



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.721118/2018-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-004.405 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2020
Recorrente GERDAU S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014

PROCESSUAL - NULIDADE - DECRETO 70.235, ART. 59, II - INOCORRÊNCIA

O ato de lançamento, enquanto ato administrativo por excelência (e por determinação legal), pressupõe a correta exposição dos motivos de fato e de direito justificadores de sua prática. Apenas a não indicação destes motivos ou a descrição de motivos de fato incompatíveis com os motivos de direito alegados (teoria dos motivos determinantes) teria o condão de anular (potencialmente) o lançamento. Uma vez que corretamente expostos, não há que se cogitar de violação à garantia da ampla defesa, não tipificando, pois, a hipótese preconizada pelo art. 59, I, do CTN.

IRRF - ALÍQUOTA ZERO - REMESSA DE JUROS PARA PAGAMENTO DE CONTRATOS DE EMPRÉSTIMO FIRMADOS PARA FINANCIAMENTO DE EXPORTAÇÕES - INTELIGÊNCIA DA LEI 9.481

A par das normas regulamentares emitidas pelo BACEN centrarem as suas disposições apenas no volume de exportações realizados até a data do registro do valores internalizados em decorrência contratos de antecipação para exportação, a correta interpretação da Lei 9.481/97, considerando-se, inclusive, a limitação hermenêutica proposta pelo art. 111 do CTN, impõe, ainda assim, a comprovação do efetivo emprego de tais recursos nos processos produtivos de mercadorias a serem exportadas ou na exportação em si.

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

Para incidência da alíquota zero de IRRF sobre juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior faz-se necessária a comprovação da destinação dos recursos no financiamento de exportações. Inexistindo tal comprovação, aplica-se a alíquota de 25%.

JUROS DE MORA. MARCO INICIAL DA CONTAGEM.

A contagem dos juros de mora deve ter o marco inicial em consonância com o estabelecido no parágrafo único do art. 9º da Lei nº 9.779/99, qual seja, considerando que o vencimento do recolhimento do imposto se deu no último

dia útil do 1º (primeiro) decêndio do mês subsequente ao de apuração dos correspondentes juros.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

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

JUNTADA DE NOVAS PROVAS.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para considerar a incidência dos juros de mora sobre o crédito constituído, a partir da data de vencimento prevista no art. 9º, parágrafo único da Lei nº 9.779/98, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, que davam provimento integral ao recurso, sendo que a conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça acompanhou o relator pelas suas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca – Relator

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregório – Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andreia Lucia Machado Mourão, Breno do Carmo Moreira Vieira, Mauritania Elvira de Sousa Mendonça (Suplente Convocada) e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o feito de Auto de Infração lavrado em desfavor da recorrente a fim de se lhe exigir crédito tributário concernente ao IRRF incidente sobre juros pagos, creditados ou remetidos ao exterior, para fins de remuneração de contratos de adiantamento de exportações (empréstimos voltados ao financiamento de exportações), sem que fosse demonstrado, aos olhos do fisco, o preenchimento dos pressupostos legais descritos, em particular, nos preceitos do art.

1º, inciso XI, da Lei 9.481, de 30 de agosto de 1997, com a redação vigente no ano de 2014 (consoante se extrai da página 2, parte final, do TVF juntado à e-fls. 1.559/1.590).

O lançamento se reporta ao ano-calendário de 2014 e, além do imposto, foram exigidos, também, multa de ofício regular (75%) e juros moratórios computados a partir do vencimento da obrigação, *in casu*, apontado pela fiscalização na forma do art. 70, I, “a”, item 1, da Lei 11.196/2005.

A ação fiscal foi impulsionada, precisamente, para verificar os motivos das remessas realizadas bem como o cumprimento, pela insurgente, dos requisitos normativos tendentes à conformação da norma isentiva concernente ao IRRF; e assim sendo, promoveu-se, inicialmente, a intimação da contribuinte para trazer ao feito documentos que demonstrassem a composição de conta contábil relativa às preditas remessas (com a descrição “*código 5233 - Exportação - Juros sobre antecipações e financiamentos*”), bem como os contratos de câmbio, os registros realizados junto ao BACEN (Registros de Operação Financeira – ROF) e quaisquer outros elementos porventura considerados necessários para demonstrar “*a natureza das operações realizadas*”.

A recorrente respondeu à predita intimação à e-fls. 7 a 10, em que, além de trazer a documentação solicitada, explicou a composição do valor de R\$ 255.297.408,14, representativo do saldo da conta acima descrita, conforme planilha constante do TVF, e cujo teor, peço vênia, reproduzo a seguir:

Pagamento/ Remessa	Pagamento/Remessa (em Reais)	
28/01/2014	51.874.200,01	Contrato firmado em 17/09/2010
28/01/2014	8.386.328,99	Contrato firmado em 20/10/2010
28/01/2014	31.149.221,99	Contrato firmado em 18/04/2011
10/04/2014	38.494.235,96	Contrato firmado em 15/04/2013
28/07/2014	47.094.390,01	Contrato firmado em 17/09/2010
28/07/2014	7.503.879,59	Contrato firmado em 18/04/2011
28/07/2014	28.272.719,88	Contrato firmado em 20/10/2010
09/10/2014	42.522.431,71	Contrato firmado em 15/04/2013
Total	255.297.408,14	

Como restara demonstrado no início do Termo de Verificação Fiscal, os valores acima resultam do pagamento de juros remuneratórios remetidos pela Gerdau à sua controlada no exterior, Gerdau Trade Inc., em decorrência de quatro contratos firmados pelas preditas companhias (juntados à e-fls. 438/471). Estas avenças tinham por objeto a concessão, pela empresa estrangeira, de um empréstimo a ser tratado, pela contratante (recorrente), como “*pagamento antecipado de exportações futuras de Bens*”, conforme cláusula 1, “b”, comum a todas as avenças. Em linhas gerais, tais consertos teriam sido formalizados objetivando, efetivamente, o gozo do benefício contido no art. 1º, XI, da precitada Lei 9.481/97.

Em razão dos aludidos contratos, foram disponibilizados à recorrente quatro pagamentos no importe, cada qual, de US\$ 600.000.000,00, US\$ 520.000.000,00, US\$ 97.000.000,00 e US\$ 730.000.000,00, realizados, respectivamente, em 17/09/2010, 21/10/2010, 18/04/2011 e 15/04/2013. Semelhantes empréstimos seriam remunerados à taxas de 7%, 4,85%, 7% e 4,88%, também respectivamente

Nesta esteira, e a luz dos elementos trazidos pela companhia, foram emitidos mais dois termos de intimação (TIF 2 – e-fls. 544/548 e TIF 3 – e-fls. 803/807) para instar a empresa a comprovar, por meio de planilha excel, a efetiva vinculação entre os valores captados no exterior e as exportações por ela, porventura, realizadas, comprovando-se tais informações mediante exibição dos livros razão (ou das páginas respectivas que comportassem os lançamentos a serem apontados nas planilhas a serem exibidas). Requisitou-se, ainda, a apresentação das Demonstrações Financeiras da Gerdau Trade relativas aos anos de 2014 a 2017 e a cópia de Ata de Assembleia que teria aprovado a prorrogação do vencimento de um dos contratos de empréstimo, mais especificamente, aquele firmado em 15/04/2013.

Quanto ao primeiro item do TIF 2, acima, a empresa trouxe uma tabela em que declina os valores de amortização dos aludidos contratos, suportados pelas planilhas apresentadas a e-fls. 655/799 e pelas cópias de páginas do razão trazidas à e-fls. 577/654; apresentou, também, cópias dos Balancetes da companhia estrangeira e da ata de assembleia que teria autorizado a prorrogação do contrato tratado acima.

Neste ponto a D. Autoridade Fiscal assevera ter lavrado termo de continuidade de ação fiscal em que informara ao contribuinte que diversos documentos apresentados por ocasião dos *“trabalhos iniciados através do TDPF n.º 07.1.85.00.21017.00055-0 que trata de remessas de juros ao exterior referentes a Contratos de Pagamento Antecipado de Exportação, firmados com a empresa Gerdau Trade Inc. nos anos de 2010, 2011 e 2013”* seriam utilizados e anexados a este processo.

A partir de então passa a tecer a suas considerações sobre os contratos e circunstâncias de sua formalização, iniciando a suas críticas pela origem dos valores disponibilizados pela Gerdau Trade, os quais teriam sido captados a partir de *Bonds* emitidos conforme comunicados dirigidos ao Mercado, anexados ao TVF (páginas 14 e 15). Ao destacar que os valores captados por esta modalidade de negócios se sujeitaria, no Brasil, à incidência do IRRF de 25% e que, mais, pelas demonstrações financeiras da Gerdau Trade, o recebimento de tais importâncias sempre se seguia da sua remessa à empresa nacional, por meio do aludidos contratos, a Fiscalização indiciou, neste passo, um possível planejamento tributário, finalizando as suas constatações, neste ponto, a partir da data de criação da Trade, que se dera em 10/09/2010. A luz deste fato, sustenta, por “dedução” que *“a Gerdau Trade Inc. [...] foi criada especialmente para ser utilizada nessas operações”*...

Passo seguinte, critica, primeiramente, o fato da empresa, por meio dos documentos contábeis apresentados, tentar criar *“uma realidade que possa sustentar e justificar, econômica e financeiramente, os compromissos firmados”* mediante vinculação dos valores percebidos em decorrência dos contratos acima a exportações realizadas à outras empresas que não a Gerdau Trade. Suas críticas, *in casu*, se acirram por conta da previsão contida nas cláusulas 2, item “a”, contidas em todas as avenças, segundo as quais a recorrente se obrigara a *“pagar o valor de principal do Empréstimo mediante a exportação de Bens ao Credor”*.

Noutro giro, e levando-se em conta a baixa representatividade percentual entre os valores vinculados pela empresa às exportações realizadas e aqueles relativos aos empréstimos tomados (v. páginas 19 e 20 do TVF), concluiu que, a despeito de *“nossa auditoria ter comprovado que a empresa, através de sua contabilidade, efetua vínculos de exportações não relacionadas aos contratos firmados com sua Trade”*, a empresa tinha, ainda, dificuldades *“para demonstrar sua capacidade de exportação vinculadas a esses contratos”*. Faz, então, algumas previsões a partir de dados extraídos da DRE juntada à e-fl. 1.485 para afirmar que insurgente não disporia de condições

para honrar os preditos contratos (fazendo, para tanto, uma projeção, tomando-se os valores presentes, do volume de exportações necessários para quitar as obrigações até a data de seu vencimento).

Aponda, então, o seu entendimento sobre o benefício tratado pela Lei 9.481/97, afirmando, ao fim, que a empresa recorrente não teria logrado demonstrar a vinculação entre os valores recebidos da Gerdau Trade e as exportações por ela realizadas, exigindo, nesta esteira, o IRRF à alíquota de 25% sobre o total das remessas realizadas, conforme disposições do art. 9º da Lei 9.779/99.

Cientificada dos termos da autuação, a Gerdau S.A. opôs a sua impugnação por meio da qual, em apertadíssima síntese, arguiu:

a) em preliminar, a nulidade da autuação ante uma alegada incongruência (incompatibilidade) entre os motivos de direito descritos no Auto de Infração (que apontara dispositivos genéricos e, em alguns casos, inaplicáveis à espécie) e o lastro fático descrito pela D. Fiscalização, reforçando as suas ponderações a partir dos erros, alegadamente incorridos, quanto a composição dos juros de mora (a norma legal invocada para tanto, fixaria o vencimento da obrigação para outras situações que não as aqui divisadas);

b) no mérito:

b.1) expõe as regras legais e infralegais (mormente as expedidas pela RFB e pelo BACEN) e descreve os modelos de contrato autorizados para gozar dos benefícios tratados pela Lei 9.481/97, art. 1º, XI (chamados de PPE e RAE ou “pré-pagamento de exportação” e “recebimento antecipado de exportação”) e, passo seguinte, defende o preenchimento de todos os pressupostos normativos tendentes ao reconhecimento do direito ao gozo da alíquota zero quanto ao IRRF (mormente pela comprovação de que os valores recebidos em decorrência das exportações foram efetivamente vertidos para o pagamento dos juros dos contratos de empréstimos avençados e por ter, concretamente, realizado exportações no curso dos contratos, ainda vigentes);

b.2) em seguida, tece suas críticas às ilações fiscais, em especial, sobre a validade da estrutura contratual e do contexto em que foram realizadas, afirmando ser absolutamente admissível que as exportações tenham sido realizadas junto a terceiros importadores que não a própria Gerdau Trade;

b.3) se insurge contra o que chama de “*assunções, presunções e indícios*” assumidos pela fiscalização, notadamente quanto as “projeções” realizadas, trazendo dados que, entende, demonstrariam que a evolução dos volumes de suas exportações não é linear, sendo impossível adotar-se a média das operações realizadas até 2014 para cravar a sua incapacidade de honrar os contratos que, insistiu, estavam sendo correta e diuturnamente adimplidos (afirmando assim que a autuação, considerando as premissas assumidas pela Fiscalização, somente poderia ocorrer após a liquidação dos consertos);

b.4) refuta os argumentos fiscais quanto a origem dos recursos emprestados pela Gerdau Trade (que, afirma, seria irrelevante para a verificação do preenchimento dos pressupostos preconizados pela Lei 9.481/97);

c) sucessivamente, e por fim:

c.1) defende que a competência para verificar o preenchimento dos requisitos legais concernentes ao benefício em exame seria, exclusivamente, do BACEN e que a predita autarquia teria convalidado as suas operações ao autorizar as remessas sem o recolhimento do IRRF;

c.2) aduz a ilegalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Juntamente com a sua defesa, a insurgente reapresentou as planilhas, em excel, que demonstrariam a vinculação de suas exportações aos valores remetidos para a Gerdau Trade e, ainda, a amortização dos contratos, bem como um Laudo da lavra do escritório Booz, Allen e Hamilton (que atestaria a regularidade das operações em exame), telas do Siscomex, e uma outra planilha que faria o cotejo entre os volumes de mercadorias exportadas e os respectivos custos.

Instada a se pronunciar sobre o caso, a DRJ de Belo Horizonte houve por bem julgar improcedente a impugnação apresentada, conforme argumentos sumarizados na ementa a seguir transcrita:

ENQUADRAMENTO LEGAL DA EXIGÊNCIA.

Não há que se falar em falta de motivação legal para a exigência fiscal, quando o auto de infração e o Termo de Verificação Fiscal, em seu conjunto, demonstram que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à formalização do lançamento, inclusive no que tange ao correto enquadramento legal da exação.

CRÉDITOS OBTIDOS NO EXTERIOR. JUROS E COMISSÕES. ALÍQUOTA ZERO. REQUISITOS.

Para incidência da alíquota zero de IRRF sobre juros relativos a créditos obtidos no exterior é indispensável que os recursos recebidos se destinem ao financiamento de exportações.

Na falta de comprovação de que os recursos obtidos no exterior se destinaram efetivamente ao financiamento de exportações, aplica-se sobre os valores remetidos a título de juros a alíquota de IRRF no percentual de 25%.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

A contribuinte foi intimada do resultado do julgamento acima em 17 de maio de 2019 (e-fl. 1.778), tendo interposto o seu recurso voluntário em 17 de junho daquele mesmo ano (e-fl. 1.779), em que, além de reapresentar as planilhas e documentos já constantes dos autos, reпрisa, em linhas gerais, os argumentos e pedidos deduzidos em sua impugnação.

A e-fls. 1.891/1.921, a D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN –, trouxe as suas Contrarrazões ao Recurso Voluntário em que, após discorrer sobre a legislação que trata do tema em análise, afirmou, de início, que a Gerdau S.A. teria descumprido os seus contratos ao realizar exportações à terceiros que não à própria Gerdau Trade Inc. (obrigação que estaria prevista na citada Cláusula Segunda dos Contratos).

Em seguida, encampa as conjecturas fiscais, especialmente, no que tange à desproporção entre os valores tomados em empréstimo e as exportações efetivamente realizadas e, ainda, quanto a origem dos valores obtidos pela Gerdau Trade e a sua “real” destinação. Em relação a este último ponto, traz notícia, inclusive, de que parte dos recursos aqui tratados teriam sido vertidos para a aquisição/aumento de capital de um terceira empresa do grupo, fato este apontado pelo Fisco Federal nos autos do Processo Administrativo de n.º 16682.721052/2018-69 (que se encontra, diga-se, sob minha relatoria). Particularmente aqui a PGFN defende haver, pois, provas, de que os valores captados junto à Gerdau Trade (ou pelo menos parte deles) não teriam sido utilizados para custear as exportações.

Ao fim, refuta os demais argumentos da recorrente e preme pela manutenção da autuação.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

O recurso é tempestivo e, outrossim, preenche todos os demais pressupostos de cabimento, pelo que, dele, tomo conhecimento.

I PRELIMINAR DE NULIDADE.

Como destacado no relatório acima, o problema aqui se refere à listagem de dispositivos legais que seriam aplicáveis ao caso, contida no Auto de Infração de e-fls. 1.591/1.596 e apenas, frise-se, nele... De fato, ali se vê que autoridade lançadora não teve grandes cuidados em, quiçá, reproduzir os motivos de direito contidos no TVF, descrevendo uma miríade de artigos legais e infralegais, os quais, todos, tratam genericamente do IRRF incidente sobre remessas à residentes no exterior.

A alegação, pois, da recorrente, neste ponto, seria de que além de genéricos, tais preceitos não manteriam uma relação de pertinência para com os fatos apurados no processo.

Com efeito, foram expostos os seguintes preceptivos do antigo Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99, vigente à época dos fatos geradores objetos desta demanda, para fundamentar o auto de infração:

Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior ;

II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os mencionados no art. 17;

III - pela pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, nos termos do § 1º do art. 19;

IV - pelos contribuintes que continuarem a perceber rendimentos produzidos no País, a partir da data em que for requerida a certidão, no caso previsto no art. 879.

Vejam que o artigo acima trata da hipótese geral de incidência do IRRF sobre rendimentos pagos à pessoas residentes em outros países (mais especificamente, ele descreve a aspecto pessoal da norma de incidência)... a par de sua generalidade, esta prescrição legal não é incompatível ou incongruente com os motivos de fato declinados no processo.

O outro preceptivo descrito no AI seria o art. 685 do RIR que, por sua vez, também versa, de forma genérica, sobre o antecedente da norma de incidência, abordando, desta feita, o seu aspecto material (mormente ao descrever como núcleos típicos da aludida materialidade os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos) e seu aspecto temporal (quando descreve o momento de sua concretização mediante uso de expressões “*pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos*”). Mais uma vez, ainda que não verse especificamente sobre o caso dos autos (alíquota zero), semelhante norma abstrata é, sim, compatível com as circunstâncias fáticas tratadas no TVF.

Passo seguinte, são apontados os artigos 702 e 703 do diploma regulamentar supra referido... o primeiro artigo, diga-se, trata objetivamente da hipótese dos autos (mormente quando não preenchidos os pressupostos legais necessários ao gozo do benefício tratado pela Lei 9.481/97); já o art. 703, realmente, foi, ali, inserido por conta de absoluto lapso e não guarda qualquer relação de pertinência com a motivação fática aposta no relatório fiscal.

Este lapso, como já me manifestei por diversas vezes, poderia, sim, a luz da teoria dos motivos determinantes, *potencialmente*, culminar com a nulidade dos atos que descrevam motivos de fato e de direito incompatíveis entre si... mas a nulidade, *in casu*, é, como dito, *potencial*, e não automática. Isto porque, conforme se extrai do art. 59 do Decreto 70.235/72, no âmbito do processo tributário administrativo federal, somente os vícios de competência ou, outrossim, que culminem com o desrespeito à garantia da ampla defesa é que podem impor a anulação dos respectivos atos; ainda que se verifiquem, no ato de lançamento, inconsistências que, ao fim e ao cabo, não encerrem quaisquer prejuízos ao exercício de uma defesa ampla, lata e irrestrita, a nulidade não será declarada e semelhantes “lapsos” poderão ser objeto de eventual correção, consoante se extrai do art. 60 do mencionado Decreto 70.235, *verbis*:

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

Como destacado alhures, os preceptivos acima foram inseridos, apenas, no auto de infração... no TVF, que, por advertência expressa aposta em e-fl. 1.592, integra o AI para todos os fins, o art. 1º, XI, da Lei 9.481/97 foi explicitamente invocado, assim como também o foi o art. 9º da Lei 9.779/98, que regulamenta a exigência do IRRF no caso em que não forem observados os requisitos para gozo do benefício da alíquota zero incidente sobre remessas de

juros para remuneração de contratos de empréstimo para fomento de exportações. Daí as considerações cirúrgicas, neste ponto, propostas pela DRJ:

No citado TVF, além dos relatos das intimações e documentos analisados no curso da ação fiscal, da apuração da base de cálculo e dos acréscimos legais devidos, foi reservada uma parte exclusivamente dedicada à legislação aplicável, contendo todo o detalhamento do enquadramento legal, com citação expressa do inciso XI, do art. 1º da Lei 9.481, de 1997; art. 9º da Lei 9.779, de 1999; art. 685 do RIR/1999; art. 70 da Lei nº 11.196, de 2005; além de Portaria do Ministério da Fazenda, Instruções Normativas da RFB e atos do Banco Central do Brasil (Bacen), tudo dentro do contexto da autuação, que versa sobre a exigência do IRRF apurado sobre juros pagos pela contribuinte relativamente a créditos obtidos do exterior que não teriam sido destinados ao financiamento de exportações.

Em relação, destarte, a estes fundamentos de direito, em particular, não se observa qualquer mácula à ampla defesa do recorrente que, não obstante o lapso manifesto informado alhures, compreendeu de forma satisfatória a celeuma e se defendeu de forma robusta e suficientemente completa.

A recorrente, todavia, ainda se insurge contra outro erro incorrido pela D. Autoridade Lançadora, este divisável tanto no relatório fiscal, como no próprio auto de infração. É que, como se extrai dos aludidos documentos o Agente Autuante invocou a regra contida no art. 70, I, “a” da Lei 11.196/05, cujos ditames reproduzo abaixo:

Art. 70. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2006, os recolhimentos do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF e do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF serão efetuados nos seguintes prazos:

I - IRRF:

a) na data da ocorrência do fato gerador, no caso de:

1. rendimentos atribuídos a residentes ou domiciliados no exterior [...].

A disposição legal acima, como apropriadamente afirmado pela recorrente, estabelece *regra geral* concernente ao vencimento da obrigação relativa ao IRRF incidente sobre remessa de valores à residentes ou domiciliados no exterior, ao passo que, para o caso em exame, a própria Lei 9.779/98 fixou um regramento especial, em seu art. 9º, parágrafo único. Veja-se:

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.

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

Mais uma vez aqui, todavia, estamos diante de erro material sanável e não de vício que pudesse, de qualquer forma, impedir o exercício pleno, pela recorrente, de seu direito à ampla defesa... tanto assim o é que este equívoco foi prontamente identificado *e quantificado* pela insurgente, como se dessume de recurso voluntário:

77. O entendimento adotado pelo Auto de Infração implicou cobrança a maior de juros moratórios calculados com base na Taxa Selic no montante de R\$ 711.734,29. Caso fosse supostamente comprovado nos presentes autos o inadimplemento das obrigações contraídas pela Recorrente no âmbito dos Contratos de PPE/RAE, o que se admite apenas a título argumentativo, a consequência jurídica deveria ser a aplicação do artigo 9º, caput e parágrafo único da Lei nº 9.779/1999, que prevê que o vencimento do tributo somente se daria a partir do último dia útil do 1º decêndio do mês subsequente ao de apuração de referidos juros [...].

A insurgente ainda insiste que ante alegada falta de clareza do auto de infração, poder-se-ia considerar outras realidades que, no entanto, ainda fariam com que o cálculo dos juros de mora fossem alterados; traz hipótese em que se a fiscalização tivesse desqualificado os pagamento dos *BONDS* realizados pela Gerdau Trade Inc. e os reclassificasse como sendo de sua própria emissão... todavia, isto nunca foi aventado no TVF... a questão da origem dos recursos captados pela companhia estrangeira serviu, apenas, como instrumento de contextualização das críticas apresentadas no processo ou, de outra sorte, as críticas quanto ao efetivo emprego dos valores do empréstimo nos processos de exportação seria de toda forma impertinente. Estaríamos, neste caso, diante de apontamentos atinentes a um planejamento abusivo o que, como dito, não foi apontado pela Autoridade Fiscal (mesmo que ela tenha indiciado a ocorrência deste “planejamento abusivo”, este fato não foi qualificado para realizar o lançamento – nunca tendo sido aventados, aqui, os preceitos dos artigos 116, parágrafo único, 123 ou mesmo 149 do CTN).

O recorrente, diga-se, tem razão quanto a sua reclamação e, caso a autuação seja mantida, o recurso deverá ser provido para se readequar o cálculo dos juros à regra contida no por vezes mencionado art. 9º, parágrafo único, da Lei 9.779/98. Mas não há, aqui, qualquer nulidade passível de reconhecimento e decretação.

Esta preliminar, portanto, deve ser afastada.

II MÉRITO.

O TVF, a DRJ, a Recorrente e também a D. PGFN discutiram, inicialmente, em suas peças, sobre a legislação federal que trata da hipótese da alíquota zero aplicável ao IRRF quando incidente sobre juros e comissões pagas em decorrência de contratos de “pré-pagamento de exportação” ou de “recebimento antecipado de exportação” para, argumentativa e coerentemente fundamentar as conclusões adotadas por cada qual. E este Relator não se furtará de fazer o mesmo, ainda que, para tanto, procure expor a sua visão sobre os aludidos regramentos de forma autônoma e sem se reportar às razões das partes, a fim de não ver contaminada a sua posição pelos preconceitos, porventura, assumidos pelos interessados.

É o que passo a fazer.

II.1 Das regras legais aplicáveis à espécie.

II.1.1 A Lei 9.481/97 e a sua compreensão hermenêutica.

Nos termos do art. 1º, inciso XI, da Lei 9.481/97, com a redação vigente à época dos fatos aqui tratados (Lei nº 9.532/97) a alíquota do Imposto de Renda na fonte fica reduzida a zero quanto aos “*juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao*

financiamento de exportações”, estabelecendo-se, em seu § 1º, que as condições para o gozo do benefício em testilha seriam determinadas pelo Poder Executivo.

Lembre-mos aqui, e desde logo, alguns dogmas, extraíveis principalmente, das normas gerais de direito tributário e, ainda, da teoria geral do direito, em especial, acerca dos métodos hermenêuticos utilizáveis para a definição, compreensão e apreensão do espectro da norma jurídica (*in abstracto e in concreto*).

O Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE 398.365, cuja repercussão geral foi reconhecida, cravou, nas palavras do Min. Gilmar Mendes, a inexistência de distinção entre a isenção, a alíquota zero e/ou não incidência, tratando, tais institutos, como “*hipóteses de desoneração*”¹. A par das necessárias críticas ao entendimento do Supremo sobre o tema (alíquota zero x isenção), é inegável que, mesmo que se divise na hipótese da alíquota zero a incidência de uma única norma, cujo aspecto quantitativo, todavia disponha sobre uma valoração “à zero” da obrigação (em oposição à figura da isenção, que comporta a incidência também de uma única norma, constituída, contudo, por duas regras prescritivas distintas: uma que contempla os fatos, sobre os quais incide a obrigação, e outra que retira deste rol aqueles que o legislador optou por não estabelecer a relação jurídico-tributária, impedindo, assim, o surgimento da própria obrigação²), o caráter de “benefício” deste último instituto é inegável...

Isto porque a alíquota zero nada mais seria que uma hipótese de “redução da base imponível”, similar, em quase tudo, às regras tendentes à redução de base de cálculo comumente previstas, v.g., nas legislações concernentes ao ICMS. E, assim o sendo, é importante esclarecer que há muito se tem discutido se as demais espécies de benefícios fiscais, que não apenas a isenção, estariam abarcadas pelas disposições afeitas à “*exclusão do crédito tributário*”, notadamente para se aplicar a regra interpretativa preconizada pelo art. 111 do Código Tributário Nacional. Aqui vale alertar que as decisões mais recentes do Superior Tribunal de Justiça vem cravando que todos os benefícios fiscais estariam sujeitos à regra hermenêutica tratada pelo art. 111, conforme se extrai das ementas a seguir transcritas:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES VERTIDAS PELOS PATROCINADORES ÀS ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA - PMF. NÃO INCIDÊNCIA. INTELIGÊNCIA DO ART. 69, § 1º, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 109/01.

[...]

6. Não cabe ao intérprete restringir o alcance do dispositivo legal que, a teor do art. 111 do CTN, deve ter sua aplicação orientada pela interpretação literal, a qual não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.

¹ RE 398365-RG/RS, Tribunal Pleno, relator Min. Gilmar Mendes, publicado em 22/09/2015.

² Confirma-se, a respeito, a tese sustentada por Sascha Calmon de Navarro Coelho, segundo o qual “numa só lei ou em diversas o importante é que o legislador expresse a sua vontade sobre o que gera ou não a tributação. A coleta, pelo jurista, do fato composto por tais declarações de vontade, devidamente combinadas, resulta no perfil último da hipótese de incidência da norma de tributação” (COELHO, Sacha Calmon de Navarro. Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária - o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN. 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2003, p. 216).

7. Recurso especial não provido (*REsp 1468436/RS, Relator Mauro Campbell, Segunda Turma, julgado em 01/12/2015 e acórdão publicado em 09/12/2015*).

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*)

É certo que já me manifestei em outras ocasiões que a expressão “literal” contida no preceito do art. 111 supra deve ser compreendida não como hipótese limitadora ao exercício interpretativo, mas, isto sim, como instrumento limitador da própria competência tributária positiva ou negativa (v. acórdão de n.º 1302-003.082, de minha relatoria, publicado em 25/10/2018). Isto é, a posição por mim assumida é de que a determinação contida no art. 111 em questão, impõe que as normas que comportam benefícios sejam interpretadas de forma neutra, de sorte à impedir que situações nela não previstas sejam por ela encampadas ou, noutro giro, que se pretenda excluir fatos que estejam compreendidos em seu núcleo prescritivo.

Nada obstante, também já afirmei em casos passados que a interpretação da norma jurídica deve ser realizada considerando-se o sentido mínimo das palavras utilizadas pelo legislador; isto é, no exercício hermenêutico há que se preservar o que Hart, lembrado por Frederick Shauer, chama de “*core of settled meaning*”³, pena, inclusive, de, a se ignorar o sentido mínimo semântico-gramatical das expressões, incorrer em sofisma na construção da norma jurídica.

Neste passo, a conjunção das duas premissas acima (a limitação imposta pelo art. 111, e a necessidade de se observar o sentido mínimo das palavras empregadas pela lei), resulta na conclusão de que o art. 1º, XI, da Lei 9.481, ao empregar a expressão “*destinados ao financiamento de exportações*”, não admite outra interpretação que não a de que os recursos concernentes aos “*créditos obtidos*” devem, obrigatoriamente, ser empregados no processo produtivo de mercadorias exportadas ou, quiçá, nos procedimentos de exportação propriamente.

³ SHAUER, Frederick. *Thinking Like a Lawyer: A New Introduction to Legal Reasoning*. Cambridge Massachussets, London, England: Havard University Press, 2009, p. 152.

Tem razão, neste ponto, portanto, a PGFN quando assevera que “*o benefício fiscal objetiva fomentar a exportação*” e não as empresas destinatárias dos recursos. De fato, segundo a PGFN:

O benefício fiscal objetiva 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 operações de exportação (página 19 das referidas CR).

Ninguém discorda da recorrente quando esta afirma que norma em análise se propõe ao atingimento de fim extrafiscal, tendente ao incentivo da atividade exportadora; mas esta assertiva só reforça a interpretação literal das disposições da Lei 9.481, notadamente quanto ao mister de, obrigatoriamente, se investir os recursos obtidos no exterior *exclusivamente* nos processos produtivos das mercadorias a serem exportadas ou no procedimento de exportação em si.

Daí não ser possível, em tese, e a luz exclusivamente da Lei 9.481, concordar com a insurgente quando esta afirma que “*qualquer formalização deixaria de ter relevância, ante a força do atingimento do fim, do objetivo, que é a realização das atividades incentivadas dentro do prazo do contrato de PPE/ERA*” (item 110 do RV). Não haveria, por certo, como pretendido pela empresa, “*discricionariedade para empregar os recursos que obtém, exercendo a atividade empresária*”, ainda que “*comprometido com o fim que é exportar*”. Nos termos desta prescrição legal, tratar-se-ia de condição insuperável, descrita, explicitamente em regra cuja interpretação se faz nos limites do art. 111 e do sentido mínimo apreendido nas expressões por ela empregadas: os recursos “devem” e não apenas “podem” ser empregados no custeio da atividade exportadora.

Vejam que ainda não estou cravando, aqui, a procedência da Autuação... isto somente será possível a partir da análise das demais regra legais e infralegais aplicáveis ao caso e, ainda, dos elementos constantes dos autos... isto porque, como se verá, a regulamentação infralegal expedida para viabilizar o controle deste benefício falhou, miseravelmente, no seu mister.

Ainda assim, as conclusões ora postas tem que servir como contornos mínimos à qualificação dos fatos que se encontram postos no feito.

II.1.2 As normas regulamentares.

Como dito acima, ainda que a condição para o gozo do benefício esteja textualmente estampada na lei, e somente nela, é imperioso que o cumprimento desta condição pressuponha a fixação de um procedimento burocrático hábil à permitir, de um lado, ao contribuinte demonstrá-lo, e, de outro, ao fisco avaliar ou não as informações prestadas pelas empresas. E a Lei 9.481 delegou, expressamente, ao Poder Executivo o mister de estabelecer este mesmo procedimento... o problema é o que o Governo Federal foi absurdamente “preguiçoso”, *permissa venia*, incorrendo, inclusive, num “jogo de empurra” ao estipular regras tendentes à demonstração do pressuposto contido no por vezes mencionado art. 1º, XI, da Lei retro.

Primeiramente, o “jogo de empurra” mencionado no parágrafo anterior se iniciou na própria criação da regulamentação, porque, ao arripio das disposições do art. 84, IV, da CRFB, não foi o Chefe do Executivo, por meio de decreto, quem a propôs. Delegou-se tal mister ao então Ministério da Fazenda que, por sua vez, editou uma Portaria de nº 70/97, cujos dizeres

pouco ou nada contribuíram para concreta e efetivamente estabelecer qualquer procedimento minimamente claro e seguro para se permitir a demonstração dos pressupostos legais e sua respectiva fiscalização.

Com efeito, num primeiro momento a citada portaria, “caricaturadamente” busca esclarecer a expressão “*destinados ao financiamento de exportações*” pela inclusão das palavras “*comprovadamente aplicados*” (art. 1º, inciso V). Ou seja, os recursos obtidos no exterior, para se submeterem à alíquota zero do IRRF, tem que “comprovadamente” serem aplicados no “*financiamento de exportações*”. A obviedade desta disposição, e a sua absoluta insuficiência normativa, são demonstrações claras da “preguiça” alhures referida...

A “cereja do bolo”, diga-se, é extraída do § 2º do aludido art. 1º, em que a citada portaria expõe que 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*”. Ora vamos, há um só tempo, a norma “regulamentar” em questão delega uma competência previamente delegada⁴ (já que o tema teria que ter sido regulado por decreto, a teor do já mencionado art. 84, IV, da CRFB) e estipula um procedimento, a toda monta, irrelevante para os fins da Lei 9.481/97! Como pretende, o Ministério da Fazenda, atestar a “comprovada aplicação dos recursos no financiamento de exportações” por meio de informações a serem prestadas “*pelo banco autorizado a operar o câmbio*”? De que forma esta instituição disporá de meios para avaliar os registros contábeis das empresas para verificar o uso dos recursos provenientes do exterior no custeio da atividade exportadora? Os saldos contábeis globais diários se referem à quais contas? Todas? Contas de passivos? Estoques? Contas a pagar?

E, diga-se, estes dois dispositivos são os únicos que tratam do benefício aqui examinado... ou seja, deixou-se ao BACEN estabelecer os critérios necessários à verificação dos requisitos da Lei 9.481, órgão cuja competência institucional não perpassa pela fiscalização da atividade produtiva de empresas que não se sujeitam ao seu controle regulatório! Como resultado disso, foi editada a Circular BACEN de nº 2.751/97 que adota a única forma que uma instituição, com *expertise* do Banco Central, poderia adotar... ela, pura e simplesmente, compara os valores totais das obrigações contraídas no exterior, com o volume de exportações realizados, comprovados por contratos de câmbio formalizados, consoante se extrai de seu artigo 2º:

Art. 2º A base de cálculo do imposto é obtida mediante a aplicação da taxa de juros mais elevada dentre aquelas vigorantes, no dia, para o conjunto de obrigações por créditos em moedas estrangeiras obtidos no exterior, para o financiamento de exportações, sobre o valor diário não aplicado nessa finalidade.

O predito “valor diário não aplicado” no financiamento de exportações, por sua vez, é determinado, de acordo com o modelo de formulário anexado à citada Resolução, pela subtração aritmética dos montantes totais (conjuntos de obrigações por créditos), dos valores, igualmente totais e diários, de operações de câmbio contratadas para realizar as exportações. Veja-se:

⁴ De forma aberta e aberrantemente contrária ao princípio encartado no brocardo “*delegatus non potest delegare*” ou a quem foi delegada determinada competência é vedado delegar esta mesma competência (já que só a lei pode dispor sobre competência).

DIAS	CÂMBIO COMPRADO A LIQUIDAR	CÂMBIO COMPRADO A LIQUIDAR - TAX. FLUT.	CONTRATOS DE CÂMBIO DE EXPORT. VENCIDOS (Livre e Flutuante)	CAMBIAIS E DOCUMENTOS A PRAZO EM MOEDAS ESTRANGEIRAS	TOTAL (3+4-5+6)	OBRIGAÇÕES EM MOEDAS ESTRANGEIRAS Exp. - Até 360 dias + Exp. - Acima de 360 dias	OBRIGAÇÕES EM MOEDAS ESTRANGEIRAS - TAXAS FLUT. Exportação	BANCO CENTRAL - LINHAS DE CRÉDITO ESPECIAIS, NO PAÍS	TOTAL (8 + 9 + 10)	VALOR NÃO APLICADO EM EXPORTAÇÕES (11 - 7)
(2)	Exp. - Let. a entregar + Exp. - Let. entregues	Exp. - Let. a entregar + Exp. - Let. entregues								
	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)

O BACEN não tem competência e nem capacidade técnica para auditar as empresas industriais exportadoras; neste passo, restava-lhe, para cumprir a inglória tarefa atribuída pelo Ministério da Fazenda, tão só, comparar os volumes exportados com os montantes de créditos captados no exterior; e, ao assim fazer, na prática, a regra contida na mencionada resolução, termina, ao arrepio da Lei 9.481, por chancelar a assertiva da recorrente, inclusive criticada por mim, no sentido de que basta, ao contribuinte, comprovar que, no curso ou na vigência dos contratos de empréstimos, tenha promovido exportações, sem qualquer crítica qualitativa, acerca do emprego dos respectivos recursos.

E as prescrições infralegais que se seguiram à edição dos dois diplomas regulamentares acima, frise-se, mais uma vez, deixaram de contribuir para a criação de procedimentos eficazes à implementação, inclusive justa, da regra “exonerativa” contemplada pela Lei 9.481/97.

Apenas em 2009 foi editado o Decreto 6.761, de 5 de fevereiro daquele ano, destinado a viabilizar a “fiel execução” (art. 84, IV, da CRFB) da Lei 9.481; e mais uma vez, o Executivo perdeu a oportunidade de eficazmente regulamentar o tema, limitando-se a reproduzir os ditames da própria Portaria MF de nº 70/97 (v. art. 6º) e repetindo a delegação, anteriormente mencionada, ao BACEN.

O BANCO CENTRAL, então, em face desta nova delegação, editou a Resolução de nº 3.844/2010, que, não obstante trazer inovações até então não vistas, particularmente em seu art. 17, reprisa o mesmo “erro” descrito na Resolução 2.751, invocada linhas acima. Isto é, mais uma vez concentra-se na ideia de que basta a realização de exportações para que o pressuposto do art. 1º, XI, da Lei 9.481 seja adimplido. O mencionado art. 17, neste passo, é suficientemente claro:

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.**

A regra acima, vale frisar, trata da figura do “recebimento antecipado de exportação” e, nesta esteira, ainda que não imponha qualquer prova de que os recursos foram empregados no processo de exportação, estabelece, textualmente, que a amortização da dívida seja feita mediante embarque de mercadorias ou prestação de serviços; o pagamento dos juros, outrossim, pode ser feito por meio de “transferências financeiras ou de exportações”. Contudo, o art. 73 da Circular Bacen de nº 3.689, de 16 dezembro de 2013, separou, expressamente, a figura do “financiador” da concernente ao importador, validando, nesta esteira, inclusive, a estrutura adotada pela recorrente. Veja-se:

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.

Aqui, e já me adiantando um pouco sobre as conclusões deste voto fica claro que as críticas realizadas pela Fiscalização e, de forma mais incisiva, pela PGFN, não se sustentam, já que o órgão para o qual foi delegada a competência para ditar as regras procedimentais concernentes ao benefício em exame (a competência, *in casu*, se restringe à edição de normas regulamentares e não, propriamente, para fiscalizar), exprimiui, de forma incontestada, e a despeito da regra encartada no art. 17 da Resolução 3.844/10, que os recursos obtidos em antecipação de exportações poderia provir do próprio importador **ou de qualquer outra empresa estabelecida fora do país**.

Mais uma vez, destaque-se, nada o disse, o BACEN, sobre a aplicação efetiva dos recursos nos processos produtivos das mercadorias a serem exportadas ou no procedimento de exportação em si... particularmente a partir do art. 73 da Circular 3.689, acima citado, dispensou-se, até mesmo, a vinculação anteriormente expressa entre o próprio contrato de financiamento e as respectivas exportações.

A luz de tão pouco efetivas regras, e pelo que se dispôs a impor, o BACEN, seria possível concluir que, ao contrário do que determina a Lei 9.481, os requisitos para o gozo do benefício ali tratado, estariam adstritos à comprovação da simples ocorrência de exportações ao longo do prazo de vigência dos contratos (daí a minha assertiva de que discordava, em princípio, e em tese, com a assertiva da recorrente reproduzida no subtópico anterior).

Contudo, e como afirmei alhures, a competência delegada pela Lei e pelos atos regulamentares do Executivo Federal (Portaria MF de nº 70 e Decreto 6.761/09) ficou adstrita à expedição de “*normas específicas*” para estabelecer os critérios de “confronto dos pertinentes saldos contábeis globais diários”. Outrossim, a atuação do BACEN revolve o controle do ingresso de capitais estrangeiros no país, limitando-se, pois, a validar o registro do ingresso dos aludidos recursos (art. 15 da Resolução 3.844/2010) mediante apresentação dos dados consignados no formulário descrito pela Resolução 2.751/97 ou, quiçá, das declarações mencionadas pela Recorrente, *in casu*, RDE ou Registro Declaratório Eletrônico criado pela Circular BACEN de nº 3.027/2001).

O mais importante, todavia, é que tanto à Resolução 3.844/2010 como a Resolução 3.027/2001, são taxativas ao dispor que a realização do registro tratado pelas duas normas “*não exime os responsáveis pelo registro do cumprimento das disposições legais e regulamentares aplicáveis às operações registradas, inclusive as de natureza tributária*”.

Em linhas gerais, o BACEN apenas aprova o registro e formaliza a sua baixa quando cumpridas as exigências, meramente protocolares, destacadas em suas normas regulamentares, exigências que, com dito, cingem à verificação da ocorrência de exportações no curso da execução dos contratos de financiamento; não há ali, ou em qualquer outra disposição normativa, nada acerca do emprego, efetivo, dos recursos internalizados, no custeio direto das exportações. Nada obstante, frise-se, a predita autarquia não fiscaliza, para fins tributários, os requisitos legais tendentes à confirmação do direito ao gozo do benefício tratado pela Lei 9.481/97, obrigaçao que continua sob os ombros da Receita Federal e de seus auditores.

II.2 Dos elementos fáticos até aqui coletados e a sua qualificação a luz das premissas ora assentadas.

II.2.1 Da análise das provas admitindo-se, por hora, que a mera ocorrência de exportações seria suficiente para avaliar a aplicação da alíquota zero sobre o IRRF.

Consideremos, por hora, e apenas, que a realização de exportações, *per se*, consoante as regras do BACEN tratadas no subtópico II.1.2, seria suficiente para garantir a recorrente o direito ao gozo do benefício previsto pela Lei 9.481/97.

Consoante se extrai do TVF, a recorrente obteve, por meio dos quatro contratos analisados, valores históricos da ordem de US\$ 1.947.000,000,00 (o que pode ser comprovado pelos extratos SISBACEN constantes de e-fls. 208/254) que, destaca-se, contemplam todos os dados exigidos pelo Banco Central, bem como a análise do valor médio de exportações realizadas nos últimos 12 meses.

A guisa de exemplo, considere-se o ingresso da importância de US\$ 600.000.000,00, registrada no dia 30/09/2010 (e-fl. 208); além de, como dito, destacar as regras contratuais de remuneração, consta deste extrato um volume médio de exportações no importe de US\$ 80.000.000,00, o que representaria, pois, no curso de um ano, o montante de US\$ 960.000.000,00. Os recursos em questão foram contratados por meio do instrumento juntado à e-fls. 438/445, firmado em 17 de setembro de 2010 e que, de acordo com a sua cláusula 2ª, “a”, deveria ser liquidado até 17 de setembro de 2020, ou seja, em 10 anos. Se não se questionar o número aventado pelo BACEN, a empresa, numa conta rasa e sem considerar quaisquer variáveis de mercado, exportaria, durante a vigência do aludido contrato, US\$ 9 bilhões, o que suplantaria em quase 800% o valor do empréstimo tomado.

Tomando-se, no entanto, dados um pouco mais concretos, vê-se à e-fls. 655/741, nos extratos de amortização relativos à avença acima tratada, que nos anos de 2016 a 2018 (estou desconsiderando o ano de 2015, porque nesta planilha constam lançamentos relativos apenas aos meses de setembro e dezembro), a empresa exportou US\$ 41.908.131,82... a média de exportações por ano, neste caso, cairia, bruscamente, para pouco mais de US\$ 13.6 milhões. Daí, as críticas fiscais, porque, seguindo essa média, no prazo de dez anos a recorrente alcançaria, quando muito, um volume de importações de, mais ou menos, US\$ 136 milhões, insuficiente, destarte, para amortizar a totalidade do valor principal do contrato. Mas a empresa tem razão quando diz que este tipo de projeção é irreal e presunçosa, porque não se poderia desconsiderar possíveis variáveis que impactam o mercado, como, v.g., crises econômicas, guerras, desastres naturais ou coisa que o valha.

O que não se pode perder de vista, todavia, é que mesmo sem fazer o exercício de “futurologia”, a que acusa a recorrente, há, nos autos, elementos que causam certa estranheza.

Com efeito chama, realmente, a atenção, os quadros apresentados pela própria recorrente, em resposta ao TIF de nº 3 (e-fl. 969), e utilizado pela D. Fiscalização, em que são demonstradas as amortizações realizadas ao longo dos anos de 2013 a 2017, quanto aos contratos de empréstimo de US\$ 730.000.000,00 e de US\$ 97.000.000,00, os quais tomo a liberdade de reproduzir:

Contrato Antecipado de Exportação – USD				Contrato Antecipado de Exportação - USD			
Valor	do	Contrato	USD	Valor	do	Contrato	USD
			730.000.000,00				97.000.000,00

(15/04/2013)		(18/04/2011)	
Amortização em 2013 – USD	(20.000.000,00)	Amortização em 2013 – USD	-
Amortização em 2014 – USD	(15.000.000,00)	Amortização em 2014 – USD	(11.000.000,00)
Amortização em 2015 – USD	(35.800.000,00)	Amortização em 2015 – USD	-
Amortização em 2016 – USD	(22.800.000,00)	Amortização em 2015 – USD	-
Amortização em 2017 – USD	(21.480.000,00)	Amortização em 2017 – USD	-
Saldo jul/2017	614.920.000,00	Saldo jul/2017	86.000.000,00

Os volumes exportados nos períodos, particularmente quanto a estes dois contratos, é, indiscutivelmente pequeno; quanto ao contrato firmado pela empresa em 18 de abril de 2011, em quatro anos não houve qualquer exportação que seja...

Lembrando que estamos tomando por parâmetro a tese sustentada pela própria recorrente, e, também, os critérios fixados pelo BACEN, vale reprimir que, nos termos da Resolução 2.751 o cotejo entre os montantes globais tomados em empréstimo e aqueles concernentes às exportações é feito diariamente. Ainda que as normas do BANCO CENTRAL tenham concentrado as suas disposições apenas no ato do registro, elas devem ser tomadas como critérios para a validação do benefício sempre que o fato gerador da obrigação tributária se aperfeiçoar.

E aqui, me oponho veemente à alegação da empresa de que basta que ocorra operações de exportação ao longo do contrato para que se faça jus ao benefício (item 151 do Recurso Voluntário) até, pelo menos, o decurso de seu prazo de vigência... O art. 685 do antigo RIR deixou sobejamente claro que o fato gerador do IRRF sobre rendimentos percebidos por residentes no exterior se renova a cada remessa, crédito, emprego, pagamento, etc., realizado... viu de se ver (confira-se a nota de nº 2) que a norma exonerativa é composta tanto pelas regras que estipulam os fatos, gerais, sobre os quais ela incidirá, como aquelas que, por decisão do legislador, retiram da hipótese os que, por motivos variados, inclusive extrafiscais, serão mantidos a margem de sua materialidade; e, frise-se, a sua tipificação se renova sempre que se verifique a situação que lhe constitui o fato gerador. Para se aplicar a regra contida no art. 1º, XI, da Lei 9.481/97, dever-se-á, igualmente, demonstrar, a cada nova ocorrência do fato-tipo, o preenchimento dos requisitos tendentes à concessão do benefício.

Nesta senda, a se considerar os critérios fixados pelo BACEN, o que se teria, e.g., no caso dos contratos retratados na tabela reproduzida linhas acima, seria a seguinte realidade:

- a) recursos internados por meio de contrato de antecipação de exportação: US\$ 730.000.000,00 e US\$ 97.000.000,00;
- b) prazo de amortização: 10 anos.

Observa-se que, quanto ao contrato firmado em 15/04/2013, neste ano, especificamente, a empresa exportou (amortizou) US\$ 20.000.000,00. Neste passo, o saldo amortizar foi reduzido para US\$ 710.000.000,00.

O lançamento, aqui, diga-se, se reporta às remessas de juros realizadas no ano-calendário de 2014, como se vê do documento acostado à e-fls. 504/520 e do próprio TVF (pagina 28). E, em cada uma dessas remessas, ter-se-ia que se verificar a condicionante prevista pela Lei 9.481; neste caso, como se tinha um saldo de contrato de US\$ 710.000.000,00 a ser liquidado, agora, em 11 meses, o montante global a ser considerado, de acordo com o critério

prefixado pela Resolução BACEN 2.751/97 e pelo Decreto 6.761/10 seria de US\$ 71.000.000,00 por mês. No ano de 2014, diga-se, a empresa amortizou/exportou o valor de US\$ 15 milhões.

Isto é, se considerarmos os critérios defendidos pela própria recorrente, ela não faria jus ao benefício em exame, ao menos não sobre a totalidade dos juros pagos.

Não me é possível, todavia, decidir a questão com base nestes critérios e, basicamente, por dois motivos:

- a) não foram estes os parâmetros adotados pela fiscalização para efetuar o lançamento e por isso mesmo, ainda que se considere, apenas, parcialmente comprovados, a fiscalização não teria cuidado de segregar as parcelas que autorizariam, ainda que parcialmente, o reconhecimento do direito ao gozo do benefício;
- b) tais parâmetros, como destacado nos subtópicos II.1.1 e II.1.2, não são, juridicamente, corretos para se verificar, ou não, o implemento das condicionantes preconizadas pela Lei 9.481/97 que, a par das regulamentações propostas pelo BACEN, ainda pressupõe, para o gozo do benefício, o emprego dos recursos captados no exterior, exclusivamente no fomento das atividades de exportação (e não na ocorrência, propriamente, das exportações).

Para que o caso seja resolvido da melhor forma possível, dentro dos contornos jurídicos observados a partir da leitura e interpretação da Lei 9.481/97, é preciso verificar se as provas e elementos exigidos pela Fiscalização e, apresentados pela empresa, seriam suficientes para evidenciar o uso dos valores provenientes da empresa Gerdau Trade para custear os processos e procedimentos afeitos à exportações, a cada renovação do fato gerador tal como idealizado acima.

II.2.2 Da análise das provas admitindo-se, agora, a necessidade do efetivo emprego dos recursos no custeio das exportações.

As críticas que fiz, particularmente, no item II.1.2, não são resultado, apenas, de um arroubo de rebeldia puro e simplesmente; não demonstrei a total e absoluta falta de cuidado do legislador e, principalmente, do Poder Executivo quanto ao mister de regulamentar este benefício como mero desabafo desprovido de juridicidade.

A falta de critérios legais e infralegais objetivos para estabelecer métodos, fórmulas e procedimentos essenciais, particularmente aos contribuintes, para demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais necessários à aplicação da regra exonerativa preconizada pela Lei 9.481/97, torna quase impossível o seu próprio controle e validação... e, sim, neste ponto, tem razão a insurgente quando diz que inexistem parâmetros “*sobre a forma de comprovação da destinação dos recursos na legislação fiscal e da regulamentação do BACEN sobre a matéria*” (item 147 do Recurso Voluntário).

É factível, neste ponto, traçar-se um paralelo entre a situação ora examinada e a isenção prevista pela Lei 12.973/14, artigo 30, e, anteriormente, regulamentada pela Lei 4.506/64 e pelo Decreto-Lei 1.598/77 (art. 38, § 2º). É verdade que, não obstante estabelecer regras bem mais objetivas, a isenção ali contemplada também causou, e causa, até a data presente, inegáveis

dificuldades aos contribuintes e ao Fisco para validar o seu gozo, desaguando, ao menos até o advento da Lei Complementar 160/17, numa infinidade de demandas administrativas e judiciais. E, precisamente, em razão de uma sedimentação mais consistente das posições sobre o tema é que o seu uso, para o caso concreto em exame, se torna de inegável utilidade.

Lá, como aqui, diga-se, a condicionante necessária ao gozo do benefício é de que os valores captados (ou, mais especificamente, subvencionados) tenham 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, os ganhos provenientes das subvenções tem que ser aplicados, integralmente, na expansão do parque industrial ou da própria atividade operacional; para o caso da Lei 9.481, como repetidas vezes afirmado, os valores captados devem ser utilizados, tão só, para custear as exportações a serem realizadas pelos contribuintes.

Dentre alguns axiomas que foram fixados, em especial pelo CARF, sobre o problema da tributação de subvenções, destacam-se as críticas feitas notadamente ao PN CST 112/78, em relação ao entendimento exposto em seu item 2.12, que exigia, para a comprovação do efetivo emprego dos valores subvencionados, a *“perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado”*. Por ocasião da prolação do acórdão de 9101-002.348, publicado em 14 de julho de 2016, o Conselheiro André Mendes Moura, muito apropriadamente, propôs a relativização deste entendimento, justificando-a a partir de sua impraticabilidade, dado que, não raro, o contribuinte tinha que se socorrer de recursos próprios para arcar com os custos iniciais das ações de expansão, percebendo os efeitos da subvenção ao longo de determinado período de tempo. Vejam:

Não se fala em "carimbar o dinheiro", e que precisamente o recurso ingressado por meio de transferência seja aplicado na implantação/expansão do investimento. Não se fala em simultaneidade. Nada disso. O que se fala é assegurar que o montante de recursos derivados da transferência seja, em momento razoável, efetivamente aplicados, de acordo com projetos executivos de implementação e construção, controle que deve ser exercido pelo subvencionador, e, naturalmente, que tais investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo, e, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.

Ressalvadas as particularidades próprias do regramento concernente às subvenções, o entendimento exposto na passagem acima citada é perfeitamente transportável ao caso do benefício preconizado pela Lei 9.481/97; isto é, como já me manifestei alhures, não é a ocorrência da exportação ou, mais precisamente, os valores exportados ao longo da duração do contrato de empréstimo que aperfeiçoa a hipótese prevista pelo art. 1º, inciso XI, mas o efetivo dispêndio, por parte do contribuinte, no desenvolvimento da atividade de exportação, que permitirá atestar a concretização da condicionante ali aposta.

Diferentemente da isenção contemplada pelas normas anteriormente mencionadas (Decreto-lei 1.598 e Lei 12.973), não há, em relação à “alíquota zero” do IRRF aqui tratada, uma imposição de se registra-los numa conta específica (como, v.g., a de reserva de lucros) e, nesta esteira, o controle efetivo de sua aplicação se torna para lá de difícil. “Dinheiro não tem carimbo”, o que não significa dizer que as empresas, para fazer jus ao benefício ora examinado, possam dele dispor da forma que lhe aprouver (refutando-se, mais uma vez, esta alegação específica deduzida pela recorrente). Ainda assim, pouquíssimos dados relevantes serão

extraídos da contabilidade da empresa a fim de demonstrar o seu emprego real e efetivo nos processos de exportação.

Semelhante realidade induz a adoção de dois critérios concomitantes, razoável e juridicamente hábeis à permitir se divisar, no caso, o preenchimento concreto dos pressupostos da Lei 9.481/97:

- a) a inexistência de provas irrefutáveis de que tais recursos não foram empregados em finalidades outras que não o financiamento da atividade de exportação;
- b) a incorrência, pelo contribuinte, em despesas correntes, em processos de exportação, proporcionalmente compatíveis com os montantes captados no exterior, ao longo do período fiscalizado.

Não há neste feito, e a D. Autoridade Lançadora não cuidou de demonstrar o contrário, provas ou mesmo indícios de que os citados valores foram vertidos para qualquer finalidade *a priori* identificável por meio de atos de auditoria. As alegações de que os recursos se destinariam, em verdade, ao repasse dos montantes captados às empresas do grupo por meio da emissão de *bonds* pela Gerdau Trade não passou de uma mera ilação, não aprofundada pelo Agente Autuante, revelando, quando muito, um *plus* argumentativo sem consequências jurídicas explicitamente expostas (não por outra razão, não houve, aqui, insista-se a constituição do crédito em decorrência da constatação de um planejamento abusivo – que, diga-se, tivesse sido melhor investigado, poderia trazer elementos substanciais para a qualificação dos fatos sob premissas até mais robustas que até o momento observadas).

Outrossim, a PGFN, em suas contrarrazões traz notícias de que em outro processo, que não o presente, teria havido a comprovação de que os recursos em questão teriam sido vertidos ao aumento de capital de uma empresa do grupo Gerdau... mas este fato, frise-se, em nenhum momento foi aventado neste feito. Não há como considerá-lo, mesmo se a D. Procuradoria lograsse trazer as evidências lá consideradas, até porque, insista-se, esta circunstância não foi, de qualquer forma, considerada pela Fiscalização para constituir a obrigação.

Isto é, o primeiro requisito, por mim construído acima (“a”), estaria suficientemente superado...

Quanto ao segundo quesito, a Fiscalização tomou providências para tentar aclarar a situação a partir de termos intimação em que pretendia, do contribuinte, a comprovação, por meio de sua escrita contábil, da efetiva destinação dos valores alhures referidos. Particularmente aqui, por meio do TIF de e-fls. 951/952, instou o contribuinte a trazer a “*relação de todos os lançamentos contábeis efetuados para registrar a entrada e a destinação dos recursos oriundos dos Contratos de Pagamento Antecipado de Exportação firmados em 17/09/2010, 20/10/2010, 18/04/2011 e 15/04/2013 com a Gerdau Trade Inc*”. E, por meio do TIF de e-fls. 965/966, buscou complementar a investigação por meio da obtenção de informações quanto as exportações realizadas consistentes na “*relação detalhada dos produtos e respectivos valores relativos às exportações efetuadas, anexando documentos comprobatórios, bem como as folhas do livro razão contábil demonstrando todos os lançamentos efetuados vinculados a cada contrato*”.

Em resposta à primeira intimação acima mencionada, a empresa esclareceu que “os recursos oriundos de financiamentos à exportação, como bens fungíveis, integraram-se ao fluxo de caixa da Empresa e vem sendo destinados ao custeio [...] dos produtos exportados”. Ou seja, não havia, objetiva e concretamente qualquer controle sobre o emprego destes valores (o que reforça a necessidade de se fazer o cotejo mencionado alhures – valores recebidos x custo de exportação – já que, como dito, diferentemente da legislação respeitante às subvenções, aqui não havia qualquer obrigação de se manter as importâncias captadas em conta específica).

Já quanto a segunda intimação supra, a empresa apresentou a relação de exportações, mas não detalhou os produtos exportados como havia requerido a fiscalização.

O que importa, todavia, é que em momento algum a D. Auditoria se ocupou, efetivamente, do custo das mercadorias produzidas e exportadas; não investigou, efetivamente, os gastos incorridos pela empresa para promover as preditas exportações e, portanto, criticou, apenas, em tese, a não aplicação dos valores enviados pela Gerdau Trade nos fins preconizados pela Lei 9.481... e isso, a par de tudo o mais que já foi dito até aqui, enseja, para além de dúvidas razoáveis, o cancelamento da exigência, notadamente a luz dos preceitos do art. 142 do CTN, por insuficiência de provas.

Ora, como demonstrado, e assumido pela própria D. Fiscalização, o fato-tipo contido na norma concessiva do benefício é o financiamento/custeio da produção de bens e mercadorias destinados ao mercado externo, bem como dos próprios procedimentos necessários à concretização de tais operações (taxas, fretes, custos alfandegários e portuários, etc.). É o emprego dos recursos nestes dispêndios que, ao fim e ao cabo, comprovará o preenchimento do requisito legal necessário ao gozo da alíquota zero do IRRF incidente juros remuneratórios de contratos de empréstimo firmados nos moldes do inciso XI do art. 1º da Lei 9.481/97 e nada mais...

A existência de exportações ou mesmo de capacidade operacional e/ou econômica para amortizar os contratos é desimportante num cenário em que não se discute a validade formal ou material destes contratos. O que, de fato, se torna premente, na espécie, é a verificação *in concreto* da incorrência, pela empresa, em custos e dispêndios compatíveis, ainda que de forma proporcional, com os valores captados e, tal como se deduz das intimações envidadas pela D. Auditoria, em e momento alguma recorrente foi, de qualquer forma, instada a demonstrar estes custos.

Inegável que a prova quanto ao cumprimento dos requisitos legais para a aplicação da alíquota zero é do contribuinte; isto está estampado no Decreto 6.761/10.

Todavia, é inegável, também, que, nos termos do prefalado art. 142 do CTN, é mister da D. Auditoria Fiscal “presidir” a instrução do processo na fase investigatória, inclusive para expor ao contribuinte o que, efetivamente, ele deve comprovar.

Mesmo que o ônus seja do contribuinte, cabe ao agente lançador dizer-lhe, quiçá, o que ele, Autoridade Autuante, quer que seja demonstrado. E isso ganha em importância quando, por tudo o que foi descrito ao longo deste voto, nos deparamos com uma norma exonerativa “franciscanamente” regulamentada, cujo dever de elucidar o seus ditames e de, detalhadamente e de forma segura, proceduralizar o preenchimento dos pressupostos para o gozo do benefício, foi sobejamente descumprido (seja pelo legislador, seja pelo Poder

Executivo). Os contribuintes, *in casu*, ficaram literalmente ao léu, jogados à própria sorte, devendo, inadvertidamente, “chutar” que tipos de provas devem produzir.

No caso, a recorrente optou por centrar os seus argumentos e elementos documentais nas exportações realizadas (o que, como apontado alhures, não só era incorreto, como também, ainda que sob essa perspectiva, insuficiente). Mesmo assim, quando de sua impugnação, e diligentemente, antevendo que a comprovação das despesas atinentes aos processos e procedimentos de exportação poderia ser determinante para o exame da causa, trouxe ao processo dados concernentes estes custos. Como alertado acima, todavia, não houve qualquer exame por parte da Fiscalização sobre estes elementos que, inegavelmente, como exposto linhas acima (inclusive por aplicação analógica dos entendimentos assumidos por este CARF quanto a figura das subvenções), eram, sim, os únicos realmente relevantes para o deslinde da contenta.

Ainda que por falta de uma instrução suficiente a luz do art 142 do CTN, e não propriamente ante a efetiva comprovação da aplicação proporcional dos recursos advindos dos ditos PPE/EAR nas etapas de exportação realizadas pela contribuinte, o auto de infração não pode prosperar, merecendo provimento integral o apelo voluntário.

III DOS ARGUMENTOS E PEDIDOS SUCESSIVOS. PREJUDICIALIDADE.

Primeiramente, em relação à alegação de que apenas o BANCO CENTRAL seria competente para fiscalizar o cumprimento dos requisitos preconizados pela Lei 9.481/97, calha reprisar o que já afirmei ao longo deste voto... tanto a lei como o Decreto 6.761/10, delegaram ao BACEN a competência, tão só, para editar “normas específicas” tendentes à demonstração da aplicação dos recursos em processos de exportação... não há, aí, nenhuma disposição que trate, efetivamente, do exercício da fiscalização que é, e só pode ser, no caso vertente, da Receita Federal do Brasil.

Outrossim, e consoante apontado logo no início deste voto, a recorrente tem razão quando questiona o cálculo dos juros ante o manifesto erro incorrido pela D. Auditoria ao apontar, como norma regedora da obrigação tributária, mais especificamente, quanto a data do seu vencimento, a Lei 11.196/2005 (que fixa o dever de recolher o IRRF na data da ocorrência de seu fato gerador).

Todavia, como se viu, a prescrição legal aplicável à hipótese seria aquela contemplada pelo parágrafo único do art. 9º da Lei 9.779/98, que dispõe que o IRRF deverá ser pago “*até o último dia útil do 1º (primeiro) decêndio do mês subsequente ao de apuração dos referidos juros e comissões*”. Em linhas gerais, e caso o voto acima não seja mantido pela maioria de meus pares, o recurso deverá ser provido, ao menos em parte, para se promover o recálculo dos preditos encargos.

Noutro giro, e por fim, quanto o pedido de reconhecimento da ilegalidade da incidência de juros de mora sobre multa de ofício, impende lembrar que a questão foi definitivamente dirimida por este Conselho, por ocasião da edição da Súmula 108, cuja observância nos é impositiva por força dos preceitos do art. 45, IV, do anexo II do RICARF. E o verbete da sumula retro, diga-se, cravou a legalidade da incidência da SELIC sobre a multa de ofício, *verbis*: “*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício*”.

Todavia e como o recurso voluntário foi provido quanto ao pedido principal, considero prejudicados os argumentos e pedidos sucessivos em exame.

IV CONCLUSÃO.

A luz do exposto, voto por, afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, redator designado.

Sem embargo da excelente fundamentação contida no voto do ilustre relator, a turma entendeu que deveria divergir de suas conclusões quanto ao mérito da autuação. Isto porque considerou ser mais apropriado seguir o que foi decidido no Acórdão nº 2401-007.097, de 05/11/2019, que tratou de auto de infração lavrado como decorrência do IRRF não recolhido, relativamente a acontecimentos absolutamente idênticos, diferindo apenas no tocante aos fatos geradores ocorridos no ano anterior (o ano-calendário de 2013).

Diante dessa identidade material, peço vênias para reproduzir, então, os fundamentos de mérito do voto condutor daquela decisão:

O cerne da lide é determinar se os contratos entre GERDAU S/A e GERDAU TRADE INC se subsomem ao conceito de financiamento à exportação e, por consequente, se as remessas para pagamento dos juros estão autorizadas a usufruir do benefício legal instituído pela Lei n. 9.481, de 1997, oriunda da conversão da Medida Provisória n. 1.563, de 31 de dezembro de 1996. Portanto, a fundamentação da decisão requer o exame da legislação em discussão e dos fatos objetos da autuação, notadamente os contratos.

Conforme cronologia das disposições legais que regem a matéria, apresentada pela Recorrente, a previsão de alíquota zero sobre os juros pagos em contratos de financiamento à exportação há muito encontra previsão no nosso ordenamento, com previsão no art. 1º, c, do Decreto-Lei n. 815/69, posteriormente alterado pelo art. 87 da Lei n. 7.450/85, para prever a competência ao Ministro da Fazenda para definir as condições, formas e prazos para a fruição do benefício fiscal.

O benefício foi revogado pelo art. 88, V, da Lei n. 9.430/96, mas logo restabelecido pela Medida Provisória n. 1.563, de 31 de dezembro de 1996, convertida na Lei n. 9.481/97 e desde então, benefício de alíquota zero para juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações encontra disciplina na Lei n. 9.481, de 1997, vigente à época dos fatos geradores ora analisados, com a seguinte redação:

Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses:

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

(...)

§1º Nos casos dos incisos II, III, IV, VIII, X e XI, deverão ser observadas as condições, formas e prazos estabelecidos pelo Ministro da Fazenda.

(...)

Conforme se depreende acima, para incidência do benefício fiscal exige-se como suporte fático a existência de créditos obtidos no exterior ao financiamento de exportação, remetendo à legislação infralegal a regulação do direito ao benefício.

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

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

(...)

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

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

Por sua vez, a atual regulamentação do aspecto financeiro dos contratos de antecipação de exportações é dada, para as exportações com prazo até 360 dias na Circular n. 3.691, de 16 de dezembro de 2013, Título IV, Capítulo I, enquanto que a regulamentação sobre o recebimento antecipado de exportação com prazo superior a 360 dias encontra-se na Resolução n. 3.844, de 23 de março de 2010 e na Circular n. 3.689, de 16 de dezembro de 2013, Título II, Capítulo III, Seção II, Subseção II.

Resolução n.º 3.844 de 23/3/2010

Seção II

Operações de recebimento antecipado de exportação

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

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

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

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

Circular BACEN 3.689/2013

Subseção II

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

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

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

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

Da leitura acima, se depreende, de acordo com o art. 73 da Circular BACEN 3.689/2013 (anterior Circular BACEN n. 2.751/97), que as antecipações de recursos a exportadores brasileiros podem ser efetuadas pelo importador ou por qualquer pessoa jurídica no exterior, inclusive por instituições financeiras, porém o art. 17 da Resolução 3.844/10 estabelece que o pagamento das parcelas do principal - amortizações - deve ocorrer mediante embarque das mercadorias ou a prestação de serviços, enquanto os juros podem ser pagos por meio de transferências financeiras ou por meio de exportações.

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

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

Caso não atendidas as exigências legais, o art. 9º da Lei nº 9.779/99 prevê a aplicação da alíquota de 25% do IRRF no caso de o empréstimo não ser aplicado no financiamento de exportações, conforme a seguir:

Art.9º Os juros e comissões correspondentes à parcela dos créditos de que trata o inciso XI do art. 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.

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

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

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

Acórdão n. 2402-006.494

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

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

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

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

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

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

Para incidência da alíquota zero de IRRF sobre juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior faz-se necessária a comprovação da destinação dos recursos no financiamento de exportações. Inexistindo tal comprovação, aplica-se a alíquota de 25%.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

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

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também se debruçou sobre a matéria, corroborando o mesmo entendimento, conforme transcrição a seguir da ementa do Acórdão nº 9202-003.487, da relatoria do Conselheiro Elias Sampaio Freire:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001, 2002, 2003

BENEFÍCIO FISCAL DE ALÍQUOTA ZERO DO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE JUROS REMETIDOS AO EXTERIOR. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS NO FINANCIAMENTO DAS EXPORTAÇÕES. O preenchimento dos requisitos estabelecidos pelo BACEN são necessários à fruição do benefício de alíquota zero mas não são suficientes, estando as empresas exportadoras sujeitas a procedimentos de fiscalização da RFB, à qual cabe a tarefa de homologar ou não o enquadramento do caso concreto à hipótese normativa prevista em lei para, no presente caso, aplicar a alíquota zero ao IRRF.

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

Como se percebe dos autos, os aludidos recursos financeiros foram internados em 26 de maio de 2000 e os embarques iniciaram-se no mês de Maio de 2002, dois anos após a entrada dos recursos referentes à operação de antecipação de recursos para exportação.

Como bem apontou a fiscalização, o descasamento entre o momento da internalização dos recursos e as datas de embarques gerou saldo de caixa na Sul Geradora, que foi utilizado para liquidar mútuos da sua controladora RGE, via contrato de mútuo. A comprovação da efetiva aplicação dos recursos no financiamento às exportações não se dá com o mero embarque dos produtos

Recurso Especial Provido.

Na esteira deste raciocínio, não assiste razão à Recorrente quando alega a inexistência de definição legal quanto a uma única forma de aplicação de recursos captados via PPE/RAE, não sendo exigida a comprovação da efetiva exportação, bastando que se comprove que os recursos captados tenham custeado a sua atividade de exportação, e que, segundo defende, no caso dos autos, poderia ser aferido através dos documentos juntados.

Segundo a Recorrente, tanto a legislação fiscal quanto as normas editadas pelo BACEN jamais determinaram a forma de aplicação dos recursos obtidos do exterior no contexto de operações de financiamento de exportação, dando ampla liberdade na utilização desses recursos, permitindo, inclusive, que a exportação seja feita por entidade distinta do tomador do crédito. E afirma que *“o legislador instrumentaliza o empreendedor com o benefício, deixando-lhe a discricionariedade para empregar os recursos que obtém, exercendo a atividade empresária, mas comprometido com o fim que é exportar”*.

De acordo com a tese da defesa, os recursos obtidos do exterior podem ser aplicados na forma que o exportador considerar adequada, sob o ponto de vista da gestão continuada de suas operações e ações estratégicas, desde que o objetivo do financiamento seja alcançado: custos com exportações sejam efetivamente incorridos e, por fim, exportações sejam efetivamente feitas pelo tomador brasileiro no montante captado. Assim, não caberia, pelo seu raciocínio, à autoridade fiscal impor outras condições que não aquelas constantes da norma à fruição da alíquota zero do IRRF.

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

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

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

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

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

renúncia fiscal, e, sendo assim, constitui uma exceção ao princípio da isonomia que rege a tributação.

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

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

I suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II outorga de isenção;

III dispensa -do cumprimento de obrigações tributárias acessórias."

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

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

No tocante à comprovação da efetiva utilização dos recursos no financiamento das exportações, isto é, ao cumprimento dos requisitos legais para fruição da alíquota zero de IRRF, a Recorrente alega a invalidade do lançamento por ter se baseado unicamente em assunções, presunções e indícios.

Conforme descreve o Termo de Verificação Fiscal – TVF, a GERDAU S.A. firmou com a GERDAU TRADE INC. - sociedade do Grupo Gerdau, com domicílio nas Ilhas Virgens Britânicas, controlada pela própria fiscalizada - quatro Contratos de Pagamento Antecipado de Exportação. Os contratos firmados objetivavam:

"o pagamento antecipado de exportações futuras de produtos siderúrgicos ao Credor"; que "o Tomador assumiu perante o Credor a obrigação de **realizar toda e qualquer exportação de seus Bens exclusivamente para o Credor**, assegurando-se, desse modo, o pagamento do Empréstimo por meio do fluxo natural de exportações do tomador ao credor"

Ainda de acordo com o contrato, 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*", Não consta dos contratos nenhuma exigência quanto à necessidade de apresentação de cronograma formal de exportações, tampouco de fianças ou garantias.

Assim, a tomadora comprometeu-se a amortizar o principal devido mediante exportação dos bens por ela produzidos para a credora e a pagar juros semestralmente sobre os valores adiantados, às taxas acordadas nas cláusulas 2-B de cada contrato (7%, 4,85%, 7% e 4,88% ao ano, respectivamente).

Vale aqui destacar, entretanto, que a Fiscalização constatou que as exportações foram realizadas para diversos importadores e não para GERDAU TRADE INC , *i.e.*, foi descumprido o contrato que fora firmado com GERDAU TRADE INC..

Como acima exposto, nos contratos de adiantamento à exportação, a GERDAU S/A se comprometia a efetuar o pagamento do valor antecipado através de exportações futuras de produtos siderúrgicos à própria GERDAU TRADE INC.

Além disso, foi constatada a desproporção entre os valores tomados de empréstimo e as exportações vinculadas ao pagamento dos financiamentos: Quanto ao contrato firmado

em 18/04/2011, no montante de US\$ 97.000.000,00, cujo prazo é de aproximadamente 10 anos, uma vez consideradas todas as vinculações contábeis (efetivamente comprovadas ou não) restando 4 anos para o término do prazo contratual, encontrava-se pendente a exportação de um total de US\$ 86.000.000,00, ou seja quase **89% do total contratado** (e-fl. 930).

Em relação ao contrato firmado em 15/04/2013, no montante de US\$ 730.000.000,00, cujo prazo foi fixado inicialmente em 5 anos e *as partes prorrogaram* para 20 de março de 2023, após as vinculações de exportações realizadas no período de 01/2013 a 07/2017, restava em aberto saldo de US\$ 614.920.000,00 a ser exportado, ou seja **84% do total** (e-fl. 930). Note-se que esse saldo de 84% em aberto foi verificado quando faltavam apenas 8 meses para o encerramento do contrato. Assim, a prorrogação foi essencial para evitar o descumprimento puro e simples.

No tocante ao contrato firmado em 17/09/2010, no montante de US\$ 600.000.000,00, cujo prazo é de aproximadamente 10 anos, a fiscalização verificou que **não houve qualquer exportação** vinculada a este, restando aproximadamente 4 anos para o término do prazo fixado.

Igualmente, em relação ao contrato firmado em 21/10/2010, no valor de US\$ 520.000.000,00, verificou a Fiscalização que **não houve qualquer exportação** vinculada a este, restando aproximadamente 4 anos para o término do prazo fixado.

O quadro abaixo sintetiza a situação da execução dos contratos por ocasião da auditoria fiscal:

Valor do financiamento (em dólares americanos)	Data de contratação	Vencimento
600.000.000,00	17/9/2010	17/9/2020
520.000.000,00	20/10/2010	30/1/2021
97.000.000,00	18/4/2011	30/1/2021
730.000.000,00	15/4/2013	20/3/2018

Obs.: Ao tempo do procedimento fiscal, do primeiro e do segundo contrato especificado na tabela acima, nenhuma exportação foi realizada, enquanto que do terceiro e do quarto contrato faltava 89% e 84% respectivamente,

Ao tempo em que promovia os contratos acima mencionados, a contribuinte, por meio da subsidiária GERDAU TRADE INC, estabelecida nas Ilhas Virgens Britânicas, fez duas emissões de títulos de dívida no exterior (*bonds*), com as seguintes condições:"

Valor do bond (em dólares americanos)	Data de emissão	Vencimento
1.250.000.000,00	23/9/2010	30/1/2021
750.000.000,00	8/4/2013	15/4/2023

Em Comunicado ao Mercado de 23/09/2010, elaborado pela GERDAU S.A. à época do lançamento dos títulos de sua dívida no exterior, tem-se que "*os recursos captados serão utilizados para refinarciar dívidas existentes e para propósitos corporativos em geral*", indicando a destinação genérica dos recursos captados em contraposição à tese defendida pela contribuinte, que busca enquadrá-los como adiantamentos a exportações.

Ora, por todas essas evidências, não bastasse não ter comprovado a efetividade das exportações exigidas pela lei para usufruir do benefício da alíquota zero do IRRF, a simples argumentação apresentada pela Recorrente de que, apesar de não ter efetuado as exportações na forma prevista pelos contratos de financiamento antecipado, os recursos

captados teriam sido utilizados para custeio das exportações ressoa como um planejamento tributário sem amparo legal.

Essa constatação é reforçada pela coincidência de datas e valores entre os contratos de financiamento à exportação e as emissões de títulos no exterior, que sugere que os “adiantamentos de exportações” constituíram instrumento para repassar os montantes captados por meio da emissão de *bonds* - emitidos pela GERDAU TRADE INC. e garantidos pela fiscalizada e por outras empresas do Grupo Gerdau -, cujos juros são pagos pela empresa GERDAU S.A. para os credores/investidores no exterior, por intermédio de sua controlada no exterior, afastando, ao alvedrio da lei, o recolhimento do imposto de renda retido na fonte.

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

Além disso, a Recorrente tenta argumentar que não haveria qualquer vício no procedimento adotado para amortização dos Contratos mediante embarque de mercadorias a terceiros no exterior, uma vez que a estrutura de liquidação adotada para amortização dos Contratos no presente caso é mais do que usual e não importa em qualquer desqualificação da natureza jurídica do PPE/RAE, existindo previsão normativa, no âmbito do BACEN, de o importador e o financiador serem pessoas distintas nos contratos de PPE/RAE

Neste ponto, ao contrário do que afirma a Recorrente, há uma evidente atipicidade dos contratos de exportação firmados por GERDAU S.A. com a GERDAU TRADE INC, que divergem das práticas usuais do mercado por não haver exigência de garantia, *e.g.* fiança pelo mutuário e também por inexistir cronograma de exportações, o que impede, até mesmo, se verificar se o contrato é efetivamente cumprido durante o período de maturação, pois somente é possível discernir se houve ou não cumprimento efetivo no momento do vencimento do contrato.

A essa atipicidade, que é explicada pelo fato de que as empresas compõem o mesmo grupo econômico, adiciona-se a circunstância de que houve aditamento do contrato visando a prorrogação de prazo. De fato, o contrato assinado em **15.04.13** com prazo das exportações de aproximadamente 5 (cinco) anos, vencimento em **20.03.18** foi prorrogado para aproximadamente 10 anos. A prorrogação do contrato foi assinada em **09.03.2018**, quando passados quase **cinco anos** da assinatura, ou seja, a cerca de 10 (dez) dias do prazo de vencimento, quando ainda faltava a exportação de saldo de US\$ 84% do montante de US\$ 730.000.000,00 que fora contratado.

Nesse ponto, cabe logo ressaltar que operações entre partes vinculadas exigem exame mais atento quanto à sua veracidade e consequente efetividade, uma vez que, em tais negócios jurídicos, não emanam os efeitos econômicos que normalmente adviriam de negócio jurídico realizado entre partes independentes no mercado, devendo, portanto, tais operações serem devidamente fundamentadas .

Na presente autuação, o que se verificou foi que as partes contratantes decidiram prorrogar o vencimento significativamente, dobrando o prazo originalmente acordado, faltando menos de duas semanas de vencimento, evitando assim o inadimplemento. Ou seja, por serem as partes integrantes do mesmo grupo econômico, existindo, portanto, interesses convergentes, foi-lhes possível alterar as características contratuais a qualquer momento

Ressalte-se o fato de que somente cerca de US\$ 115.000.000,00 dos US\$730.000.000,00 tomados de empréstimo foram empregados em exportações, revelando a ausência de qualquer vínculo entre o empréstimo e os contratos de exportação quando o financiamento foi contratado.

Com relação à constatação da Fiscalização de que as exportações da GERDAU S.A. não tinham a GERDAU TRADE INC como destinatária, demonstrando a ausência de vínculo entre o contrato de empréstimo e os contratos de exportação, a Recorrente alega que o fato de captar recursos para a exportação junto a um terceiro financiador (a Gerdau Trade Inc.) e não ter efetuado exportações de mercadorias diretamente para esse terceiro não desqualifica, por si só, a natureza jurídica do PPE/RAE, existindo a previsão normativa neste sentido nos termos do artigo 73 da Circular BACEN n.º 3.689/2013.

Argumenta que, sob o ponto de vista da relação entre o exportador e o financiador, ainda que este possa ter preferência para figurar como importador, desde que concorde, as exportações podem ser feitas a terceiros e que, no caso concreto, Gerdau Trade Inc. e a Recorrente acordaram que o fluxo de exportações e o contato com os importadores continuaria sendo feito diretamente Recorrente, e não pela Gerdau Trade Inc.

Em outras palavras, não bastasse, a constatação de falta de vínculo entre o contrato de empréstimo e os contratos de exportação, a própria Recorrente admite que os acordos firmados entre GERDAU S.A. e GERDAU TRADE INC **não foram cumpridos, alegando que a realização da exportação, diretamente aos clientes finais, sem a intervenção e/ou participação do Credor, em nada prejudica ou elide o objetivo principal da obrigação assumida pela intimada, além de estar em conformidade com a legislação de regência.**” (e-fl. 932).

Vale aqui destacar que a própria Recorrente afirma que, a despeito de tal acordo não ter sido ainda formalizado em alteração aos Contratos, considerando a vigência dos Contratos, ele decorreu de livre manifestação das partes, que o implementaram no caso concreto.

Tem-se, então que a Recorrente admite o descumprimento dos contratos, alegando acordos informais para justificar esse descumprimento e argumentando ser essa questão irrelevante para determinar a incidência do benefício fiscal, pois, segundo sua tese, não seria preciso verificar seu efetivo cumprimento e, por consequente, seria desnecessário qualquer vínculo entre os empréstimos e as exportações.

Ora, com essa linha de raciocínio, o que a Recorrente pretende, em verdade, é transformar o contrato de empréstimo para financiamento de exportação em mera formalidade, o que não faz o menor sentido posto que, conforme já afirmei anteriormente, são dois pressupostos fáticos para subsunção do benefício fiscal: o contrato de crédito (real e efetivo) e a realização efetiva da exportação, que o escopo em si mesmo da não-tributação.

Ora, sendo assim, o descumprimento do contrato constitui indicativo contundente e inequívoco da ausência de vínculo entre o contrato e as exportações e, por esse motivo, não deve ser aplicada a alíquota zero prevista no art. 1º da Lei n. 9.481/97.

A constatação da ausência de vínculo é confirmada, ainda, pelo exame das exportações efetivamente realizadas, conforme já dito acima, e asseverado pela Fiscalização, pois a recorrente somente realizou exportações em relação a dois contratos, no percentual 11,34% e 15,76% dos valores contratados, apesar de já ter escoado, em média, o prazo de 60% desde a assinatura do contrato. E a explicação da Recorrente para esses valores tão baixos se situa no âmbito da crise econômica internacional que teria frustrado suas expectativas de exportação.

Ora, esse argumento da crise internacional, além de reforçar a ideia da ausência de vínculo entre o contrato de empréstimo e as exportações, antecedentes imperiosos para a aplicação da alíquota zero como consequente, levanta mais um indício de irregularidade na argumentação construída pela Recorrente de que, apesar das exportações não terem sido efetivadas na forma dos contratos, os recursos captados teriam sido aplicados no custeio dessas exportações, exportações estas que não foram efetuadas.

Por tudo exposto, e ao contrário do que alega a Recorrente de que a forma de captação seria irrelevante, no caso concreto, o conjunto convergente – considerando datas e valores - faz crer que não há contratos de exportação vinculado a empréstimo, pois estes serviram, na verdade, para introduzir no Brasil os valores obtidos via emissão de títulos com o benefício da alíquota zero, independentemente da destinação efetivamente conferida aos montantes ingressos no Brasil.

O benefício fiscal, conforme já disse acima, tem natureza objetiva e visa fomentar a atividade exportadora e não indústrias que promovem a exportação, portanto não basta a coincidência subjetiva entre a tomadora e a exportadora, sendo imprescindível vincular o montante financiado a operações específicas operações de exportação, o que a Recorrente não logrou comprovar, mas, ao contrário, admitiu não ter efetivamente ocorrido.

Quanto à alegação da Recorrente de que o a Fiscalização desconsiderou que, estando, os contratos vigentes, na data de lavratura do Auto de Infração, não havia qualquer inadimplemento contratual por parte da Recorrente que suporte a cobrança do IRRF na data do lançamento, não havendo portanto fato gerador, posto que a Recorrente dispõe de prazo para efetuar suas exportações futuras até 2020, 2021 ou 2023 (dependendo do Contrato) e fazer jus à fruição do benefício da alíquota zero do IRRF.;

Tal ideia não pode subsistir. Primeiro, porque restou evidenciado que o contribuinte não está cumprindo com as exigências legais para fruição o benefício fiscal, uma vez que não realiza as exportações conforme contratado, segundo, porque, a prevalecer essa interpretação de que a efetiva destinação dos valores somente poderia ser aferida após o fim o do prazo do contrato, o qual, fixado em período maior que o prazo decadencial para constituição do crédito tributário e ainda suscetível a prorrogações, obstaría por completo a auditoria fiscal, o que não se mostra razoável, ainda mais quando se trata de renúncia fiscal condicionada a um fim colimado pelo legislador em favor da economia nacional, o qual não vem sendo atingido, conforme admitido pela própria Recorrente que alegou crise mundial..

Ademais, a argumentação da Recorrente de que resta descabido projetar para o futuro dados relacionados à média linear utilizada pela Fiscalização para amparar o suposto descumprimento das condições legais para fruição da alíquota zero do IRRF sobre os juros pagos, entendo que não foi o caso dos presentes autos. A Fiscalização não projetou para o futuro os valores apurados, mas, ao contrário, lançou mão dos valores já exportados até o momento da autuação, calculando seu valor médio.

Por fim, quanto à alegação de que a Fiscalização não conseguiu apontar qualquer vício apto a infirmar a validade dos atos jurídico praticados, tanto assim que sequer houve a aplicação de multa qualificada, inexistindo fundamento legal para desconsiderar os negócios jurídicos do presente caso, entendo ser desnecessária a “requalificação jurídica”, alegada pela Recorrente.

Isto porque, volto a repetir, o presente caso trata de interpretação do binômio fato-norma para se concluir pela aplicação ou não do benefício fiscal de alíquota zero, benefício este condicionado. Um vez que os fatos não se subsomem ao benefício, tem-se a subsunção à regra de incidência, como no caso dos autos.

Subsidiariamente, a Recorrente requer que, na hipótese de a preliminar de nulidade ou os argumentos de mérito não serem acolhidos por essa C. Turma Julgadora, deve ser considerada a correta data de vencimento do IRRF, *i.e.*, o último dia útil do primeiro decêndio do mês subsequente ao de apuração dos referidos juros, nos termos do artigo 9º, parágrafo único da Lei nº 9.779/1999 (norma especial e posterior aplicável ao caso concreto);

Entendo que assiste razão a recorrente devendo juros sejam calculados a partir do mês seguinte ao do vencimento (último dia útil do primeiro decêndio do mês subsequente ao

de apuração dos referidos juros e comissões), aplicando-se o prazo da Lei nº 9.779/99, por ser norma especial aplicável ao caso concreto.

Além disso, ainda subsidiariamente, a Recorrente alega a *competência privativa do BACEN para qualificação de um negócio jurídico como PPE/RAE, considerado equivocado e contraditório* o raciocínio da DRJ ao entender que o BACEN tem competência para qualificação jurídica e, em paralelo, a RFB tem a competência para as funções de arrecadação, lançamento, cobrança administrativa, fiscalização, pesquisa e investigação fiscal e controle da arrecadação, carecendo de lógica jurídica., uma vez que o direito tributário é uma ciência de sobreposição, as funções da RFB (de arrecadação, lançamento, cobrança administrativa, fiscalização, pesquisa e investigação fiscal e controle da arrecadação) só existiriam após a desqualificação jurídica pelo BACEN, a qual seria uma espécie de filtro para a atuação da RFB.

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

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

Acórdão n. 106.17.143

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

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal têm competência para fiscalizar o imposto sobre a renda, do qual o IRRF é uma espécie, não estando adstrito à qualificação formal exarada pelo BACEN em certificado de registro de capitais estrangeiros. O crédito externo foi aplicado no mercado financeiro, não sendo direcionado para o financiamento de exportações, como definido na Lei nº 9.481/99. As remessas dos juros referentes a tal crédito somente teriam o benefício da alíquota zero do IRRF se atendido o requisito legal.

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

Quanto ao protesto pela apresentação de provas suplementares, apresentado também em seus pedidos finais, este não deve ser admitido, uma vez que o momento da apresentação destas é na impugnação, justificando-se a juntada em outro momento apenas quando observadas as circunstâncias previstas no § 4º, artigo 16, do Decreto nº 70.235/1972.

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

Apesar de também terem sido adequadamente enfrentados no voto acima reproduzido, cumpre notar que o próprio relator do presente caso se manifestou contra a

contribuinte no tocante a algumas questões subsidiárias levantadas no recuso, no que foi acompanhado pelo restante da turma.

Assim, não procede a alegação de que apenas o Banco Central seria competente para fiscalizar o cumprimento dos requisitos preconizados pela Lei n.º 9.481/97. A Receita Federal não perde a sua competência no âmbito tributário somente pela existência de atos normativos expedidos por aquele outro órgão.

Não procede, igualmente, a alegação de que seria impossível a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício na conformidade do que já está consolidado pela Súmula n.º 108.

Por outro lado, quanto ao cálculo dos juros, assiste razão à recorrente. Sua contagem deve ter o marco inicial em consonância com o estabelecido no parágrafo único do art. 9º da Lei n.º 9.779/99, qual seja, considerando que o vencimento do recolhimento do imposto se deu no último dia útil do 1º (primeiro) decêndio do mês subsequente ao de apuração dos correspondentes juros.

Por fim, a recorrente fez um outro pedido subsidiário no sentido de que, caso mantido o auto de infração, seja aplicada a alíquota de 25% somente com relação à parcela remanescente dos créditos captados que ainda não tenha sido aplicada no financiamento de exportações.

Sobre isso, o relator deixou claro que não era possível decidir o caso com base nos critérios propostos pela recorrente. Por isso, centrou sua análise na ausência de produção das provas, por parte da fiscalização, que considerava necessárias para evidenciar o uso dos valores provenientes da empresa Gerdau Trade no custeio dos processos e procedimentos afeitos às exportações.

Apesar de concordar que os critérios propostos pela recorrente estavam incorretos, a análise da turma caminhou em outro sentido. Conforme decidido no Acórdão n.º 2401-007.097 (acima transcrito), o conjunto convergente dos fatos é um indicativo contundente e inequívoco da ausência de vínculo dos contratos com as exportações. Por esse motivo, não deve ser aplicada a alíquota zero. Restou evidenciado que a contribuinte não vinha cumprindo com as exigências legais para a fruição do benefício fiscal. Se prevalecesse a ideia de que a efetiva destinação dos valores somente poderia ser aferida após o fim do prazo do contrato, a auditoria fiscal restaria prejudicada pela fruição do prazo decadencial.

Portanto, não há que se falar em aplicação parcial da alíquota de 25%. A operação como um todo foi caracterizada como não apta a usufruir do benefício da alíquota zero.

Essas foram as razões pelas quais a turma decidiu dar provimento parcial ao recurso voluntário apenas para considerar a incidência dos juros de mora sobre crédito constituído a partir da data de vencimento prevista no parágrafo único do art. 9ª da Lei n.º 9.779.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio