real e do resultado ajustado as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Art. 133. As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais.

ANEXO I TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO (Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.)							
Nº	Assunto	Descrição do Ajuste	Aplica-se ao IRPJ?	Aplica-se à CSLL?	Dispositivo na IN	Controle na Parte B? (*)	Adição ou Exclusão Relacionada (*)
A.153	Multas	O valor das multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária.	Sim	Sim	Art.133	Não	
A.154	Multas	O valor das multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.	sim	Sim	Art. 132	Não	

8.2 – DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

De acordo com o que ficou estabelecido no item anterior, as as [sic] despesas incorridas com *Multas e Infrações de Trânsito* no total de R\$ 16.414,69 e *Desp. Tributárias – Multas Fiscais ND* no valor de R\$ 3.530.754,57, são indedutíveis, e por esse motivo deveriam ter sido adicionadas à base de cálculo da CSLL.

Assim, à base de cálculo original, será adicionado o valor total de R\$ 3.547.169,26.

47.A respeito do tema, confira-se o enunciado do *caput* do artigo 57 da Lei n.º 8.981, de 1995 e do artigo 28 da Lei n.º 9.430, de 1996:

L. 8.981/1995:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995)

L. 9.430/1996:

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1.º a 3.º, 5.º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1.º a 3.º, 5.º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei n.º 12.715, de 2012, por conversão da Medida Provisória n.º 563, de 2012)

48.Ora, ao se referir às “normas de apuração” e à “apuração da base de cálculo”, e considerando que os critérios de dedutibilidade de despesas constitui fator essencial da determinação da matéria tributável a que alude o artigo 142 do Código Tributário Nacional², é indene de dúvidas que o artigo 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, e o artigo 28 da Lei n.º 9.430, de 1996, estenderam à CSLL as mesmas regras de indedutibilidade aplicáveis ao IRPJ.

49.Portanto, ainda que fosse possível cogitar que a Lei n.º 7.689, de 1988, houvesse elencado de forma exaustiva os ajustes da base de cálculo da CSLL, salta aos olhos que a legislação posterior veio a determinar a aplicação à CSLL das mesmas normas de apuração do IRPJ, inclusive no que tange à indedutibilidade de despesas.

50.Assim, por carecerem de “necessidade” e “usualidade” de que tratam o artigo 47 da Lei n.º 4.506, de 1964 e o artigo 299 do RIR/1999, então vigente, as multas em questão são indedutíveis da base de cálculo da CSLL.

51.Conseqüentemente, considerando que no ano-calendário fiscalizado a Recorrente apurou base negativa de CSLL suficiente para absorver os valores em questão, deve ser prestigiado o ajuste perpetrado pela fiscalização, desprovendo-se o apelo neste ponto.

C) **DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

52.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).

² CTN, artigo 146: “*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.*”

53. 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.

54. Sem razão a Recorrente.

55. 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.

56. De todo modo, a matéria não comporta mais discussão face à edição da Súmula CARF nº108, assim enunciada:

Súmula CARF nº 108

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

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

DISPOSITIVO

58. Ante o exposto e por tudo mais que dos autos consta, afasto as preliminares suscitadas e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso voluntário para (i) cancelar o auto de infração de IRRF e (ii) manter o auto de infração relativo ao ajuste da base negativa da CSLL.

59. 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 2016 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	17/04/2008	600.000.000,00 USD	17/04/2008
3	24/08/2010	151.000.000,00 USD	24/08/2010
4	16/09/2014	325.000.000,00 USD	16/09/2014
	TOTAL	1.576.000.000,00 USD	

Obs: Contrato nº 2 foi aditado em 13/10/2010 para prorrogação de prazo e modificação da taxa de juros inicialmente acordada

Referidos contratos, como dito, tinham por objeto o pagamento antecipado de exportações futuras de produtos e a recorrente (devedora) assumiu a obrigação de realizar toda e qualquer exportação de seus bens exclusivamente para Gerdau Açominas Overseas Ltd (credora), assegurando-se, desse modo, o pagamento do empréstimo por meio do fluxo natural de exportações devedor/credor, exceto no **Contrato nº 4**, 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 2016, conforme consta dos autos, foram remetidos ao Exterior o pagamento dos juros acordados nos aludidos contratos, conforme tabulado a seguir:

Data de Pagamento	Valor de Pagamento - R\$	Valor de Pago Juros - US\$	Valor do Contrato - US\$	Data do Contrato	Operação
24/02/2016	24.394.351,99	6.174.222,22	151.000.000,00	24/08/2010	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
13/04/2016	49.556.992,77	14.004.293,32	325.000.000,00	16/09/2014	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
18/04/2016	67.945.104,15	19.270.833,33	500.000.000,00	05/11/2007	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
18/04/2016	14.592.378,23	4.172.708,31	420.000.000,00	13/10/2010	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
24/06/2016	1.175.019,33	347.927,08	420.000.000,00	13/10/2010	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
24/08/2016	19.796.200,66	6.107.111,11	151.000.000,00	24/08/2010	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
13/10/2016	44.616.030,20	13.855.910,00	325.000.000,00	16/09/2014	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
18/10/2016	57.307.486,84	18.006.499,98	500.000.000,00	05/11/2007	Pagamento Antecipado de Exportações Futuras
Total	279.383.564,17				

Conforme constatado na ação fiscal desenvolvida junto à recorrente, esta não recolheu o IRRF sobre relacionadas remessas, pois entendeu que estaria ao abrigo da norma isentiva do inciso XI do art. 1º da Lei 9.481, de 1997:

“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 atuála 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**”.

