



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721028/2019-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.748 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2024
Recorrente SUZANO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015

CONTRATOS DE PRÉ-PAGAMENTO DE EXPORTAÇÕES. REMESSAS DE JUROS PARA RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. ALÍQUOTA ZERO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. CABIMENTO. Realizadas as exportações para fins de amortização dos contratos de Pré-Pagamento de Exportações (PPE) e atestado pelos bancos e pelo Banco Central a regularidade tributária e a legalidade e fundamentação econômica da operação, deve ser reconhecida a aplicação do benefício concedido pelo art. 1º, XI, da Lei 9.481/97.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator, vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que lhe negava provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 2.783/2.830) interposto em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJO) que

julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário exigido nestes autos.

Referido crédito tributário decorre da lavratura de Auto de Infração (fls. 2.246/2.251) para a cobrança de IRRF relativo ao ano-calendário de 2015, acrescido de multa de ofício sem qualificação e juros de mora.

Por bem sintetizar a controvérsia, reproduzo a seguir parte da fundamentação apresentada no Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.220/2.243) que deu base à autuação:

IV – DA ANÁLISE DOS ARQUIVOS E DOCUMENTOS APRESENTADOS PELO CONTRIBUINTE

IV.1.– DOS CONTRATOS DE PRÉ-PAGAMENTO DE EXPORTAÇÕES (PPE)

A empresa FIBRIA-MS (mutuária) obteve junto a empresa FIBRIA TRADING INTERNATIONAL KFT (mutuante), sediada na Hungria, denominada doravante como FTI – Hungria, dois empréstimos através de Contratos de Pré-Pagamento de Exportação (PPE), celebrados, respectivamente, em 03/02/2011 e 05/05/2011, no valor de 150 milhões de dólares americanos cada. Os valores convertidos para reais nas datas da celebração dos contratos correspondem, respectivamente, a R\$ 250.351.180,00 (tx câmbio R\$ 1,669/US\$) e R\$ 242.851.000,00 (tx câmbio R\$ 1,619/US\$). Abaixo resumimos as principais características desses dois contratos:

a) Contrato I

- Data da celebração: 03/02/2011
- Valor emprestado: 150 milhões de dólares americanos
- Objeto: Adiantamento pela mutuante de parte das receitas futuras de exportação de produtos da mutuária.
- Amortização (vencimento): Em parcela única no dia 15/01/2018;
- Período de Pagamento dos Juros: Pagamentos trimestrais a partir de 04/05/2011;
- Taxa de Juros e Juros Devidos: Taxa LIBOR para depósitos em USD referente ao período de juros em questão (trimestre), acrescido de margem de 4,3% ao ano, incidindo sobre o saldo devedor do mútuo;

b) Contrato II

- Data da celebração: 05/05/2011
- Valor emprestado: 150 milhões de dólares americanos
- Objeto: Adiantamento pela mutuante de parte das receitas futuras de exportação de produtos da mutuária.
- Amortização (vencimento): Em parcela única no dia 04/05/2018;
- Período de Pagamento dos Juros: Pagamentos trimestrais a partir de 03/08/2011;
- Taxa de Juros e Juros Devidos: Taxa LIBOR para depósitos em USD referente ao período de juros em questão (trimestre), acrescido de margem de 3,0% ao ano, incidindo sobre o saldo devedor do mútuo;

O contribuinte, em atendimento ao Termo de Início de Ação Fiscal, apresentou uma planilha denominada “item 3 – comprovação de despesas financeiras”, onde na aba referente à conta contábil nº 34102060 – Juros de Pré-Pagamentos – Comp. Ligadas – demonstrou, para o ano calendário 2015, o cálculo dos juros mensais referentes aos Contratos I e II acima identificados. Levando em conta os valores mutuados e as taxas de juros e “spread” contratuais, não identificamos divergências entre estes cálculos e os juros apropriados como despesa financeira nessa rubrica que atingiram o montante nesse ano de R\$ 40.442.468,78.

Passamos agora a analisar a natureza desses contratos de empréstimos e a sua adequação ao seu objeto que seria o adiantamento de futuras receitas de exportação:

A empresa FTI – Hungria possui como sócios desde a época da celebração dos contratos as empresas: FIBRIA CELULOSE S/A – FIBRIA S/A com 48,3% de participação no Capital Social e FIBRIA OVERSEAS HOLDING KFT, com sede na Hungria, com participação no Capital Social de 51,7%. Por sua vez, esta última possui como única acionista direta a FIBRIA S/A. Portanto, constatamos que tanto a empresa mutuária como a empresa mutuante eram controladas na época da celebração dos contratos pela empresa FIBRIA S/A, sendo que no caso da empresa húngara de forma indireta através de uma subsidiária integral.

O objeto de ambos os contratos, conforme discriminado nesses instrumentos, seria o adiantamento pela mutuante de receitas futuras de exportação de produtos da mutuária. Porém, a amortização dos mesmos não está vinculada a essas operações. As amortizações previstas contratualmente serão efetuadas em pagamento único cerca de 07 anos após a celebração: para o Contrato I o vencimento se daria no dia 15/01/2018 e para o Contrato II, em 04/05/2018. Também está previsto em ambos os contratos a cobrança de juros trimestrais com base na LIBOR Trimestral acrescido de um “spread” de 4,3% a.a. para o Contrato I e de 3,0% a.a. para o Contrato II.

Ainda, com base nos Relatórios de Operações Financeiras – ROF apresentados pelo contribuinte, foi verificado que os créditos objeto dos contratos em questão foram cedidos para a empresa FIBRIA INTERNATIONAL TRADE GMBH, sediada na Áustria, denominada doravante como FIT – Áustria. Conforme dados inseridos nas informações complementares desses ROFs essas cessões ocorreram em 13/10/2016 para o Contrato I e 06/01/2017 para o Contrato II. Também nos termos destes ROFs verificamos que em 27/03/2018 foi feito um segundo aditivo no Contrato II postergando o vencimento do mesmo de 04/05/2018 para 20/12/2018.

A FIT – Áustria é 100% controlada pela empresa austríaca FIBRIA INTERNACIONAL CELULOSE GMBH que por sua vez é subsidiária integral da FIBRIA S/A. Portanto, a empresa que adquiriu os direitos creditórios é 100% controlada, de forma indireta, pela FIBRIA S/A.

Logo todas as empresas envolvidas diretamente nessas operações de empréstimos – FIBRIA-MS, FTI – Hungria e FIT – Áustria são empresas 100% controladas, direta ou indiretamente, pela FIBRIA S/A, ou seja, as empresas estrangeiras em questão são consideradas vinculadas à FIBRIA-MS, conforme o artigo 23 da Lei nº 9.430/96.

Por outro lado, desde o período da celebração dos contratos a empresa FIBRIA-MS vem realizando operações de vendas através de exportação, inicialmente para empresa FTI – Hungria, até junho/2013, e posteriormente para a empresa FIT – Áustria.

Os produtos exportados pela FIBRIA-MS, todos classificados no NCM 47032900, tratam-se basicamente de celulose branqueada de fibra curta, proveniente do eucalipto, sendo que os códigos de mercadorias discriminados nas notas fiscais de venda, por exemplo T3F, T3S, T3C, TFP e TTP, referem-se apenas às características do produto, tais como alvura, viscosidade e sujidade, utilizados única e exclusivamente para fins internos de controle de qualidade do produto, sem, contudo, exercer qualquer impacto

na apuração de custos do mesmo, conforme esclarecido pelo contribuinte em resposta ao item 3 do TIF nº 05. Portanto, para efeito de toda nossa análise vamos considerar que o contribuinte exporta um único produto homogêneo, “celulose branqueada de fibra curta”, quantificada em toneladas.¹

No quadro abaixo extraímos das notas fiscais de venda para exportação para cada uma das empresas vinculadas as seguintes informações:

Ano da Emissão da Nfe	Código NCM	Nome do Cliente	Unidade	Quantidade (ton)	Receita de Vendas de Mercadorias para o Exterior
2011 (a)	47032900	FIBRIA TRADING INTERNATIONAL KFT.	TO	819.902	687.754.284,81
2012	47032900	FIBRIA TRADING INTERNATIONAL KFT.	TO	962.610	988.527.756,24
2013	47032900	FIBRIA TRADING INTERNATIONAL KFT.	TO	501.636	495.153.525,46
2013 (b)	47032900	FIBRIA INTERNATIONAL TRADE GMBH	TO	503.374	536.456.647,54
2014	47032900	FIBRIA INTERNATIONAL TRADE GMBH	TO	897.646	917.954.959,64
2015	47032900	FIBRIA INTERNATIONAL TRADE GMBH	TO	887.252	1.006.303.083,46
2016	47032900	FIBRIA INTERNATIONAL TRADE GMBH	TO	819.176	1.054.514.235,13
Total			TO	5.391.596	5.686.664.492,28

Notas:

(a) - No total de 2011 foram consideradas apenas as receitas obtidas a partir de 03/02/2011, data da celebração do Contrato (PPE) nº I;

(b) - As exportações para a empresa FTI - Hungria se encerraram no mês de junho/2013. A partir de julho/2013 as exportações passaram a ser efetuadas para a empresa FIT - Áustria;

Verificamos, também, que o montante original dos dois empréstimos somados foi de R\$ 493.202.180,00 (USD 300 milhões). O saldo devedor dos mesmos em 31/12/2015 atingiu o montante de R\$ 1.180.067.716,833.² Não houve nenhuma amortização nesse período. Portanto, o acréscimo dessa dívida decorreu apenas de variações cambiais.

Ou seja, o montante emprestado através destes dois contratos de PPE corresponde a menos de um ano das receitas de exportação do contribuinte, em 2015, conforme demonstrado no quadro acima.

O contribuinte foi intimado através do item 3 do TIF nº 01 a apresentar a relação de todas as Declarações de Exportação vinculadas às exportações financiadas pelos contratos em questão. Em resposta, apresentada em 10/10/2018, o contribuinte apresentou uma planilha correlacionando o financiamento do Contrato I às receitas de exportações auferidas no período de 21/01/2017 a 15/07/2017, no montante total de USD 150 milhões. A amortização desse contrato ocorreu em uma única parcela em 22/12/2017.³

Em relação ao Contrato II não apresentou qualquer vinculação à exportações realizadas. A amortização desse contrato ocorreu em uma única parcela em 20/12/2018.⁴

¹ O próprio contribuinte ao preencher o Registro X300 – Operações com o Exterior – Exportações (Entradas de Divisas) da ECF, no cálculo dos preços parâmetro e praticado, considerou comercializar somente um tipo de produto.

² Valor obtido da soma dos saldos credores em 31/12/2015 das contas contábeis nºs 21105825 – Pré Pagamentos – Juros – Cia Ligadas e 22105822 - Pré Pagamentos – Principal – Cia Ligadas

³ Informação obtida do demonstrativo “Evolução dos Saldos dos Empréstimos” apresentado pelo contribuinte em resposta ao item 2 do TIF nº 01.

⁴ Idem

Em outras palavras, verificamos que os recursos financeiros oriundos dos contratos PPE foram internados em fevereiro e maio de 2011, porém as respectivas exportações vinculadas ocorreram, parcialmente, somente em relação ao Contrato I, e apenas em 2017. Por outro lado, como vimos no quadro acima, entre a celebração dos contratos em 2011 e as primeiras operações vinculadas em 2017, ocorreram exportações de montantes significativos, totalizando aproximadamente a quantidade de 5.391.596 toneladas de celulose no valor de R\$ 5.686.664.492,28.⁵ Este valor corresponde a aproximadamente 4,8 vezes o saldo devedor, a valores históricos, das contas contábeis de Pré Pagamentos – Juros – Cia Ligadas e Pré Pagamentos – Principal – Cia Ligadas em 31/12/2015 (R\$ 1.180.067.716,83).

Ainda, as exportações vinculadas ao Contrato I pelo contribuinte em 2017, atingiram o montante aproximado de USD 150 milhões e 380.296 toneladas de celulose.⁶ Considerando que o Contrato II, cujo valor mutuado é o mesmo, corresponda à mesma quantidade de celulose exportada, teríamos que o valor mutuado total estaria vinculado a aproximadamente 760.592 toneladas. Levando em conta que no período entre a celebração do 1º Contrato e o início das exportações vinculadas o contribuinte embarcou para o exterior 5.391.596 toneladas de celulose, inferimos que este valor corresponde a 7,1 vezes o montante abrangido pelas PPEs.⁷

Ou seja, antes do contribuinte embarcar os primeiros produtos exportados vinculados aos empréstimos em questão, em 2017, ele já havia despachado para esse mesmo cliente, quase cinco vezes, em valores históricos, o montante emprestado em 2011 e sete vezes o equivalente em quantidade de celulose.

Adicionalmente verificamos que esses Contratos de Pré-Pagamentos de Exportação (PPE) são regidos pela Resolução nº 3844/2010 e pela Circular nº 3691/2013, ambas do Banco Central, e devem observar às seguintes características:

- as antecipações de recursos a exportadores brasileiros a título de recebimento antecipado de exportação podem ser efetuadas pelo importador ou por qualquer PJ domiciliada no exterior;

- os recursos ingressados no País referentes a recebimento antecipado de exportação com anterioridade superior a 360 dias em relação à data de embarque da mercadoria, sujeitam-se à obtenção do Registro de Operação Financeira (ROF) junto ao BCB;

- **a amortização dos valores recebidos a título de PPE deve ser efetuada mediante o embarque das mercadorias**, ou; - a conversão em investimento direto de capital ou em empréstimo externo, devidamente registrado no BCB, ou;

- **Na hipótese de não ocorrer o embarque das mercadorias, faculta-se o retorno, ao exterior, dos recursos que ingressaram no País**, ou transferência do respectivo registro para as modalidades de investimento estrangeiro direto ou de empréstimo externo.

Por outro lado, para o caso de juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações, o inciso XI do artigo 691 do RIR/99 prevê o benefício fiscal de reduzir a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre esses rendimentos a zero.

Ou seja, a Resolução do Banco Central mencionada dispõe que nesta modalidade de operação – PPE - somente no caso de não ocorrer o embarque das mercadorias é autorizado o retorno dos recursos para a amortização do Capital.

⁵ Estamos considerando o período de vendas para exportação de 03/02/2011 a 31/12/2016

⁶ Informações obtidas das Declarações de Exportações nos Sistemas da RFB.

⁷ O valor resulta de $5.391.596 / 760.592 = 7,1$

O que observamos aqui, é que ocorreram vendas para exportação ao cliente mutuante efetivadas através de embarques de celulose em quantidades suficientes para “pagar” cinco vezes em valor e sete vezes em quantidade os PPEs em questão, antes do início das exportações vinculadas a estes contratos. Em realidade estes contratos já estariam amortizados em 2013, cujo montante exportado no final daquele ano já atingia o montante de R\$ 1.676.282.040,55, valor suficiente para a liquidação de ambos.

Apesar disto o contribuinte continuou pagando juros sobre estes empréstimos até a quitação efetiva dos mesmos que só ocorreu em 22/12/2017 para o Contrato I e 20/12/2018 para o Contrato II.

Além deste “descasamento” entre o recebimento dos valores tomados de empréstimo e o efetivo embarque dos produtos exportados a ele vinculados, outros fatos corroboram a desnecessidade deste mútuo para a adiantamento da receita de exportação. Entre eles constatamos que as vendas para exportação para a empresa vinculada eram efetuadas em condições muito mais favoráveis, tanto em termos de preço como de prazo de pagamento do que para os clientes não vinculados no mercado interno.

No Apenso 1 deste relatório juntamos um demonstrativo das vendas de celulose no mercado interno para o ano de 2015 e um demonstrativo das vendas deste mesmo produto no mercado externo para pessoa vinculada no mesmo período,⁸ de onde podemos extrair as seguintes conclusões:

a) O preço médio de venda para a empresa vinculada foi 54% menor que o preço médio de venda dos mesmos produtos para empresas não vinculadas;⁹

b) O prazo médio de recebimento de vendas para exportação informado nas faturas para a empresa vinculada era entre 180 e 360 dias (em média 332 dias), enquanto que para as empresas não vinculadas no mercado interno ele variava de zero (pagamento a vista) a 150 dias (em média 52 dias);

Adicionalmente, na data de celebração dos contratos (2011), nos termos do inciso VI do artigo 2º da IN RFB nº 1.037/2010, o regime fiscal aplicável às pessoas jurídicas da Hungria constituídas sob a forma offshore KFT era considerado privilegiado pela legislação fiscal brasileira. Este inciso só foi revogado pela IN RFB nº 1.474 de 18 de junho de 2014.

Ou seja, na realidade, através destas operações atípicas para empresas que buscam lucro nos seus negócios, o contribuinte transferia para a sua vinculada, que operava sob regime fiscal mais favorável, parte dos seus ganhos para serem realizados no exterior. Nesse cenário os PPE obtidos para financiar as suas exportações se mostram desnecessários dado os benefícios concedidos ao seu cliente no exterior.

Outro indício que demonstra que a finalidade destes empréstimos não era financiar exportações decorre da reorganização das operações no exterior ocorrida em 2013. Vamos aos fatos:

Em julho de 2013, a empresa FTI-Hungria transferiu as suas operações comerciais, logísticas, administrativas e financeiras para a FIT-Áustria.¹⁰ Conforme verificado nas notas fiscais de venda e declarações de exportações, a partir deste mês, as vendas para o exterior do contribuinte que vinham sendo efetuadas para a FTI-Hungria passaram a ser realizadas exclusivamente para a empresa FIT-Áustria. Por outro lado, conforme identificado nos Registros de Operações Financeiras do BACEN, referentes aos PPE em

⁸ Este segundo demonstrativo foi fornecido pelo próprio contribuinte em atendimento ao TIF nº 05.

⁹ No caso das vendas no mercado interno o preço de vendas utilizado nestas comparações era líquido de ICMS, PIS e COFINS.

¹⁰ Informação obtida no Relatório Fibria Celulose S.A. e suas controladas - Demonstrações Financeiras Individuais e Consolidadas em 31/12/2015 e relatório dos auditores independentes

questão, identificamos que a ocorrência da cessão dos créditos no exterior referentes a estes contratos somente ocorreu muito tempo depois: para o Contrato I, em 13/10/2016 e para o Contrato II, em 06/01/2017.

Ou seja, neste interstício de 07/2013 a 10/2016, para o Contrato I, e 07/2013 a 01/2017, para o Contrato II, o contribuinte permaneceu pagando juros referentes aos PPE em questão para a empresa FTI-Hungria, porém somente realizou exportações para a empresa FIT-Áustria.

Portanto, nesse período, incluído o ano fiscalizado de 2015, o contribuinte remeteu juros para a empresa FIT-Hungria, decorrentes dos PPE, isentos de IRRF, sem qualquer contrapartida relacionada a exportações futuras para esta empresa, demonstrando o desvirtuamento do objeto desses contratos.

Em resumo, estes contratos PPE, apesar de formalmente terem por objeto o adiantamento pela mutuante de parte das receitas futuras de exportação de produtos da mutuária, como visto, não estavam relacionados a estas operações, e, portanto, não usufruem do benefício fiscal concedido no inciso XI do artigo 691 do RIR/99.

Neste sentido decidiu em caso similar a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do Acórdão nº 9002-003.487, de 10/12/2014, conforme disposto na ementa transcrita abaixo:

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.

O contribuinte informou na planilha "Evolução dos Saldos dos Empréstimos", nas Abas "150MM fevereiro 2011" e "150MM maio 2011", a evolução do saldo credor de ambos os Contratos de PPE, informando o valor dos pagamentos trimestrais dos juros (em USD) desde a celebração dos mesmos até a presente data. Esses pagamentos estão confirmados nos Registros de Operações Financeiras de cada contrato no sistema SISCOMEX do Banco Central, apresentados na mesma ocasião.

No Apenso 2 deste relatório estão demonstrados estes pagamentos e as respectivas conversões para reais nas datas de liquidação, assim como a respectiva contabilização dessas operações.

No quadro abaixo resumimos esses valores de juros remetidos ao exterior relativos aos Contratos de PPE no decorrer do ano 2015:

Contrato PPE	Data pgto juros	Pagto de Juros (R\$) RP	Cód.Conta	Conta	Número do Lançamento Contábil
I	20/01/15	4.508.309,72	11146200	'Bank of America Merrill Lynch - 6550-2-15708	7200007619
II	03/02/15	3.352.792,75	11146200	'Bank of America Merrill Lynch - 6550-2-15708	7200000094
I	22/04/15	5.260.231,65	11146200	'Bank of America Merrill Lynch - 6550-2-15708	7200004820
II	04/05/15	3.751.718,90	11146200	'Bank of America Merrill Lynch - 6550-2-15708	7200004828
I	20/07/15	5.576.968,69	11146200	'Bank of America Merrill Lynch - 6550-2-15708	7200012501
II	03/08/15	4.279.690,87	11146200	'Bank of America Merrill Lynch - 6550-2-15708	7200009464
I	19/10/15	6.785.634,91	11146200	'Bank of America Merrill Lynch - 6550-2-15708	7200011527
II	03/11/15	4.823.085,02	11146200	'Bank of America Merrill Lynch - 6550-2-15708	7200006991

Diante do exposto, no ano-calendário de 2015, comprovada a não utilização dos PPEs em questão para o financiamento de exportações, fica afastado o benefício fiscal da incidência de IRRF a alíquota zero sobre os juros remetidos ao exterior relativos aos Contratos I e II, conforme dispõe o § 12 do artigo 691 do RIR/99 transcrito abaixo:

§ 12. Os juros e comissões correspondentes à parcela dos créditos de que trata o inciso XI deste artigo, não aplicada no financiamento de exportações, sujeita-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

Os valores que deixaram de ser declarados e recolhidos a título de IRRF serão objeto de lançamento de ofício conforme discriminado no item V.A abaixo.

V – DA APURAÇÃO E CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Da análise acima, constatamos a ocorrência de infrações fiscais que levam à necessidade de constituição de crédito tributário. A seguir demonstramos a apuração desse crédito tributário que será objeto de lançamento de ofício nesta ação fiscal:

A- IRRF SOBRE JUROS REMETIDOS AO EXTERIOR

Como vimos acima no item IV.1 – DOS CONTRATOS DE PRÉ-PAGAMENTO DE EXPORTAÇÕES (PPE), constatamos que o contribuinte efetuou, no decorrer do ano-calendário 2015, remessas de juros para o exterior, destinadas a empresa vinculada FTI-Hungria, a título de remuneração pelo adiantamento recebido dessa empresa por receitas futuras de exportação.

Como detalhadamente analisado chegou-se a conclusão que estes empréstimos não tinham relações com as exportações do contribuinte e, portanto, não fazia jus ao benefício do inciso XI do artigo 691 do RIR/99, que estabelecia a redução a zero da alíquota do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF sobre juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior e destinados a financiamento de exportações.

Em decorrência desse fato se aplicaria o § 12 desse mesmo artigo que impõe a incidência de IRRF à alíquota de 25% sobre a parcela desses juros e comissões não aplicados no financiamento de exportações.

Portanto, levando em conta as remessas de juros decorrentes dos PPEs em questão, no ano de 2015, relacionamos no quadro abaixo, para cada pagamento de juros o valor do IRRF devido e não declarado/recolhido, que serão objeto do presente lançamento de ofício através de auto de infração de IRRF:

Data pgto juros	Pagto de Juros (R\$) RP	Cód.Conta	Conta	Número do Lançamento Contábil	Rendimento Reajustado RR	IRRF s/ Juros devido 25% RRx0,25
20/01/15	4.508.309,72	11146200	'Bank of America Merrill Lynch - 6550-2-15708	7200007619	6.011.079,63	1.502.769,91
03/02/15	3.352.792,75	11146200	'Bank of America Merrill Lynch - 6550-2-15708	7200000094	4.470.390,33	1.117.597,58
22/04/15	5.260.231,65	11146200	'Bank of America Merrill Lynch - 6550-2-15708	7200004820	7.013.642,20	1.753.410,55
04/05/15	3.751.718,90	11146200	'Bank of America Merrill Lynch - 6550-2-15708	7200004828	5.002.291,87	1.250.572,97
20/07/15	5.576.968,69	11146200	'Bank of America Merrill Lynch - 6550-2-15708	7200012501	7.435.958,25	1.858.989,56
03/08/15	4.279.690,87	11146200	'Bank of America Merrill Lynch - 6550-2-15708	7200009464	5.706.254,49	1.426.563,62
19/10/15	6.785.634,91	11146200	'Bank of America Merrill Lynch - 6550-2-15708	7200011527	9.047.513,21	2.261.878,30
03/11/15	4.823.085,02	11146200	'Bank of America Merrill Lynch - 6550-2-15708	7200006991	6.430.780,03	1.607.695,01

Sendo:

RP: Rendimento pago correspondente à base de cálculo antes do reajustamento

RR: Rendimento Reajustado

T: Alíquota = 25%

Temos : $RR = RP / (1 - T/100)$

Observação: Nos termos do artigo 725 do RIR/99, dado que o contribuinte assumiu o ônus do imposto devido, as importâncias pagas são consideradas líquidas, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recai o IRRF, ressalvadas as hipóteses a que se referem os artigos 677 e 703 do RIR/99.

Inconformada, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 2.267/2.300), que foi rejeitada pela DRJ por meio do acórdão recorrido (fls. 2.708/2.749) ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2015

CONTRATOS DE PRÉ PAGAMENTO DE EXPORTAÇÃO - PPE. CRÉDITOS OBTIDOS NO EXTERIOR. JUROS E COMISSÕES. ALÍQUOTA ZERO. REQUISITOS.

Na falta de comprovação de que os recursos obtidos no exterior se destinaram efetivamente ao financiamento de exportações, é devido o IRRF à alíquota de 25% sobre os valores remetidos a título de juros e comissões.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente, então, interpôs Recurso Voluntário (fls. 2.783/2.830), reiterando os seus argumentos e alegando, em síntese, o seguinte:

- (i) Preliminarmente, haveria equívoco na quantificação da matéria tributável, pois: (a) foi utilizada regra geral do art. 70, I, da Lei nº 11.196/05, enquanto a matéria seria

regulada pela regra especial do art. 9º, parágrafo único, da Lei nº 9.779/99, o que resultou na aplicação de datas de vencimento equivocadas para os tributos cobrados; (b) ainda, a regra especial mencionada não prevê hipótese de reajustamento de base de cálculo, sendo inaplicável o art. 725 do RIR/99. Com isso, teria sido violado o art. 142 do CTN, bem como os princípios “da racionalidade, razoabilidade e da proporcionalidade”;

- (ii) Houve o efetivo cumprimento das condições para aplicação da alíquota zero de IRRF sobre as remessas de juros, o que se comprovou pela vinculação de exportações próprias ao saldo do financiamento e pela observância de normas regulatórias, fatos não questionados pela fiscalização;
- (iii) A exigência da autoridade fiscal para que houvesse a liquidação antecipada dos contratos de longo prazo representa indevida ingerência do fisco na atividade da recorrente;
- (iv) É falsa a premissa de que a Fibria-MS ter exportado mercadorias em volume muito expressivo seria indício da “desnecessidade” dos recursos do PPE; na verdade, tal fato corrobora, justamente, que os recursos foram devidamente destinados ao financiamento de exportações;
- (v) O longo vencimento de contratos de PPE é, inclusive, condição regulatória para sua configuração, de modo que a recorrente nem poderia ter quitado os PPEs no prazo exigido pela fiscalização;
- (vi) Os contratos de PPE foram assinados com prazo de 7 anos levando em consideração tanto as normas regulatórias quanto o processo produtivo da recorrente, que leva, também, cerca de 7 anos para produção do estoque, conforme laudo técnico apresentado juntamente com a impugnação;
- (vii) Não houve qualquer acusação, nem por indícios, de que houve tredestinação dos recursos obtidos pelos PPEs, o que não é de se estranhar, já que a Fibria-MS, de fato, utilizou tais recursos em sua atividade, empregando-os no fomento de sua exportação;
- (viii) Quanto às condições negociais das exportações com partes vinculadas, as operações foram realizadas em conformidade com a legislação de preço de transferência, bem como foram realizadas para trading no exterior, que, consequência lógica, gozam de vantagens negociais;
- (ix) O fato de a credora original do PPE estar localizada na Hungria, que previa regime privilegiado para certas empresas, é irrelevante, pois: (a) a legislação brasileira deixou de prever tal regime como “regime fiscal privilegiado”; (b) a alíquota zero de IRRF também se aplica no caso de credora que goze de regime fiscal privilegiado; e (c) a conclusão a que chega a fiscalização, de que a despesa com o PPE seria “desnecessária”, teria impacto em eventual discussão de dedutibilidade, e não de aplicação da alíquota zero;

- (x) O fato de a Fibria-MS ter pago juros à credora original dos contratos de PPE antes da cessão à nova credora decorre da estrita observância dos contratos, que previam a amortização de exportações apenas no seu término, isto é, até a data da cessão, os juros eram devidos somente à credora original; e
- (xi) Ambos os contratos, com fundamento em norma regulatória, previam a possibilidade de as exportações serem realizadas para terceiros, apesar de isto não ter ocorrido no caso concreto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, Relator.

O Recurso Voluntário foi interposto em 31/07/2020 (fls. 2.781), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contado da intimação (fls. 2.780), por procurador habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço o recurso.

I. Preliminares de nulidade por equívoco na apuração do tributo

A Recorrente alegou, preliminarmente, que haveria equívoco na quantificação da matéria tributável, o que teria violado o art. 142 do CTN e os princípios “da racionalidade, razoabilidade e da proporcionalidade”. Subsidiariamente, caso não seja reconhecida a nulidade, requereu o reconhecimento de tais equívocos e sua consequente correção, com o cancelamento parcial da autuação.

Primeiro, a Recorrente sustentou que a Fiscalização teria aplicado, de forma equivocada, a regra geral do art. 70, I, da Lei nº 11.196/05, aplicando como data de vencimento do IRRF a data de ocorrência do fato gerador. Por outro lado, a regra aplicável seria a do art. 9º, parágrafo único, da Lei nº 9.779/99, segundo a qual o vencimento se dá no último dia útil do primeiro decêndio do mês subsequente ao da apuração dos juros e comissões pagos.

Segundo, a Recorrente alegou que o art. 9º, parágrafo único, da Lei nº 9.779/99 não autorizaria o reajustamento da base de cálculo previsto no art. 725 do RIR/99.

Porém, entendo que não há que se falar na ocorrência de nulidade da autuação por conta dos supostos erros mencionados. Conforme dispõe o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, são hipóteses de nulidade a incompetência do agente que praticou o ato administrativo e a sua realização com “preterição ao direito de defesa”. Nesse sentido, entende a jurisprudência deste Carf que a nulidade depende da efetiva comprovação de prejuízo ao direito de defesa do contribuinte, decorrente de erros realizados durante o procedimento administrativo:

NULIDADE. OFENSA A DIREITO. INOCORRÊNCIA. No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). A nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado

ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não esteja apto a atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte. (Acórdão nº 1001-002.290, Rel. Cons. Fernando Beltcher da Silva, Sessão de 09/05/2023)

Neste caso, os erros citados não geraram referidos prejuízos, vez que a autuação permitiu ao contribuinte compreender a acusação fiscal, nos seus aspectos fáticos e jurídicos, inclusive de modo a elaborar de forma completa a sua defesa. Assim, a existência ou não dos referidos equívocos de apuração é matéria que deverá ser analisada no mérito recursal, não havendo que se falar na ocorrência de nulidade.

Diante do exposto, entendo improcedente a alegação de nulidade, sem prejuízo da apreciação posterior dos supostos erros de apuração quando da apreciação do mérito, se procedente a exigência fiscal.

II. Mérito

Como relatado, trata-se de Auto de Infração lavrado para a exigência de IRRF do ano-calendário de 2015 sobre pagamentos de juros pela Fibria-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda. (“Fibria-MS” – sucedida pela Recorrente) a pessoa jurídica domiciliada no exterior sem o recolhimento do tributo, em função da suposta ausência dos requisitos para a redução a zero de alíquota na forma prevista no art. 1º, XI, da Lei nº 9.481/97.

Referido dispositivo legal reduziu a zero a alíquota de IRRF na hipótese de “juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações”. Posteriormente, o art. 9º da Lei nº 9.779/99 estabeleceu que os juros e comissões correspondentes à parcela desses créditos que não for aplicada no financiamento das exportações estariam sujeitos à incidência de IRRF com alíquota de 25%.

Neste caso, foram glosados os juros pagos pela Fibria-MS em decorrência de empréstimos obtidos por meio de dois Contratos de Pré-Pagamento de Exportação (PPE) firmados com a Fibria Trading International KFT (“FTI – Hungria”) em 03/02/2011 e 05/05/2011, no valor de USD 150 milhões cada.

Aqui, vale fazer uma menção importante. A Recorrente apresentou o controle dos pagamentos feitos, segregando-os por contrato e indicando a conta contábil em que foram apropriados (fls. 1.212 – arquivo não paginável). Eventual diferença nos valores contabilizados e seu efetivo desembolso não foram contestados pela autuação, que se baseou noutros elementos para justificar a exigência.

O ponto principal que deu origem à autuação diz respeito ao suposto “descasamento” entre os valores tomados por meio dos empréstimos citados e o efetivo embarque dos produtos exportados que estariam vinculados. Isso teria sido apurado pela Fiscalização a partir do seguinte: (i) as exportações feitas para a FTI – Hungria e para a FTI – Áustria (a partir de julho/2013) somaram 5.391.596ton e R\$ 5.686.664.492,28 entre 2011 e 2016 (fls. 2.235); (ii) o montante obtido por meio dos dois empréstimos foi de R\$ 493.202.180,00

(USD 300 milhões), atingindo um saldo devedor em 31/12/2015 de R\$ 1.180.067.716,83, sem qualquer amortização nesse período; (iii) assim, desde a celebração dos contratos em 2011 até as primeiras operações vinculadas de 2017 as receitas de exportação alcançariam 4,8 vezes o saldo devedor.

Para o primeiro contrato, ainda, a Fibria-MS teria realizado a vinculação entre as exportações, indicando um total de 380.296 toneladas de celulose exportada. Partindo da premissa de que o segundo contrato tenha montante igual, a Fibria-MS teria exportado naquele período 7,1 vezes o montante abrangido pelas PPEs.

Com base nesse cenário, a Fiscalização concluiu o seguinte (fls. 2.236):

O que observamos aqui, é que ocorreram vendas para exportação ao cliente mutuante efetivadas através de embarques de celulose em quantidades suficientes para “pagar” cinco vezes em valor e sete vezes em quantidade os PPEs em questão, antes do início das exportações vinculadas a estes contratos. Em realidade estes contratos já estariam amortizados em 2013, cujo montante exportado no final daquele ano já atingia o montante de R\$ 1.676.282.040,55, valor suficiente para a liquidação de ambos.

Apesar disto o contribuinte continuou pagando juros sobre estes empréstimos até a quitação efetiva dos mesmos que só ocorreu em 22/12/2017 para o Contrato I e 20/12/2018 para o Contrato II.

A lógica da Fiscalização, portanto, é no sentido de que os contratos já estariam amortizados em 2013, vez que o montante exportado ao final daquele ano-calendário já atingiria R\$ 1.676.282.040,55. Assim, se já havia amortização, os juros pagos pela Fibria-MS em 2015 não estariam vinculados a créditos obtidos para financiamento de exportação, estando sujeitos ao IRRF com alíquota de 25%.

Neste ponto, entendo relevante destacar três pontos importantes a respeito do fundamento adotado pela ação fiscal.

Primeiro, com relação ao “Contrato I”, a Recorrente trouxe aos autos planilha com as *invoices*, valores e datas das exportações que geraram a amortização do empréstimo, feita com exportações de 01/2017 a 07/2017 (fls. 1.271 – arquivo não paginável). Com relação ao “Contrato II”, a Recorrente apresentou na Impugnação a planilha com as exportações que levaram à amortização, ocorrida em 20/12/2018 (fls. 2.705 – arquivo não paginável), data esta que inclusive impossibilitou a sua apresentação durante a fiscalização, vez que a resposta a respeito da referida vinculação se deu em 10/10/2018 (fls. 1.267/1.268). Portanto, foi demonstrada a amortização por meio de operações de exportação. Este ponto – efetiva ocorrência da amortização dos empréstimos por meio das exportações – não foi questionado pelo TVF.

Segundo, o próprio processo produtivo dos bens exportados pela Fibria-MS infirma o raciocínio da Fiscalização. Conforme consta no TVF, os bens exportados pela Fibria-MS são, basicamente, “celulose branqueada de fibra curta” gerada de eucalipto, que possui ciclo produtivo de 7 anos, conforme consta em estudo técnico juntado aos autos (fls. 2.454/2.639). Portanto, seria de se estranhar que os valores obtidos por meios dos empréstimos para financiamento de exportação passassem a ser amortizados assim que obtidos, como quer fazer crer o raciocínio da ação fiscal. Daí estar plenamente justificada a distância temporal entre a

obtenção dos empréstimos em 2011 e as amortizações feitas em 2017 e 2018. O contrário – amortização imediata – é que deveria causar estranheza.

Terceiro, nada impede que a Recorrente efetue exportações para a mesma pessoa jurídica fora do financiamento específico para exportação futura. O fato de terem sido feitas exportações outras após a assinatura do contrato, ainda que para a mesma pessoa jurídica domiciliada no exterior, não significa que o financiamento para exportação futura seja inválido ou ineficaz.

Com base nesses fundamentos, entendo que não procede a utilização das exportações feitas após a assinatura dos contratos como premissa para se concluir que os empréstimos já estariam amortizados quando do pagamento dos juros no ano-calendário de 2015.

Ainda, como mencionado, a Fiscalização não questionou a efetiva exportação dos bens. Segundo decidiu este Carf no Acórdão nº 2301-005.841 (Red. p/ acórdão Cons. Alexandre Evaristo Pinto, Sessão de 13/02/2019), é necessário diferenciar as obrigações da instituição financeira autorizada a operar em câmbio e do exportador. Veja-se a fundamentação adotada naquela oportunidade, com base nos atos infralegais que tratam dos financiamentos de exportação obtidos no exterior, que acolho:

Assim, cumpre destacar que a legislação não traz qualquer determinação legal relativa à destinação dos recursos do financiamento, remetendo tal regulamentação ao Ministério da Fazenda.

Nessa linha, a Portaria MF 70/97 somente impõe como requisito para fruição da alíquota zero que os recursos sejam comprovadamente aplicados no financiamento das exportações mediante a comprovação das referidas exportações, o que é feito pelos bancos, conforme abaixo:

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

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

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

Cumprido destacar que tal comprovação é de competência dos bancos e não do exportador. Tal entendimento consta expressamente inclusive na Instrução Normativa RFB n. 1.455/14, nos seguintes termos:

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

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

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

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

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

Como decorrência de todo o exposto, a única obrigação a ser cumprida pelo exportador para fruição da alíquota zero relativa ao IRF sobre o pagamento de juros sobre o financiamento de exportações é efetivamente exportar as mercadorias.

No mesmo sentido, é a legislação do Banco Central, conforme se depreende das normas abaixo transcritas:

Carta-Circular BACEN 2.624/96

IV - as amortizações do principal dar-se-ão mediante embarques de mercadorias, sendo os juros liquidados por meio de remessas financeiras ou com as exportações, contados a partir do ingresso dos recursos no país e calculados sobre o saldo devedor do financiamento, não podendo ter periodicidade inferior a 01 (um) mês, quando utilizada remessa financeira

Resolução BACEN 3.844/10

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.

Circular BACEN 2751/97

Art. 1º Para efeito de comprovação da aplicação de créditos obtidos no exterior no financiamento de exportações brasileiras, de modo a fazer jus à redução a zero da alíquota do imposto de renda na fonte prevista no art. 1º da Medida Provisória nº 1.563, de 31.12.96, os bancos autorizados a operar em câmbio devem utilizar o formulário de modelo anexo (...)

§ 1º Os contratos de câmbio com prazos para entrega de documentos ou para liquidação vencidos não são computados para os fins e efeitos do disposto neste artigo.

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.

Assim, as normas do Banco Central dispõem que o relevante é que os financiamentos de exportações sejam quitados por meio de exportações, bem como determinam que a comprovação da aplicação dos créditos obtidos no exterior no financiamento à exportação cabe aos bancos.

A mesma linha de raciocínio foi adotada no Acórdão nº 2201-002.583 (Rel. Cons. Nathália Mesquita Ceia, Sessão de 04/11/2014) a respeito da responsabilidade e chancela da instituição bancária:

Ademais, acompanho o entendimento exarado pela DRJ/JFA no sentido de que cabe ao Banco Central a verificação do cumprimento do requisito para que seja adimplido o PPE, qual seja, que os fundos captados junto ao mercado, sejam utilizados em operações de exportação. Em sendo tal fato chancelado pelo Banco Central, entendo não caber à autoridade fiscal desconstituí-lo.

A Autoridade Fiscal reconhece o ateste do Banco Central, dizendo que a amortização efetivada se tratou de operação de pagamento antecipado de exportações é necessária, todavia, não é suficiente para o gozo do benefício fiscal, pois não comprova, por si só, que os recursos foram efetivamente utilizados no financiamento das exportações.

Complementa argumentando que o Banco Central tem a atribuição de fazer o controle cambial das operações, mas compete à Receita Federal verificar a regularidade da utilização do recurso, para aferir a procedência da isenção do IRRF. Portanto, para possibilitar tal verificação o Contribuinte deve fazer constar em sua escrituração a identificação das aplicações de tal recurso, mantendo em ordem a documentação que respalde essas operações.

Quanto ao presente ponto, faz-se mister analisar a redação da legislação pertinente ao tema. A redução a zero da alíquota do IRRF, na hipótese de pagamento de juros a não residentes no país, decorrente de crédito obtido no intuito de financiar a exportação, está previsto no art.1º XI da Lei nº 9.481/97. Confira-se: (...)

Neste contexto a Portaria MF nº 70/97, que veio dispor sobre as condições para aplicação da alíquota zero do IRRF incidente nas remessas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior determinou que a comprovação 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 (BACEN): (...)

Como bem destacou a 2ª Turma da DRJ/JFA a Diretoria Colegiada do Banco Central do Brasil, através do art. 1º da Circular nº 2.751, decidiu como se daria a comprovação da aplicação de créditos obtidos no exterior no financiamento de exportações brasileiras, nos seguintes termos: (...)

Diante do exposto, entendo que os dispositivos susomencionados conferem ao Banco Central do Brasil a competência técnica para reconhecer se o contrato de financiamento externo adere ao PPE.

Nesta senda, uma vez que o Contribuinte junta, às fls. 1.830 a 1.842, os Registros de Operação Financeira (ROF) onde o Banco Central do Brasil atribui nível de responsabilidade 4 (isento/ não aplicável) para operação, restou reconhecida a operação de financiamento internacional para fins de operações de exportação. (destaquei)

A mesma prova foi feita pela Fibria-MS nestes autos, conforme consta nos Registros de Operação Financeira (ROF) apresentados para ambos os contratos, em que também

foi atribuído grau de responsabilidade 4 (“isento/não aplicável”) para as operações (fls. 1.269/1.270), inclusive com os registros específicos de transferência do contrato da FTI – Hungria para a FIT – Áustria.

Partindo das mesmas premissas, o Acórdão nº 9202-010.574 (Rel. Cons. João Victor Ribeiro Aldinucci, Sessão de 20/12/2022) concluiu que, estando comprovada a regularidade tributária e a legalidade das remessas pela instituição financeira, e tendo havido a efetiva exportação, deve ser aplicada a alíquota zero do art. 1º, XI, da Lei nº 9.481/97:

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

Em sendo assim, considerando-se a finalidade da norma (intervenção no domínio econômico e incentivação às exportações como política de desenvolvimento do país) e fazendo-se a sua interpretação literal, filio-me ao entendimento de que, realizadas as exportações e atestado pelos bancos e pelo Banco Central a regularidade tributária e a legalidade e fundamentação econômica da operação, deve ser aplicável o benefício concedido pelo inciso XI do art. 1º da Lei 9481/97.

Ainda, mesmo que fosse exigida a efetiva correspondência e vinculação dos recursos obtidos com bens específicos objeto de exportação, este ponto não foi objeto de análise na autuação fiscal.

Por fim, cabem analisar outras duas alegações adicionais citadas no TVF.

Primeiro, a Fiscalização alegou que FTI – Hungria se encontrava, na data da celebração dos contratos, em regime fiscal privilegiado (“offshore KFT”), conforme art. 2º, VI, da IN/RFB nº 1.037/2010, o que só foi alterado com a edição da IN/RFB nº 1.474/2014. Isso indicaria, segundo o TVF, que “os PPE obtidos para financiar as suas exportações se mostram desnecessários dado os benefícios concedidos ao seu cliente no exterior” (fls. 2.237).

Porém, não há qualquer vedação na legislação à utilização do benefício do art. 1º, XI, da Lei nº 9.481/97 na hipótese mencionada, sendo incabível deixar de aplicar o dispositivo com base numa suposta “desnecessidade” em função da situação jurídica da pessoa jurídica localizada no exterior destinatária das exportações. Além disso, como citado no próprio TVF, no momento do pagamento dos juros a IN/RFB nº 1.037/2010 já havia sido alterada para excluir a FTI – Hungria do rol de regimes fiscais privilegiados.

Segundo, a Fiscalização sustentou que outro indício de que os empréstimos não serviriam para financiar exportações decorreria “da reorganização das operações no exterior ocorrida em 2013” (fls. 2.237). Isso porque (i) em julho/2013, a FTI – Hungria teria transferido as suas operações para a FIT – Áustria, conforme informação obtida nas Demonstrações Financeiras Consolidadas do exercício de 2015; e (ii) a transferência dos contratos no BACEN só teria ocorrido em 13/10/2016, para o Contrato I, e em 06/01/2017, para o Contrato II. Assim, entre julho/2013 até as transferências citadas, “o contribuinte permaneceu pagando juros referentes ao PPE em questão para a empresa FTI – Hungria, porém somente realizou

exportações para a empresa FIT-Áustria. Com isso, teriam sido remetidos juros “sem qualquer contrapartida relacionada a exportações futuras”.

Novamente, a Fiscalização tenta avaliar a legitimidade dos PPEs com base em outras exportações feitas pela Fibria-MS. Contudo, ainda que o fluxo de exportações tenha modificado em julho/2013, é fato que os contratos com a FTI – Hungria continuavam válidos, vigentes e eficazes em 2015, uma vez que as cessões só ocorreram posteriormente. Após as transferências dos contratos, não foi apontado qualquer vício com relação à forma como feitas as amortizações. Pelo contrário, se as exportações com o fim de amortização tivessem sido feitas para a FTI – Hungria após as cessões é que haveria que se falar em vício. Assim, não concordo com tal fundamento.

Terceiro, a Fiscalização alegou que as condições de venda para exportação para a pessoa jurídica vinculada seriam “muito mais favoráveis” (fls. 2.236). Porém, vale destacar que (i) a legislação não veda a redução a zero da alíquota nessas circunstâncias, sendo necessário demonstrar tão somente a ocorrência efetiva da operação e (ii) as relações entre a pessoa jurídica brasileira e a vinculada no exterior devem seguir as regras de preços de transferência, sendo possível eventual exigência tributária caso haja alguma ilegalidade nas relações existentes, mas não sob a ótica da redução de alíquota ora analisada.

Portanto, entendo procedentes as alegações recursais e ilegítima a autuação fiscal.

III. Dispositivo

Diante do exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, dou provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar integralmente a autuação.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso