



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.722325/2017-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.097 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de novembro de 2019
Recorrente GERDAU SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/10/2013

NULIDADE DO LANÇAMENTO

Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito.

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

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

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

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

JUNTADA DE NOVAS PROVAS.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para que 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). Votaram pelas conclusões os conselheiros Cleberson Alex Friess e José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Wilderson Botto, que davam provimento ao recurso. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Matheus Soares Leite, substituído pelo Conselheiro Virgílio Cansino Gil (suplente convocado).

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marialva de Castro Calabrich Schlucking - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andrea Viana Arrais Egypto, Wilderson Botto, (suplente convocado), Virgilio Cansino Gil (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente)

Relatório

Trata-se de Auto de Infração do Imposto de Renda Retido na Fonte -IRRF, fls. 944 a 949, no montante de R\$ 149.464.659,80, já computados os juros moratórios e a multa de ofício.

De acordo com a Fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal - TVF de fls. 913 a 940, constitui o escopo do trabalho a tributação de remessas ao exterior de juros destinados ao financiamento de exportações, em virtude do entendimento de que a captação de recursos no exterior através de emissão de títulos, não atende ao objetivo da legislação que previu a alíquota zero na remessa de juros em contratos de exportação:

Ressalta a Fiscalização que a norma regente exclui o pagamento do imposto na fonte sobre a remessa de juros mediante a comprovação de que tais remessas sejam *visceralmente* ligadas a contratos de exportações com reais compradores no exterior e, dessa forma, o exportador assume o compromisso de exportar uma determinada quantidade de produtos em um determinado intervalo de tempo, pois o objetivo do legislador é fomentar a exportação, permitido ao exportador a captação antecipada de recursos que *devem* ser aplicados na produção dos bens a serem exportados.

Para a Fiscalização, o contribuinte fez uma interpretação muito abrangente da legislação para se obter recursos para financiamentos de suas operações, conforme transcrição a seguir do item 5 do TVF:

Entendemos ainda, que não exista problema algum no uso da estratégia de que a intermediação do financiamento seja efetuada através de uma empresa do grupo ao qual pertença o contribuinte, o que o legislador não permite é uma falta de vínculo entre o que será exportado e os valores que estão sendo tomados como empréstimos, e que, conseqüentemente, irão gerar remessas de juros sem a cobrança do imposto.

Em outras palavras, para resolver o problema em relação a remessa de juros sem a devida tributação de imposto na fonte para o serviço da dívida global assumida pelo Grupo no exterior, o contribuinte faz uma leitura muito abrangente da norma.

Para ele a concentração da captação de recursos em uma empresa no exterior com o repasse dos valores para uma empresa exportadora do Grupo no Brasil faz com que a remessa dos juros possa ser efetuada sem a tributação do imposto de fonte. Pela visão dos administradores do grupo GERDAU, pouco importa o vínculo entre o contato de financiamento e os contratos de exportação, também não importa se a empresa escolhida como exportadora tenha ou não capacidade de exportação compatível com os contratos de financiamento.

Nosso entendimento sobre a forma com que o contribuinte interpreta a norma vem da análise de sua resposta ao último termo de fiscalização. Intimado em 06 de novembro de 2017 (TF5) a comprovar o vínculo entre os destinatários finais das poucas exportações efetuadas e a empresa do Grupo que efetuou o financiamento (Gerdau Trade Inc.), o contribuinte alega que “a realização da exportação diretamente aos clientes finais, sem a interveniência e/ou participação do Credor, em nada prejudica ou elide o objetivo principal da obrigação assumida pela Intimada”.

Diferente do que entende o contribuinte, esta fiscalização acredita que o objetivo do legislador ao permitir a aplicação da alíquota zero na remessa de juros em contratos de exportação foi o de fomentar a exportação. Não nos parece razoável permitir que a construção de uma triangulação na qual o interessado capta recursos no exterior, através da emissão de títulos para financiamento do conjunto das atividades empresarias, atenda a esse objetivo.

Em virtude desse entendimento, a base de cálculo do lançamento foi, de acordo com o item 6 do TVF, apurada sobre das remessas de juros que constam dos comprovantes das transferências bancárias e da planilha de cálculo apresentada pela fiscalizada, reajustadas na forma da lei, conforme detalhamento da planilha de fls. 937, sendo aplicada a multa de ofício de 75% , prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 e art. 957 do RIR", além dos juros moratórios "equivalentes à variação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, acumulada mensalmente, conforme art. 953 do RIR", item 7 do TVF.

Irresignada, a empresa apresentou impugnação tempestiva, fls. 961 a 1.014, através da qual contesta as infrações a ela imputadas. Traz, através do item I da impugnação, a síntese, em seu entendimento, do auto de infração:

...

(i) Acusação nº 1: a alíquota zero de IRRF de que trata o artigo 1º, inciso XI da Lei nº 9.481/1997 não seria aplicável nas remessas para pagamento de juros realizadas pela Impugnante para a Gerdau Trade Inc. no âmbito dos Contratos celebrados na modalidade comumente denominada “pré-pagamento de exportação” ou “recebimento antecipado de exportação” (“PPE/RAE”). Essa acusação é fundamentada unicamente na presunção, criada com base na média de exportações realizadas entre 2013 e 2016, de que a Impugnante não iria cumprir as obrigações de exportação assumidas nos Contratos no prazo acordado entre as partes, a despeito de a própria D. Fiscalização reconhecer que o prazo dos Contratos ainda está vigente;

(ii) Acusação nº 2: de forma simultânea e contraditória, a D. Autoridade Fiscal nega a aplicação da alíquota zero de IRRF com base na origem dos recursos recebidos pela Impugnante da Gerdau Trade Inc., que tinham sido captados no mercado internacional; e

(iii) Acusação subsidiária: a D. Autoridade Fiscal afirma que as exportações feitas pela Impugnante diretamente aos importadores sob a sistemática de “vinculação de exportação” não seriam válidas para o cumprimento do requisito legal para fruição da alíquota zero de IRRF.

...

7. Todos os aspectos acima mencionados são fatos incontroversos nos autos do presente processo administrativo. Como se demonstrará a seguir, não há infração às normas tributárias da qual a Impugnante é acusada. O Auto de Infração foi lavrado de forma precária, inconclusiva e sem base legal unicamente em razão da preocupação do fisco com o decurso da decadência.

8. Esses desvios da legalidade do presente lançamento serão examinados na sequência do relatório dos fatos.

Alega que para financiar suas exportações, celebrou quatro contratos com a Gerdau Trade Inc., sem definição específica do cronograma de exportações, e que os contratos foram devidamente registrados no SISBACEN com os códigos 2511 - Recebimento Antecipado de Exportação, não tendo sido objeto de questionamento pelo BACEN, informando ainda:

...

16. No âmbito desses Contratos, a Impugnante se comprometeu a fazer pagamentos semestrais de juros, os quais sujeitam-se ao IRRF à alíquota zero por serem relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações, nos termos do artigo 1º, inciso XI da Lei nº 9.481/1997.

...

18. Como se vê, portanto, os recursos obtidos por meio do PPE/RAE junto à Gerdau Trade Inc. foram, e ainda estão sendo, efetivamente utilizados na finalidade a que se destinavam, que é financiar a atividade de exportação da Impugnante.

...

Através da impugnação, preliminarmente, a impugnante alega ausência de liquidez e certeza do crédito tributário, considerando indevida a data para o vencimento do IRRF, além de ter sido amparado o lançamento em fatos não ocorridos, o que acarretaria nulidade do ato, citando jurisprudência do CARF para corroborar sua tese, alegando ainda ofensa ao contraditório a ampla defesa, tendo, sido lavrado o auto de infração de forma precária, em razão da preocupação do Fisco com a decadência:

De acordo com a impugnante, as normas expedidas pelo BACEN aplicáveis aos financiamentos à exportação, que igualmente não determinam a forma de aplicação dos recursos obtidos no exterior, apenas garantindo que o embarque das mercadorias exportadas ocorra e determinando que as amortizações devem ser efetuadas mediante embarque das mercadorias ou prestação de serviços, tendo tal requisito sido devidamente cumprido no presente caso.

Assim, pelo entendimento da defesa, não existiria qualquer norma legal ou infralegal que limitasse ou regulasse a forma de aplicação dos recursos obtidos através de financiamentos no exterior, cabendo ao tomador do crédito analisar de que forma tais recursos podem ser aplicados a fim de fomentar suas exportações:

...

88. A narrativa acima visa a demonstrar que a legislação aplicável à matéria dispõe apenas e tão somente que os pagamentos de juros ao exterior no contexto de operações de financiamento de exportações estão sujeitos à alíquota zero, bastando que os recursos obtidos sejam usados para financiar exportações.

...

Pela tese da defesa, para comprovação da utilização bastaria efetuar exportações no montante captado e prazo do contrato, amortizando o mesmo com o valor de tais exportações, tendo tal requisito sido devidamente cumprido, uma vez que o saldo dos PPE/RAE tem sido devidamente amortizado mediante exportações de mercadorias.

Alega que o desvio da destinação dos recursos captados fica evidente, apenas e tão somente, nos casos em que não haja exportação de mercadorias, ficando, no seu entender, clara a comprovação do uso dos recursos, no caso em que haja efetivas exportações. E afirma:

...

98. Assim, deve ser adotada uma interpretação literal e finalística da norma que conduz à conclusão de que (i) os requisitos legais para a aplicação da alíquota zero do IRRF em operações de financiamento à exportação são os que constam da norma em comento, ou

seja, a efetiva realização das exportações e (ii) 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: exportações sejam efetivamente feitas pelo tomador brasileiro no montante captado.

...

Afirma, ainda, que, havendo, portanto, exportação dentro do prazo do contrato de PPE/RAE, o financiamento à exportação não pode ser descaracterizado e que cumpriu todos os requisitos para a aplicação da alíquota zero do IRRF em suas remessas de juros ao exterior, conforme item IV.3 da impugnação.

No item IV.4 da impugnação, questiona a forma como foi apurada a base de cálculo do IRRF, que, em seu entendimento, não estaria de acordo com o art. 9º da Lei 9.779 de 1999, uma vez que:

... não é a totalidade dos juros remetidos ao exterior no âmbito de um contrato de PPE/RAE cujos recursos captados não tiveram a destinação legal que está sujeita à alíquota de 25%, mas apenas e tão somente a parcela dos juros correspondentes aos recursos objeto da destinação incorreta.

155. A aplicação da norma exige, portanto, uma proporcionalização dos juros vis-à-vis o montante total captado pelo exportador brasileiro para que se determine corretamente a base de cálculos do IRRF à alíquota de 25%. Ainda, tem-se que tal proporcionalização só pode ser realizada ao final dos contratos de PPE/RAE, quando se materializa a inadimplência do tomador brasileiro e ocorre o fato previsto pela legislação que dá ensejo à aplicação da alíquota de 25% de IRRF, qual seja, a ausência de exportações.

...

Afirma que o BACEN é o órgão competente para reconhecer a natureza jurídica da operação de financiamento externo para exportação e, apenas o BACEN poderia descaracterizar a operação em questão, hipótese em que a Impugnante não poderia ter pago os juros senão pela comprovação do recolhimento do IRRF à alíquota de 25%, nos termos do parágrafo 12 do artigo 691 do RIR/1999.

Por fim, considera indevida a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, e não paga no vencimento, seja por falta de previsão legal, seja porque o enquadramento legal apontado no auto de infração não autoriza a imposição de juros sobre a multa de ofício, mas apenas sobre os tributos supostamente não pagos, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996.

Por sua vez, a DRJ/CGE julgou, às fls. 2495 a 2518, improcedente . a sua impugnação nos termos da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/10/2013

Ementa:

NULIDADE DO LANÇAMENTO

Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito.

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.

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%.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

Indefere-se pedido de diligência/perícia quando constatado ser a mesma totalmente prescindível.

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Para a DRJ, o vencimento do tributo é a data da ocorrência do fato gerador, corretamente atribuído pelo autuante. A base legal da exação, conforme especificado pelo Fisco no auto de infração, fl. 948, está prevista no art. 70, inciso I, alínea a da Lei 11.196/2005, não se vislumbrando, dessa forma, qualquer irregularidade quanto à data do fato gerador considerado, muito menos quanto à apuração dos juros moratórios.

Quanto a alegação de nulidade do auto de infração por entender conterem vícios, tais como a "*iliquidez do crédito tributário*" e incerteza, devido "*a falta de motivação do lançamento*" e quanto a violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, a DRJ entendeu que, ao contrário do alegado, todos os requisitos foram cumpridos pela autoridade fiscal, com a descrição dos fatos feita pelo autuante de forma clara e com os enquadramentos legais do tributo, da multa de ofício e dos juros de mora e corretamente descritos, além da bases de cálculo terem sido corretamente apresentadas, tendo sido os princípios do contraditório e da ampla defesa plenamente alcançados com a apresentação da impugnação como ato inaugural do contraditório.

Quanto ao mérito, a DRJ julga equivocada também a alegação da autuada de que o requisito para a incidência da alíquota zero de IRRF sobre os juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior seria a amortização dos contratos, mediante exportações ou ainda, a simples atividade de exportação no período do contrato em montantes superiores às amortizações.

Para a DRJ, a Gerdau tentou encontrar uma forma de receber os valores obtidos no exterior, que seriam "*utilizados para refinarciar dívidas existentes e para propósitos corporativos em geral*", tentando enquadrá-los como adiantamentos a exportações, com o fim de não recolher o Imposto de Renda Retido na fonte devido, ficando claro, conforme elucidado no TVF, analisando as demonstrações financeiras da Gerdau Trade Inc. de 2010 a 2013, que as únicas operações realizadas pela empresa no período, em montantes semelhantes aos fatos analisados, referem-se à captação dos recursos através dos BONDS e as respectivas remessas para a controladora:

De acordo com o julgador *a quo*, a impugnante também não foi capaz de vincular suas exportações aos contratos firmados com sua controlada no exterior, conforme a seguir transcrevo:

. Tal vinculação não foi efetuada tanto durante o procedimento fiscal, assim como na impugnação apresentada. O Fisco, subsidiariamente, através da análise dos contratos, esclarece que a Gerdau não tem efetuado as exportações necessárias para suas quitações e que mesmo que ainda não tenha terminado a vigência destes, a empresa teria dificuldade em cumpri-los.

Assim, surge cristalino que a empresa, sopesando suas alternativas de obtenção de recursos no exterior, optou pela colocação de títulos de dívida, tentando solucionar a questão da remessa dos juros com uma interpretação errônea da legislação tributária.

Entendeu equivocadamente que a simples realização de contrato de exportação com empresa ligada, sem a devida vinculação dos valores posteriormente exportados, daria sustentação à aplicação de alíquota zero do Imposto de Renda Retido na Fonte.

Note-se que o objetivo do legislador, ao permitir a aplicação desse benefício (alíquota zero do IRRF sobre remessa de juros ao exterior), foi o de incentivar a exportação nacional, não sendo razoável a utilização de artifícios para alcançar o mesmo resultado, quando se obtém os recursos de outras formas.

O fato do Banco Central do Brasil nunca ter questionado a aplicação da alíquota zero de IRRF também é irrelevante. A competência para a qualificação do PPE/ERA pelo BACEN, não prejudica a atuação da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, uma vez que a gestão e execução das atividades de arrecadação, lançamento, cobrança administrativa, fiscalização, pesquisa e investigação fiscal e controle da arrecadação, contrariamente ao sugerido pela reclamante através do item IV.8 da impugnação, compete à RFB.

Assim, entendendo ter o Fisco demonstrado minuciosamente que os valores oriundos dos créditos no exterior, sobre os quais incidiram os juros tributados, não foram destinados ao financiamento das exportações, seja direta ou indiretamente, tendo sido os contratos firmados pela recorrente junto a sua controlada mero artifício para evadir-se do pagamento de tributos, a DRJ julgou correto o lançamento objeto do presente processo.

Irresignada, a autuada apresenta às fls 2530 a 2602, seu Recurso Voluntário nos termos a seguir resumidos:

DAS PRELIMINARES

- 1) Alega a inexistência de certeza e liquidez do crédito tributário, acarretando a nulidade do lançamento e o consequente cancelamento do Auto de Infração, já que equivocadamente tanto a Fiscalização como a DRJ (i) consideraram uma base legal incorreta para se estabelecer a data de vencimento do IRRF, calculando incorretamente o valor dos juros (SELIC) supostamente devidos; e (ii) justificaram o lançamento em fatos não ocorridos e em outros que não têm qualquer consequência jurídica nas normas aplicáveis ao presente caso.
- 2) Alega também violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, um vez que, segundo afirma, o trabalho realizado pela D. Autoridade Lançadora foi feito de forma precária, inconclusiva e sem base legal, em razão da preocupação das D. Autoridades lançadoras com o decurso da decadência, o que foi, inclusive, reconhecido no TVF, ficando a Recorrente se viu impossibilitada de identificar com clareza as suas acusações, infrações e consequência jurídicas, além de ser obrigada a prova sobre fatos futuros, o que é naturalmente impossível;

DO MÉRITO

Inexistência de definição legal quanto à forma de aplicação de recursos captados via PPE/RAE

- 1) Afirma que, diante do seu conteúdo finalístico, a norma deve ser interpretada no sentido de que o desvio na destinação dos recursos captados fica evidente apenas e tão somente nos casos em que não há exportação de mercadorias e que, conforme todos os documentos juntados, tem havido amortizações dos Contratos da Recorrente por meio da realização de operações de exportação de produtos próprios, tem-se que está comprovado que os recursos captados têm custeado a sua atividade de exportação, o que pode ser aferido de todos os documentos juntados. Diante desses fatos, não há outra conclusão senão a de a Recorrente tem respeitado o único requisito legal para a aplicação da alíquota zero;
- 2) Alega que, a exemplo da legislação fiscal, as normas editadas pelo BACEN jamais determinaram a forma de aplicação dos recursos obtidos do exterior no contexto de operações de financiamento de exportação. Ao contrário, referidas normas dão ampla liberdade na utilização desses recursos, permitindo, inclusive, que a exportação seja feita por entidade distinta do tomador do crédito.
- 3) Aduz que a análise do arcabouço legal e infra legal que regula a matéria, sumarizado em sua peça recursal, conduz à conclusão que: (i) a legislação prevê um tratamento fiscal diferenciado para os juros e comissões pagos ao exterior por sociedades estabelecidas no território nacional em decorrência da obtenção de créditos destinados ao financiamento de exportações, qual seja, a **alíquota zero de IRRF**; (ii) a fruição de tal benefício está condicionada à destinação dos recursos ao financiamento de exportação de bens e serviços, nos termos do art. 9º da Lei 9.779/99; (iii) a interpretação da regulamentação cambial conduz à conclusão de que o financiamento à exportação, no âmbito de uma operação de PPE/RAE, se perfectibiliza com a exportação de mercadorias ou serviços; (iv) a legislação fiscal autoriza a mesma conclusão acima, tendo em vista que não traz qualquer determinação quanto à forma de demonstração da aplicação tais recursos para atendimento dos requisitos necessários para fins de aplicação da alíquota zero de IRRF. Assim, deve-se adotar uma interpretação literal e finalística da norma que conduz à conclusão de que a única condição para fruição do benefício é a efetiva exportação de produtos pelo contribuinte e a observância das normais cambiais. Nesse sentido, o próprio art. 1º, § 2º da Portaria MF 70/97 expressamente faz referência à necessidade de observância das normas expedidas pelo BACEN; e (v) não há qualquer norma legal ou infralegal que limite ou regule a forma de aplicação dos recursos obtidos, conforme inclusive reconhecido pela Decisão da DRJ. Nesse contexto, cabe ao tomador do crédito analisar de que forma tais recursos podem ser aplicados a fim de fomentar suas exportações;
- 4) Afirma que a norma de incentivo que aqui se analisa tem natureza extrafiscal, por representar um estímulo ao incremento do comércio exterior. Por esta razão, interferem na regulamentação do incentivo, não somente as normas de caráter tributário, mas também as normas de caráter cambial, que serão

responsáveis pela eficácia plena da medida. Não são os interesses da arrecadação que se colocam em jogo, razão pela qual outros entes responsáveis pela definição e estímulo à política governamental são chamados pelo legislador a integrar a norma de estímulo;

- 5) Argumenta que, por essa razão, concorre para a fixação do incentivo a ausência do detalhamento quanto à formalização acerca da demonstração da aplicação dos recursos. Qualquer formalização deixaria de ter relevância, ante a força do atingimento do fim, do objetivo, que é a realização das atividades incentivadas - é apenas nesse contexto que a ausência de regulamentação pode ser qualificada como “irrelevante”, como faz a d. decisão recorrida. 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;
- 6) Deve, assim, segundo a Recorrente, ser adotada uma interpretação literal e finalística da norma que conduz à conclusão de que (i) os requisitos legais para a aplicação da alíquota zero do IRRF em operações de financiamento à exportação são os que constam da norma em comento, ou seja, a efetiva realização das exportações e (ii) 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 cabe à autoridade fiscal impor outras condições que não aquelas constantes da norma à fruição da alíquota zero do IRRF,
- 7) Cita excertos do CARF sobre a matéria..

Da comprovação da efetiva utilização dos recursos no financiamento das exportação – cumprimento dos requisitos legais para fruição da alíquota zero de IRRF

- 1) Alega a invalidade do lançamento, no caso concreto, por ter se baseado unicamente em assunções, presunções e indícios, construídos pela Autoridade Lançadora que cria a hipótese extralegal de lançamento baseada em projeções de fatos do passado que não têm qualquer repercussão futura;
- 2) Afirma que Autoridade Lançadora ignora que o fato gerador do IRRF ocorre no momento do pagamento dos juros, ou seja, não se trata de fato gerador condicionado (o que levaria à aplicação do artigo 117 do CTN), mas do deslocamento temporal do cumprimento dos requisitos para fruição de alíquota zero do IRRF até o último dia de vigência do Contrato de PPE/RAE. Considerando que os Contratos continuam 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. Com efeito, 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.;

- 3) Aduz que o raciocínio utilizado pela Autoridade Lançadora foi no sentido de que, com base na média das exportações realizadas pela Recorrente até o momento da lavratura do Auto de Infração e assumindo que essa média seja uma constante linear, a Recorrente jamais conseguiria atingir o volume de exportações necessário para adimplemento de suas obrigações no âmbito dos Contratos de PPE/RAE. Daí a precariedade do presente lançamento, pois sendo o futuro incerto, não se tem como saber, no momento da autuação, se o fluxo de exportações será linear. As médias de exportações feitas pela Recorrente são fato passado. Projetar esses dados para o futuro para amparar o suposto descumprimento das condições legais para fruição da alíquota zero do IRRF sobre os juros pagos pela Recorrente é completamente descabido;
- 4) Para demonstrar a ausência de linearidade no fluxo das exportações, a Recorrente apresenta tabela, alegando que, entre 2013 e 2016, os níveis de exportações foram os mais baixos, nunca excedendo US\$ 35,8 milhões. Contudo, a partir de 2017, os valores de amortizações começaram a aumentar, sendo que até julho de 2018, os valores de exportações amortizados atingiram US\$ 58,05 milhões, o que corresponde a mais de R\$ 237 milhões em sete meses³⁴. Esse valor equivale a uma média anual de aproximadamente R\$ 406,5 milhões, o que é 4,93 vezes maior do que a média;
- 5) Cita doutrina e jurisprudência do CARF no sentido de que o ato administrativo – especialmente o ato de lançamento tributário – jamais poderá se revestir de qualquer discricionariedade/presunção, uma vez que o tributo é devido tão somente se e quando ocorrer o seu fato gerador. Assim, a conclusão a que se chega é de que ato de lançamento fiscal não pode se valer de presunções, indícios ou conjecturas, mas tão somente em verdadeira investigação feita pela autoridade administrativa competente sobre fatos já ocorridos e em provas inequívocas do nascimento de uma obrigação tributária;
- 6) Alega que este não teria sido o caso da presente autuação baseada na aplicação de estatísticas para fatos notavelmente variáveis e presunções e indícios da ocorrência do fato gerador no futuro, afastando a disciplina do art. 142 do CTN para se valer das médias de exportação da Recorrente, considerando-as como uma constante linear (que ocorre em igual valor em intervalos de tempo iguais) para, equivocada e antecipadamente, presumir que a Recorrente não teria condições de cumprir com a totalidade das suas obrigações de exportação no prazo previsto nos Contratos, em um momento em que esses Contratos sequer estavam vencidos;
- 7) Ressalta que, na data da lavratura do Auto de Infração, sequer era possível se calcular a base de cálculo do suposto IRRF devido, uma vez que a determinação dessa grandeza requer proporcionalização que reflita a infração praticada pelo contribuinte de forma que a cobrança se limite ao montante dos juros multiplicado pelo valor resultante da divisão das amortizações já efetuadas via exportação pelo valor da captação total pela Recorrente;
- 8) Aduz que, nos termos do artigo 9º da Lei nº 9.779/1999, o que está sujeita à incidência do IRRF à alíquota de 25% não é a totalidade dos juros remetidos ao exterior no âmbito de um contrato de PPE/RAE cujos recursos captados não tiveram a destinação legal que está sujeita à alíquota de 25%, mas apenas

e tão somente a parcela dos juros correspondentes aos recursos objeto da destinação incorreta.;

- 9) Conclui que, a aplicação da norma exige, portanto, uma proporcionalização dos juros vis-à-vis o montante total captado pelo exportador brasileiro para que se determine corretamente a base de cálculos do IRRF à alíquota de 25%. Ainda, tem-se que tal proporcionalização só pode ser realizada ao final dos contratos de PPE/RAE, quando se materializa a inadimplência do tomador brasileiro e ocorre o fato previsto pela legislação que dá ensejo à aplicação da alíquota de 25% de IRRF, qual seja, a ausência de exportações.

Da conduta adotada pela Recorrente

- 1) Neste tópico, a Recorrente tenta demonstrar que a modalidade de operação por ela adotada e efetuada com a participação de terceiro financiador é forma válida, usual e normal de amortização dos contratos de PPE/RAE. não havendo, como tentou demonstrar na impugnação, qualquer vício no procedimento adotado no caso concreto para amortização dos Contratos mediante embarque de mercadorias a terceiros no exterior;
- 2) Segundo a Recorrente, 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. Na verdade, tal estrutura viabiliza a amortização do PPE/RAE e permite que sua finalidade seja alcançada, sendo a captação de recursos junto a um terceiro financiador uma das formas válidas de obtenção de financiamentos às operações de exportação por meio de PPE/RAE;
- 3) Alega que, nos termos do artigo 73 da Circular BACEN nº 3.689/2013, as antecipações de recursos a exportadores brasileiros podem ser efetuadas pelo importador ou por qualquer pessoa jurídica no exterior, inclusive instituições financeiras,, existindo assim, a previsão normativa de o importador e o financiador serem pessoas distintas nos contratos de PPE/RAE pactuados;
- 4) Aduz que, dessa forma, o fato de a Recorrente 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, não estando em discussão os limites da competência da RFB para fiscalizar e analisar o preenchimento dos requisitos necessários à fruição do benefício da alíquota zero do IRRF. O que a Recorrente busca demonstrar é que, uma vez definidas a natureza jurídica do instrumento de financiamento como PPE/RAE e o tratamento cambial/regulatório respectivo, caberá à RFB, aplicando as normas tributárias com natureza de sobreposição, definir seu tratamento tributário aplicável;
- 5) Afirma que nas hipóteses em que não há identidade entre o importador e o financiador do PPE/RAE, o pagamento pela mercadoria exportada pode ser feito diretamente pelo importador ao financiador ou, alternativamente, o tomador brasileiro recebe os recursos e, atuando como mero “agente de pagamento”, repassa os recursos ao financiador. Não há dúvidas, inclusive pelos documentos emitidos para fins aduaneiros, de que os recursos

repassados têm origem em uma operação de exportação vinculada a um PPE/RAE;

- 6) 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. 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.. 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;
- 7) Esclarece que, por meio dos Contratos, não houve a cessão dos recebíveis futuros a serem detidos pela Recorrente junto aos importadores à Gerdau Trade Inc., notadamente porque se tratava de um período de crise em que o risco pela demanda do aço no longo período contratual deveria ser suportado exclusivamente pela Recorrente, mas que, nesse cenário, conforme amparado pela legislação aduaneira, as mercadorias exportadas pela Recorrente foram, fisicamente, remetidas diretamente para os importadores, que efetuaram o pagamento em sua conta no exterior como etapa prévia à amortização dos Contratos via remessa dos recursos à Gerdau Trade Inc.;
- 8) Alega que, ao contrário do que concluem o Auto de Infração e o V. Acórdão recorrido, há efetiva vinculação entre tais exportações e os compromissos assumidos junto à Gerdau Trade Inc. no âmbito dos Contratos, de forma que, a cada recebimento de recursos no exterior, através de sua conta bancária mantida junto ao **Banco J.P. Morgan**, em Nova Iorque, nos termos da Lei nº 11.371/2006 e demais regras aplicáveis, e utilização de tais recursos para amortização de suas obrigações no âmbito dos Contratos, há uma baixa do valor correspondente no ROF respectivo, cujas telas atualizadas estão anexadas ao presente Recurso (docs. 5 a 7) (grifos nossos);
- 9) Afirma que os registros contábeis das amortizações realizadas refletem com precisão as vinculações das receitas de exportações recebidas pela Recorrente aos respectivos Contratos e estão devidamente respaldadas pelas movimentações financeiras realizadas, estão fielmente declaradas à RFB, na forma da Declaração sobre a Utilização dos Recursos em Moeda Estrangeira Decorrentes do Recebimento de Exportações (“DEREX”), estando todas essas informações . evidenciadas nas planilhas gerenciais apresentadas na fiscalização (fls. 242 a 428), sendo que a Recorrente demonstrou claramente a sistemática das amortizações: dentre as exportações da Recorrente, parcela dos recursos financeiros recebidos são imediatamente utilizados pela Recorrente para pagamento do terceiro financiador (a Gerdau Trade Inc.);
- 10) Ressalta que todas essas amortizações foram devidamente registradas no SISBACEN no módulo ROF e que não se lançam dúvidas sobre a efetiva ocorrência das exportações – que seriam fatos incontroversos nesses autos. planilha:

Da demonstração dos custos incorridos pela Recorrente – efetivo emprego dos recursos captados no financiamento das exportações

- 1) Afirma que tem observado fielmente o requisito de destinação de recursos às suas atividades de exportação: após a celebração dos Contratos de PPE/RAE, mesmo em um cenário de retração no consumo e retração de preços em razão do excesso de oferta por parte da concorrência chinesa, a conseguindo manter seu nível de exportações e o saldo dos Contratos de PPE/RAE tem sido devidamente amortizado mediante a exportação das mercadorias;
- 2) Alega que tem incorrido em custos de valor expressivo, correspondendo a quase um quarto do valor total dos Contratos de PPE/RAE celebrados com a Gerdau Trade Inc., mesmo em um cenário de forte alta da moeda americana, anexando planilha para tentar demonstrar suas alegações;
- 3) Ressalta que as informações constantes de tal planilha têm como ponto de partida a DIPJ e, especificamente para os anos de 2014, 2015, 2016 e 2017, a ECF, as quais refletem os lançamentos contábeis da Recorrente, e que, estando os registros contábeis feitos de forma regular e observados os ditames do órgão regulador desta atividade, a contabilidade deve ser levada em considerações pelas autoridades fiscais e julgadoras para fundamentação de seu convencimento. Deste modo, não teria porque, no caso concreto, se lançar dúvida sobre os registros contábeis da Recorrente, os quais são devidamente auditados e impactam as demonstrações financeiras de sua controladora, uma sociedade aberta, sujeita ao controle e supervisão da Comissão de Valores Mobiliários (“CVM”);
- 4) Cita jurisprudência do CARF no sentido de que verificado o preenchimento dos requisitos legais pelo contribuinte em sua escrituração contábil, essa deve esta ser entendida como meio hábil de prova no âmbito do processo administrativo, não havendo razão para se inverter o ônus da prova em desfavor do contribuinte.

Da incoerência da DRJ ao delimitar a acusação atribuída à Recorrente

- 1) Alega que o órgão julgador a quo validou o posicionamento da Autoridade Lançadora quanto à desconsideração da natureza dos Contratos como instrumentos de financiamento na modalidade PPE/RAE dada a origem dos recursos se dar *em títulos de dívida emitidos pela Gerdau, por meio de sua subsidiária Gerdau Trade Inc. e não em adiantamentos para exportação*. (fl. 2513);
- 2) Afirma que não há na legislação de regência qualquer restrição quanto à origem dos recursos captados por meio de PPE/RAE, pois, conforme já demonstrado no tópico IV.1. do presente Recurso, a norma que prevê a alíquota zero do IRRF sobre os juros pagos no âmbito de financiamentos à exportação é uma norma de fim e não de meio, a qual visa estimular a atividade exportadora por parte das empresas brasileiras;

- 3) Destaca que o objetivo do legislador foi claramente fomentar as exportações por parte de empresas brasileiras, o que se verifica a partir da destinação dos recursos e não a sua origem e que, uma vez demonstrada a incoerência do questionamento quanto à origem dos recursos captados, o lançamento só teria sido coerente e válido se a . Autoridade Lançadora tivesse efetuado a correta requalificação jurídica dos fatos cujos efeitos são desconsiderados.

Da necessidade da correta qualificação jurídica

- 1) Alega que, para sustentar a sua pretensão de cobrança, a Autoridade Lançadora conjecturou que a proximidade temporal entre as operações de emissão de *bonds* pela Gerdau Trade Inc. e celebração dos contratos entre esta e a Recorrente indicaria que, em verdade, a Recorrente “vislumbrou uma forma de financiamento do conjunto de suas operações através de lançamentos de títulos de dívida no mercado internacional” (fl. 933);
- 2) Ressalta que, a despeito de tal alegação constante do TVF (conforme item 5.b., fl. 927), não há qualquer questionamento quanto à existência da Gerdau Trade Inc., tampouco quanto à validade e à eficácia da relação jurídica entre a Gerdau Trade Inc. e a Recorrente, mas que ainda assim a autoridade lançadora imputou à Recorrente somente a acusação de que ela não seria capaz de cumprir com as obrigações de exportação pactuadas nos Contratos de PPE/RAE, o que tem como consequência a aplicação do artigo 9º, caput, da Lei nº 9.779/1999 e a cobrança de IRRF à alíquota de 25% sobre os juros pagos ao exterior., não havendo no TVF nenhuma alegação de fraude, dolo e/ou simulação por parte da Recorrente;
- 3) Destaca que, sustentada a autuação, confirmada pela DRJ, na suposição de que os recursos recebidos por meio dos Contratos de PPE/RAE são oriundos dos *bonds* emitidos pela Gerdau Trade Inc, tal exigiria a requalificação dos negócios jurídicos acima mencionados para a emissão direta de *bonds* pela Recorrente no exterior teria como consequência a aplicação do IRRF à alíquota de 15% sobre as remessas para pagamentos de juros, conforme artigo 1º da Lei nº 9.959/2000 e pelo artigo 8º da Lei nº 9.779/1999, regulados pelo artigo 10, caput da Instrução Normativa RFB nº 252/2002 (vigente à época do fato gerador e com redação igual à Instrução Normativa RFB nº 1.455/2014, em vigor no presente momento);
- 4) Conclui que é incontroverso que a acusação está delimitada à aplicação da alíquota de 25% no presente caso, inexistindo a aplicação da regra acima mencionada, apesar das conjecturas tanto da Autoridade Lançadora quanto dos I. Julgadores da DRJ, posto que nunca houve a efetiva desconsideração da natureza de PPE/RAE dos Contratos firmados pela Recorrente e no âmbito dos quais foram feitas as remessas de juros;
- 5) Aduz que o fato .da Autoridade Lançadora entender que a forma jurídica adotada pela Recorrente para os Contratos de PPE/RAE não é a adequada para o caso concreto não é suficiente para a sua desconsideração e/ou requalificação jurídica, dado que esses são negócios jurídicos válidos, existentes e eficazes. Cita doutrina a respeito;

- 6) Afirma que, no presente caso, em nenhum momento a Autoridade Lançadora logrou êxito em identificar, nem mesmo suscitar, qualquer vício apto a infirmar a validade dos atos jurídicos praticados - tanto é assim que sequer houve a aplicação de multa qualificada. Ainda que essa fosse a intenção do Auto de Infração, inexistente fundamento legal para desconsiderar os negócios jurídicos do presente caso e requalificá-los como empréstimo direto tomado, pela Recorrente, junto aos detentores dos *bonds* no exterior;
- 7) Conclui que a Autoridade Lançadora, corroborada pela DRJ, teve como objetivo lançar dúvidas aleatórias sobre a conduta da Recorrente no caso concreto, sem apresentar uma clara consequência jurídica para tais conjecturas.

Argumentos subsidiários

- 1) Alega que, na remota 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);
- 2) 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;
- 3) Destaca que como exposto anteriormente, a Lei nº 4.595/1964 atribuiu ao BACEN competência privativa para, entre outras funções, disciplinar e controlar a entrada e saída de capital estrangeiro do país. Mais ainda, como se viu, é sabido que o BACEN não está autorizado a remeter os valores para o exterior sem a comprovação do recolhimento do imposto incidente na operação, no caso, o IRRF (nos termos do artigo 880 do RIR/1999). Portanto, não haveria outra conclusão senão a de que o BACEN é o órgão competente para reconhecer a natureza jurídica da operação de financiamento externo para exportação. e apenas o BACEN poderia descaracterizar a operação em questão, hipótese em que a Recorrente não poderia ter pago os juros senão pela comprovação do recolhimento do IRRF à alíquota de 25%, nos termos do parágrafo 12 do artigo 691 do RIR/1999;
- 4) Entende improcedente ainda a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício mantida pela decisão da DRJ., por falta de amparo legal;

5) Se insurge contra a negativa da DRJ de autorizar a produção de provas em momento posterior à impugnação, alegando se tratar de exigência do princípio da verdade material e da legalidade tributária. Cita jurisprudência do CARF;

6) Por fim, requer todas as intimações sejam dirigidas ao endereço do advogado constante dos autos.

É o relatório

Voto

Conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Relatora

A Recorrente tomou ciência da decisão recorrida em 02/08/2018 (fls. 2526) apresentando o seu Recurso Voluntário em 31/08/2018 (fls., 2528) . O Recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento, uma vez preenchidos os requisitos de admissibilidade.

DAS PRELIMINARES

Em sede preliminar, a Recorrente alega nulidade do Auto de Infração pelas seguintes razões:

- a) a inexistência de certeza e liquidez do crédito tributário, pela aplicação da base legal incorreta para se estabelecer a data de vencimento do IRRF e por estar amparado em fatos não ocorridos e em outros que não têm qualquer consequência jurídica nas normas aplicáveis ao presente caso;
- b) violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, por ter sido efetuado o lançamento de forma precária, inconclusiva e sem base legal, impossibilitando a recorrente identificar com clareza as suas acusações, infrações e consequência jurídicas, além de ser obrigada a prova sobre fatos futuros, o que é naturalmente impossível;

Com relação ao argumento de que houve aplicação da base legal incorreta e que o substrato fático do lançamento não ocorreu, entendo que tais alegações se confundem com o mérito, razão pela qual serão enfrentadas adiante.

No que diz respeito à violação dos princípios do contraditório e da ampla defesa, ao contrário do que diz a Recorrente, o lançamento foi amparado em norma legal válida e vigente, amplamente fundamentado no TVF e documentos acostados pela Fiscalização, não havendo nenhum prejuízo para a defesa do contribuinte, que apresentou, tanto em sede de impugnação como do seu Recurso Voluntário, extensa cadeia de argumentação detalhada, refutando ponto a ponto da acusação fiscal.

Pelas razões expostas acima, deixo de acolher as preliminares.

DO MÉRITO

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 nº 1.563, de 1996, devem ser atendidos os seguintes requisitos:

(...)

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

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

Por sua vez, a atual regulamentação do aspecto financeiro dos contratos de antecipação de exportações é dada, para as exportações com prazo até 360 dias na Circular 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 nº 3.844 de 23/3/2010

Seção II

Operações de recebimento antecipado de exportação

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

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

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

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

Circular BACEN 3.689/2013

Subseção II

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

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

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

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

Da leitura acima, se depreende, de acordo com o art. 73 da Circular BACEN 3.689/2013 (anterior Circular BACEN 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 nº9.481, 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 equivocada 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 exportação, 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 nº 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 interveniência 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, obstaria 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.

Conclusão

Em face do exposto e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto por REJEITAR todas as preliminares e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para que 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)

(documento assinado digitalmente)

Marialva de Castro Calabrich Schlucking