Nos autos, o que se verifica é o seguinte cenário, como detalhado no TVF (fls. 3760/3819):

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

Em relação ao quarto contrato, “não houve alocação imediata dos recursos para efetuar aporte de capital em outra empresa, seja para aquisição de participação societária ou para aumento do capital de empresa investida”, **entretanto a Autoridade Fiscal narrou não ter ficado caracterizada a adequação à legislação para usufruto do benefício da alíquota zero.**

Nas palavras do autor do procedimento, “Enquanto nas operações anteriormente descritas verifica-se, de imediato e de forma transparente, a não vinculação das importâncias recebidas com o financiamento de exportações, neste último caso, no contrato de 16/09/2014, o que ocorre é a continuidade de um processo de capitalização com recursos de coligada no exterior, caracterizando operação de mutuo intercompany com roupagem de adiantamento de pagamento de exportação com o real propósito de esquivar-se da tributação na fonte quando do pagamento dos juros remuneratórios. Fica claro portanto que o modus operandi da empresa se apresenta consolidado e repetido conforme demonstrado nos itens anteriores. Desta vez, contudo, houve pequena alteração que, por sua vez, não modificou a substancialidade de uma operação que visa, basicamente, remeter valores de juros para o exterior sem a retenção de Imposto de renda”.

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).**

Consequentemente e 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 subjetiva 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. 62 – item 228) 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 subsome-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. 1.º, 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 cancelado.

Pretender, como pretende a recorrente, que inexistam 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 “98. (...) *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. 30). 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 101 – fls. 30).

E mais: “103. *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 – fls. 31)

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; (ii) ausência de apreciação dos fundamentos por ela apresentados; e (iii) alteração do critério jurídico de lançamento, para, no mais, reeditar e reforçar os argumentos da sua impugnação de fls. 4207/4270*”, 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 9.784/1999³ e artigo 114, § 12, I, do RICARF vigente (Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023)⁴, as razões de decidir externadas pela decisão recorrida no Acórdão n.º **107-008.217 – 9ª Turma da DRJ07, sessão de 13 de maio de 2021**, relatoria do Julgador Eduardo Franco da Costa Fernandes, abaixo reproduzida – (fls. 4700/4723 – os eventuais destaques constam do original).

“MÉRITO

AUTO DE INFRAÇÃO DO IRRF

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.

³ 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.

⁴ 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

(...)

Em relação aos três primeiros Contratos de Pré-Pagamento de Exportação de 2007 (US\$ 500.000.000,00), 2008 (US\$ 600.000.000,00) e 2010 (US\$ 151.000.000,00), 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, para aquisição de participação societária 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, contanto que montante equivalente ou superior ao obtido no exterior seja utilizado para a destinação específica determinada na Lei nº 9.481/1997, independente de sua origem.

Mas, equivocou-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.

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.**

Especificamente em relação ao Contrato de Pré-Pagamento de Exportação de 2014 (US\$ 325.000.000,00), concluiu a Autoridade Fiscal que, uma vez que não há vínculo entre o empréstimo recebido da Gerdau Açominas Overseas Ltd. e as exportações usuais da empresa, ficou determinado que os valores em questão foram utilizados para fim diverso daquele em relação ao qual a Lei permite a aplicação da alíquota zero do IRRF, motivo pelo qual se impôs a exigência do IRRF à alíquota de 25% sobre o valor das remessas de juros ao exterior decorrentes de tal contrato.

Por sua vez, o Impugnante sustenta que a Circular n.º 3.689/2013 emitida pelo Bacen expressamente prevê em seu art. 73 que a antecipação de recursos a exportadores brasileiros pode ser efetuada pelo importador ou por qualquer pessoa jurídica no exterior, inclusive instituições financeiras. Assim, há expressa previsão normativa autorizando que o importador e o financiador sejam pessoas distintas nos Contratos PPE/RAE.

Mas como só era mero empréstimo, aqui também a amortização do principal devido vem sendo efetuada por meio de simples transferências bancárias de numerário, e não mediante exportações de bens para o credor contrariando o art. 17 da Resolução BACEN 3.844/10.

Na verdade, o Interessado em epígrafe pretende se valer de uma norma para evitar o recolhimento de IRRF ao remeter os valores de juros ao exterior proporcionando um ganho tributário.

Vê-se que o Impugnante tenta dar aos quatro empréstimos a aparência de financiamento de exportações, com o intuito de enquadrar a operação nos pré-requisitos indispensáveis para a fruição dos benefícios fiscais.

Voto, então, por manter o lançamento de IRRF pelo descumprimento da norma isentiva do inciso XI do art. 1º da Lei 9.481, de 1997.

(...)

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 em relação a esta matéria

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone