



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10600.720019/2013-93
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-001.406 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de abril de 2016
Matéria Auto de Infração
Recorrente SAMARCO MINERACAO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

IRPJ. ALÍQUOTA E ADICIONAL.

A alíquota do IRPJ, a partir de 1995, foi fixada em 15%, com o adicional de 10% sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração, sem excepcionar ou beneficiar qualquer atividade econômica, circunstância que revoga benefícios fiscais anteriormente vigentes.

COISA JULGADA. ALTERAÇÃO POR LEI SUPERVENIENTE.

A coisa julgada, nos casos de relação continuativa, opera efeitos sob o influxo da cláusula *rebus sic standibus*, ou seja, a manutenção de seus efeitos subordina-se à inalterabilidade do fato jurídico e das normas que o tipificam. Posterior alteração na descrição normativa do fato implica modificação na relação jurídica fixada em sentença e faz cessar os efeitos da coisa julgada, em especial quando contrários à vontade do legislador e ao princípio constitucional da igualdade.

PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE.

Não são dedutíveis os royalties pagos a quaisquer sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou ainda a dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes.

FALTA DE PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

Com o advento da Medida Provisória n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Luis Fabiano e João Figueiredo, que votaram por dar-lhe parcial provimento apenas para afastar a exigência da multa isolada.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, João Carlos de Figueiredo Neto, Ester Marques Lins de Sousa e João Otavio Oppermann Thomé.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de IRPJ lavrados contra a empresa em epígrafe, relativos aos anos-calendário de 2009 e 2010.

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, reproduzo-a a seguir:

I – DO LANÇAMENTO.

Contra o Contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 5/30, que exige o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$ 810.104.215,86, cumulado com multa de ofício proporcional, no percentual de 75%, e exigida isoladamente, no de 50%; além dos juros de mora pertinentes calculados até 09/2013.

I.1 – DESCRIÇÃO DOS FATOS.

Na descrição dos fatos, a Fiscalização fez as anotações abaixo transcritas:

“LANÇAMENTO DO IRPJ.

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), em face de apuração da(s) infração(ões) abaixo descrita(s) aos dispositivos legais mencionados.

0001 – ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL

Nos anos-calendário de 2009 e 2010 a fiscalizada não adicionou ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, os pagamentos de royalties efetuados a sua sócia Vale S.A.. Tais pagamentos são indedutíveis na apuração do Lucro Real por expressa vedação (Art. 71, par. Único, alínea “d” da Lei 4.506/64 e art. 353 do RIR/99).

A descrição pormenorizada dos fatos encontra-se no Termo de Verificação de infração que é parte integrante e indissociável do presente Auto.

(...)

0002 – ALÍQUOTAS – APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA INCORRETA

Imposto apurado a menor pela empresa, em virtude de aplicação de alíquota distinta daquela fixada na legislação em vigor, conforme descrito pormenorizadamente no Termo de Verificação de Infração que é parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

(...)

0003 – ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Adicional do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica apurado a menor pela empresa, conforme descrito pormenorizadamente no Termo de Verificação de Infração que é parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

(...)

0004 – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR EXCESSO EM RAZÃO DO LIMITE

A fiscalizada por entender estar sujeita à alíquota de 18% sobre os lucros decorrentes da exportação incentivada, acabou por deduzir do IRPJ devido nos anos-calendário de 2009 e 2010, a título de PAT, valor superior ao permitido pela legislação de regência que é de 15% sobre a soma das despesas de custeio realizadas nos respectivos períodos de apuração. A descrição pormenorizada dos fatos encontra-se no Termo de Verificação de Infração que é parte integrante e indissociável do presente Auto.

(...)

LANÇAMENTO DA MULTA ISOLADA

(...)

0001 – MULTA OU JUROS ISOLADOS

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Tendo em vista que no ano-calendário de 2010 a empresa optou pelo Lucro Real Anual com recolhimentos baseados na estimativa mensal através do levantamento de balanços de suspensão/redução e considerando as infrações apuradas, esta fiscalização recompôs a base de cálculo das estimativas mensais do IRPJ no ano-calendário de 2010, o que resultou na constatação da falta/insuficiência de recolhimento dessas estimativas mensais em diversos meses daquele ano-calendário.

Sendo assim esta fiscalização está constituindo o correspondente crédito tributário consubstanciado no presente Auto de Infração.

A descrição detalhada e minuciosa dos fatos, bem como toda a fundamentação legal pertinente encontram-se descritas no Termo de Verificação que é parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.”

I.2 - DO TERMO DE VERIFICAÇÃO DE INFRAÇÃO - TVI (FLS. 33/43).

Eis os principais pontos abordados pela Fiscalização.

- (...)

- 8. *Da análise de toda documentação apresentada relatamos abaixo os fatos e conclusões que esta auditoria fiscal apurou.*

- (...)

- 10. *A Fiscalizada informou que possui Ação Ordinária nº 91.00.15818-6, transitada em julgado em 20/03/1998, que lhe dá o direito de recolher o IRPJ sobre a exportação de minérios de ferro nas condições estipuladas no Decreto 2.413/88 (18%), ao invés da alíquota de 30% prevista na Lei 8.034/90.*

- 11. *A Fiscalização constatou que a empresa apurou o IRPJ devido excluindo da apuração do Lucro Real a parcela correspondente ao lucro da exportação incentivada, tributando esta última parcela em separado à alíquota de 18%. Para as demais atividades apurou o Lucro Real e recolheu o IRPJ com a alíquota de 15% e adicional de 10%.*

DA ADOÇÃO DE ALÍQUOTA INDEVIDA DO IRPJ E FALTA DE RECOLHIMENTO DO ADICIONAL

- 12. *Na referida Ação Ordinária, a Fiscalizada insurgiu-se contra a Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990, que majorou para*

30% a alíquota do imposto sobre a renda aplicável ao lucro decorrente de exportações de produtos manufaturados nacionais e serviços.

- 13. A decisão de primeira instância foi desfavorável à autora. Contudo, o TRF 1ª Região, apreciando a apelação, reformou a sentença, declarando que “a empresa autora não está obrigada a recolher imposto de renda pela alíquota de 30%, mas de 18%, nos termos da legislação anterior à Lei nº 8.034/90”. O acórdão de fls. 110 transitou em julgado em 20/03/1998.

- (...)

- 15. Porém, após a edição da Lei 8.034/90, a alíquota do imposto sobre a renda passou por diversas alterações, estando a partir da Lei 9.249/95 em 15%.

- 16. E mais, o parágrafo primeiro do art. 3º da Lei 9.249/95, com redação dada pela Lei 9.430/96, prefixou o adicional do imposto sobre a renda em 10% sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que excedesse o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00, pelo número de meses do respectivo período de apuração.

- (...)

- 19. Na visão da empresa, é mais vantajoso para a Fiscalizada permanecer pagando alíquota de 18% do IRPJ sem o adicional de 10% (de acordo com o §1º do art. 1º, da Lei 7.988/89) do que pagar à alíquota atual de 15% com o adicional de 10% (previstos na Lei 9.249/95).

- (...)

- 22. Resta claramente demonstrado que a lide examinada naquela oportunidade, em sede judicial, através da Ação Ordinária nº 91.00.15818-6, não está relacionada à aplicação da Lei 9.249/95. Esta última é superveniente à Lei 8.034/90 contra a qual insurgiu-se o contribuinte. A decisão que a Fiscalizada obteve simplesmente não se aplica nos anos-calendário de 2009 e 2010 objeto desta fiscalização, pois nesses períodos já vigia a Lei 9.249/95 regendo completamente a matéria sobre as alíquotas e adicionais a serem aplicados na apuração do IRPJ devido pelas pessoas jurídicas.

- (...)

- 25. Face ao exposto e com relação a esta infração estamos efetuando o lançamento da diferença do IRPJ relativa aos valores apurados através da aplicação de alíquota de 15% e adicional de 10% conforme previsto no art. 3º, §1º, da Lei 9.249/95, com as alterações promovidas pela Lei 9.430/96, na forma abaixo:

- (...)

DO CÁLCULO INDEVIDO DO PAT UTILIZANDO A ALÍQUOTA DE 18%

- (...)

- 27. Como a Fiscalizada entende estar sujeita à alíquota de 18% sobre os lucros decorrentes da exportação incentivada, conforme já explicado no tópico anterior, acabou por deduzir do IRPJ devido nos anos-calendário de 2009 e 2010, a título de PAT, valor superior ao permitido pela legislação de regência (art. 581 do RIR/99) que é de 15% sobre a soma das despesas de custeio realizadas nos respectivos períodos de apuração.

- 28. Sendo assim os valores de PAT considerados por esta Fiscalização são os abaixo discriminados:

- (...)

DA INDEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM ROYALTIES PAGOS A SÓCIOS

- (...)

- 31. Em 03/11/1989 a empresa S.A. Mineração Trindade – SAMITRI (na condição de cedente) celebrou contrato de transferência de Direitos Minerários para Exploração de Jazida de minério de ferro nas áreas denominadas “Alegria Centro” e “Alegria Este/Oeste” com a Samarco (na condição de cessionária) tendo a Cia Siderúrgica Belgo - Mineira – CSBM atuado como anuente, em virtude de ser a proprietária da área superficiária.

- (...)

- 33. O preço a ser pago pela Samarco a SAMITRI, conforme cláusula 6 de contrato, pela cessão e transferência dos direitos minerários (“Alegria Centro”) bem como pelo arrendamento e promessa de cessão e transferência dos direitos minerários (“Alegria Este/Oeste”) seria, a partir de 1994, 4% do valor que a Samarco viesse a pagar a seus acionistas a título de dividendos tendo a obrigação como marco final a exaustão das duas reservas minerais em tela.

- 34. Diante desses fatos a Samarco efetivamente pagou à Vale S.A (incorporadora da SAMITRI) diversos valores nos anos-calendário de 2009 e 2010 tendo como fundamento a cláusula 6 do contrato retro mencionado.

- 35. Os valores pagos foram os seguintes:

- (...)

- 36. No histórico dos lançamentos efetuados na conta de despesa 0040640010 – “3.01.02.02.03.01.04.10 – DIREITOS MINERÁRIOS – VALE” encontramos os seguintes termos: ROYALTIES CVRD, Pagamento de royalties e Pagamento de direitos minerais.

- 37. Na conta do Passivo da Fiscalizada 2.01.13.03.02.07 – DIREITOS MINERÁRIOS – VALE onde são feitas as provisões dos royalties pagos à Vale encontramos, por exemplo, as seguintes referências no histórico dos lançamentos: Provisão Royalties – CVRD, Provisão Royalties – Janeiro, Royalties Abril, etc.

- 38. Da mesma forma, a Vale S.A também contabiliza como royalties os valores recebidos da Samarco na conta “451113002 – Receitas com Arrendamentos/Royalties”, conforme pode ser constatado pela escrituração contábil digital no SPED.

- 39. E realmente a natureza dos pagamentos efetuados pela Samarco à Vale S.A revestem-se das características de royalties atribuídas expressamente pela própria Lei. O art. 22, alínea “b” da Lei nº 4.506, de 30/11/1964, dispõe literalmente que os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos de pesquisar e extrair recursos minerais serão classificados como “royalties”.

- (...)

- 40. Ocorre que as despesas com pagamentos de royalties efetuadas pela Samarco à Vale S.A são indedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL por expressa vedação legal (art. 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei 4.506/64 e art. 353, inciso I do RIR/99 c/c art. 28 da Lei 9.430/96), uma vez que a Vale S.A é sócia da Fiscalizada detendo a participação de 50%, fato esse confirmado nas DIPJ dos anos-calendário 2009 e 2010 entregues pela Samarco.

- (...)

- 43. Apesar da Fiscalizada afirmar em sua resposta que os pagamentos efetuados não tem a natureza de royalties, a lei fiscal é cristalina quando define o conceito de royalties no art. 22, alínea “b” da Lei 4.506/64. Além disso, o art. 23 da mesma lei assevera que **todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos direitos referidos no art. 22 serão classificados como royalties e exemplifica no inciso I que são royalties as importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses. E no inciso III do mesmo art. 23 também considera expressamente com royalties quaisquer outras importâncias pagas (pela Samarco) ao cedente do direito (Vale) pelo contrato celebrado.**

- (...)

- 45. E para que não parem dúvidas ou questionamentos sobre a natureza dos pagamentos, o próprio contrato celebrado entre as partes dispõe em sua Cláusula 8 que a Samarco não se obriga a assumir responsabilidade por qualquer imposto da Belgo ou da Samitri decorrente de **rendimentos provenientes do aludido contrato**. Ora, esses rendimentos nada mais são que os royalties

pagos pela Samarco e recebidos pela Vale S.A nos anos-calendário de 2009 e 2010.

- 46. Além disso, a leitura atenta das Cláusulas de Rescisão 18.2 e 18.3 do contrato somente converge para a conclusão de que os pagamentos efetuados são, em verdade, royalties, pois na hipótese de rescisão a cessionária obrigar-se-ia a devolver à cedente todos os direitos minerários que recebeu e mais, sem qualquer tipo de indenização. E as partes ainda complementam e reconhecem que a cessão, o arrendamento e a promessa de cessão feitas têm como causa exclusiva e condicionante a execução do projeto de lavra.

- 47. Dessa forma, diante dos fatos e dos documentos apresentados, todos os pagamentos de “royalties” efetuados pela Samarco à sua sócia Vale S.A, acima mencionados, estão sendo considerados como indedutíveis por essa fiscalização e adicionados na apuração da base de cálculo do IRPJ.

- (...)

- 51. As planilhas “Apuração do IRPJ – 2009” e “Apuração do IRPJ – 2010”, anexas a este Termo de Verificação, discriminam todos os valores apurados e lançados por esta Fiscalização.

DA MULTA ISOLADA PELA FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DAS ESTIMATIVAS

- 52. Em razão das infrações acima descritas e tendo em vista que no ano-calendário de 2010 a empresa optou pelo Lucro Real Anual com recolhimentos mensais baseados na estimativa, esta Fiscalização recompôs a base de cálculo das estimativas mensais do IRPJ no ano-calendário de 2010, o que resultou na constatação da falta/insuficiência de recolhimento dessas estimativas mensais em diversos meses daquele ano-calendário.

- (...)

- A planilha denominada “ESTIMATIVAS MENSAIS E MULTA ISOLADA – IRPJ – 2010” para o ano-calendário de 2010, anexa a este Termo de Verificação, demonstra todos os cálculos pertinentes às multas que estão sendo lançadas via Auto de Infração do qual este Termo de Verificação de Infração é parte integrante e indissociável.

II – DA IMPUGNAÇÃO

Tendo sido dele cientificado pessoalmente em 01/10/2013 (vide fls. 07), o sujeito passivo contestou o lançamento em 31/10/2013, mediante o instrumento de fls. 1253/1306. Adiante compendiam-se suas razões.

I. FATOS - Inicialmente, a Impugnante faz um resumo dos fatos da autuação.

II. RAZÕES PARA O CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO

II.1 – ALÍQUOTA DE 18% DO IRPJ (1ª infração apontada no Termo de Verificação Fiscal – Itens 002 e 003 do Auto de Infração)

II.1.1 - HISTÓRICO NORMATIVO

- O Decreto-lei nº 1.240, de 11 de outubro de 1972, instituiu benefícios fiscais para as empresas de mineração ou de transformação primária de minerais que exportassem minerais abundantes no país. Os benefícios consistiam (1) na exclusão, da base de cálculo do IRPJ, do lucro decorrente da exportação de minerais abundantes (art. 1º, I) e (2) na redução de 50% do Imposto de Renda incidente sobre os dividendos pagos a não residentes no País (art. 1º, II).

- O art. 3º do Decreto-lei 1.240/72 condicionava o gozo dos referidos benefícios a quatro requisitos cumulativos (incisos I a IV do art. 3º), tendo o art. 4º do Decreto-lei 1.240/72 limitado a fruição dos benefícios fiscais até o exercício de 1988, inclusive.

- Considerando que os benefícios fiscais instituídos pelo Decreto-lei 1.240/72 seriam extintos a partir de 1989, em 10 de fevereiro de 1988 foi editado o Decreto-lei 2.413/88, instituindo novos benefícios fiscais para o lucro decorrente de exportações incentivadas. Foram instituídas as alíquotas de IRPJ de 3% para o exercício de 1989 e de 6% para o exercício de 1990.

O parágrafo 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 2.413/88 elencou as operações de exportação sujeitas às referidas alíquotas incentivadas, nos seguintes termos:

(...)

§1º A tributação por alíquota especial referida neste artigo aplica-se ao **lucro decorrente das exportações** de que tratam:

(...)

j) O Decreto-lei nº 1.240, de 11 de outubro de 1972 (exportação de minerais abundantes).

(...) - original sem grifos.

- O parágrafo 2º do art. 1º do Decreto-lei 2.413/88 vedava a dedução de outros incentivos fiscais sobre o imposto calculado mediante as alíquotas incentivadas. As únicas exceções eram os incentivos destinados à Formação Profissional, Alimentação do Trabalhador e Vale-Transporte.

- O Decreto-lei 2.413/88 não reproduziu as condições previstas no art. 3º do Decreto-lei 1.240/72. Ou seja, a utilização das alíquotas incentivadas de 3% em 1989 e de 6% em 1990 não foi condicionada aos requisitos anteriormente exigidos pelo Decreto-lei 1.240/72.

- Em dezembro de 1989, foi editada a Lei nº 7.988, majorando para 18% a alíquota incidente sobre o lucro decorrente das

exportações incentivadas previstas no art. 1º do Decreto-lei 2.413/88.

- O parágrafo 1º do art. 1º da Lei nº 7.988/89 afastou a incidência do adicional do IRPJ sobre o lucro decorrente das exportações incentivadas.

- Contrariamente aos Decretos-leis nºs 1.240/72 e 2.413/88, a Lei nº 7.988/89 não estabeleceu um limite temporal para a aplicação da alíquota de 18% e para a inaplicabilidade do adicional do IRPJ sobre o lucro decorrente das exportações incentivadas. A Lei nº 7.988/89 também não reproduziu as condições anteriormente previstas nos Decretos-leis nºs 1.240/72 e 2.413/88.

- Em abril de 1990, foi editada a Lei 8.034, majorando para 30% a alíquota do imposto de renda aplicável ao lucro decorrente de exportações de produtos manufaturados nacionais e serviços. A Lei 8.034/90 não alterou o regime de tributação dos lucros decorrentes da exportação de minerais abundantes, o qual continuou regido pela Lei nº 7.988/89.

II.1.2 - A coisa julgada formada na Ação Declaratória nº 91.00.15818-6 - Inaplicabilidade da Lei 9.249/95 ao lucro decorrente da exportação de minerais abundantes

- Visando a garantir o seu direito de recolher o IRPJ sob a alíquota de 18% e sem qualquer adicional, a Impugnante ajuizou a Ação Declaratória nº 91.00.15818-6, cujo pedido foi integralmente acolhido pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, nos seguintes termos (doc. 10):

O tratamento fiscal diferenciado, sempre alterado ao longo do tempo, expressava-se ultimamente no pagamento do imposto de renda pela alíquota de 18%, nos termos da Lei nº 7.988, de 29/12/89 (art. 1º, I).

(...)

Tendo a Lei nº 8.034, de 12/04/90, aumentado a alíquota para 30%, a partir do exercício financeiro de 1991 (ano-base 1990), sobre o lucro decorrente de exportações de produtos manufaturados nacionais e serviços (art. 1º, I), cumpre perquirir se também se aplica às exportações de minerais elaborados, caso da apelante.

(...)

Entendo que se impõe a resposta negativa. Tendo a empresa um incentivo fiscal para a exportação de minerais elaborados, não pode o benefício, com o perfil de direito subjetivo, ser modificado sem lei expressa, apenas por uma aproximação com o conceito de produto manufaturado. Isso equivale a aumentar tributo sem lei (art. 97, II - CTN).

(...)

*A majoração de alíquota, instituída pela Lei nº 8.034/90, não se aplica a todas as exportações incentivadas, mas somente às que tenham por objeto produtos manufaturados e serviços. **ATÉ QUE A LEI SEJA MODIFICADA, PARA ABARCAR AS EXPORTAÇÕES DE MINERAIS ELABORADOS, TEM A APELANTE O DIREITO DO BENEFÍCIO FISCAL EM ANÁLISE.***

Diante do exposto, dou provimento à apelação para, reformando a sentença, julgar procedente a ação de declarar que a empresa autora não está obrigada a recolher imposto de renda pela alíquota de 30%, mas de 18%, nos termos da legislação anterior à Lei nº 8.034/90. - original sem destaques.

- O acórdão do TRF da 1ª Região transitou soberanamente em julgado em 20 de março de 1998 (doc. 11). Não foi ajuizada Ação Rescisória pela União Federal.

- Dessa forma, considerando que, na forma do art. 468 do CPC, a coisa julgada tem força de lei entre as partes, a Impugnante tem o inequívoco direito de recolher o IRPJ sob a alíquota de 18% e sem a incidência de qualquer adicional.

- Ao contrário do alegado pela Fiscalização, a alíquota de 15% e o adicional do IRPJ previstos no art. 3º da Lei nº 9.249/95 não se aplicam ao lucro decorrente da exportação de minerais abundantes, o qual continua sujeito à Lei nº 7.988/89, como reconheceu a decisão soberanamente transitada em julgado na Ação Declaratória nº 91.00.15818-6.

- Veja-se o que dispõe o art. 3º da Lei nº 9.249/95:

- (...)

- No equivocado entendimento da Fiscalização, a Lei nº 9.249/95 estabeleceu uma alíquota uniforme (com o respectivo adicional) para todas as pessoas jurídicas, incluindo os contribuintes que apuram lucro decorrente da exportação de minerais abundantes.

- Veja-se que a própria Fiscalização, ao fundamentar a presente exigência fiscal, reconhece o caráter geral da Lei nº 9.249/95 o que seria confirmado pela inclusão no novo regramento até das pessoas jurídicas que exploram atividade rural:

- (...)

- Contudo, equivoca-se a Fiscalização ao entender que o fato de a legislação citar expressamente a inclusão da atividade rural no novo regramento teria o condão de confirmar a aplicação deste indistintamente. Ora, se assim fosse, o parágrafo 3º do art. 3º da Lei nº 9.249/95, que determinou a aplicação da alíquota de 15% e do adicional do IRPJ às pessoas jurídicas que exploram atividade rural "de que trata a Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990", não teria razão de existir. Ou seja, se a alíquota de 15% e

o adicional do IRPJ atingissem todas as atividades e todas as pessoas jurídicas, o referido parágrafo 3º seria inútil.

- Ademais, a Lei nº 7.988/89 não consta do rol dos atos normativos revogados pelo art. 36 da Lei nº 9.249/95:

- (...)

- E nem poderia ser diferente, pois, sendo lei especial, a Lei nº 7.899/89 prevalece sobre a Lei nº 9.249/95, que é lei geral. É o que decorre do princípio da especialidade.

- Esse mesmo entendimento foi adotado pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (atual CARF):

- (...)

- Vale salientar que o CARF confirmou o entendimento acima em recente julgamento ocorrido em setembro do corrente ano (2013), em relação a autuação lavrada contra a Impugnante para a exigência do IRPJ à alíquota de 25% sobre fatos geradores ocorridos em 2007 e 2008.

- Assim, considerando que (1) o art. 3º da Lei nº 9.249/95 não determinou a aplicação da alíquota de 15% e do adicional do IRPJ sobre o lucro decorrente da exportação de minerais abundantes, como fez no caso das pessoas jurídicas que exploram atividade rural (parágrafo 3º do art. 3º da Lei nº 9.249/95), (2) que o art. 36 da Lei 9.249/95 não revogou o art. 1º da Lei nº 7.988/89, e (3) que a Lei nº 7.899/89, sendo lei especial, não pode ser revogada por lei geral, tal como a Lei nº 9.249/95, não resta dúvida de que não foi implementada a condição contida na decisão soberanamente transitada em julgado na Ação Declaratória nº 91.00.15818-6, qual seja, a modificação da Lei nº 7.988/89 (lei especial), "para abarcar as exportações de minerais elaborados" (trecho do acórdão do TRF da 1ª Região na referida Ação Declaratória).

- Também é insubsistente o argumento da Fiscalização de que a Lei nº 9.249 somente foi editada em 1995 e que por isso a Ação Declaratória nº 91.00.15818-6, ajuizada em 1991, "não está relacionada à aplicação da Lei nº 9.249, de 1995". Conforme demonstrado anteriormente, o acórdão do TRF da 1ª Região proferido na referida Ação Declaratória transitou em julgado em 20 de março de 1998, ou seja, três anos após a edição da Lei nº 9.249/95.

- A aplicação do art. 1º da Lei nº 9.249/95 ao lucro decorrente da exportação de minerais abundantes deveria ter sido suscitada pela União Federal no curso da Ação Declaratória nº 91.00.15818-6, na forma determinada pelo art. 462 do Código de Processo Civil:

- (...)

- A exigência fiscal ora impugnada, portanto, implica o descumprimento da coisa julgada formada na Ação Declaratória

nº 91.00.15818-6, em grave ofensa à segurança jurídica, ao princípio da legalidade, ao devido respeito à coisa julgada e ao devido processo legal material, na forma dos arts. 5º e 150 da Constituição Federal:

- (...)

- Frise-se que justamente por reconhecer que a Lei nº 9.249/95 não revogou a Lei nº 7.988/89, o CARF, no julgamento do PTA nº 10680.722242/2011-61, lavrado contra a Impugnante pelos mesmos fundamentos, em relação aos anos-calendário de 2007 e 2008, cancelou a exigência fiscal relativa à aplicação da alíquota de 15% e do adicional de 10% (acórdão ainda não publicado).

- Portanto, seja porque o lucro decorrente da exportação de minerais abundantes continua sujeito à Lei nº 7.988/89, seja em função da coisa julgada, a Impugnante está submetida à aplicação da alíquota de 18%, nos termos expostos acima.

II.1.3 – EFEITOS – NECESSÁRIA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 18% PARA FINS DE DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM O PAT E PARA FINS DE REDUÇÃO DA EXIGÊNCIA DECORRENTE DOS PAGAMENTOS EFETUADOS À VALE S/A (DIREITO MINERÁRIOS)

(2ª infração apontada no Termo de Verificação Fiscal – Item 004 e reflexo no item 001 do Auto de Infração)

- (...)

- Assim, uma vez que restou comprovado que a Impugnante tem o inequívoco direito de recolher o IRPJ sobre o lucro decorrente da exportação de minerais à alíquota de 18%, não deve prevalecer a glosa efetuada em relação à dedução das despesas relativas ao PAT (infração 004).

- (...)

- Contudo, pelos mesmos motivos expostos acima, ainda que eventualmente subsista a glosa da dedução dos valores pagos à empresa VALE S.A (o que se admite apenas para argumentar), os quais serão tratados no tópico seguinte, a exigência fiscal deverá ser reduzida em razão da aplicação da alíquota de 18% sobre a nova base de cálculo apurada (sem a dedução dos valores pagos à VALE) e do cancelamento da exigência de 7% sobre a base de cálculo já tributada pela Impugnante.

- (...)

- Dessa forma, a Impugnante requer a reformulação do crédito tributário impugnado para que, na eventualidade de este ser mantido em qualquer parte, que o mesmo seja adequado à coisa julgada formada na Ação Declaratória nº 91.00.15818-6.

II.2 – DEDUÇÃO DOS PAGAMENTOS FEITOS PARA A VALE S.A – FALTA DE ADIÇÃO DE DESPESAS

SUPOSTAMENTE INDEDUTÍVEIS (3ª infração apontada no Termo de Verificação Fiscal – Item 001 da Descrição dos fatos e enquadramento legal do Auto de Infração)

II.2.1 – HISTÓRICO

- A Fiscalização efetuou a glosa de valores deduzidos da apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica pela Impugnante, relativos a pagamentos efetuados à VALE em razão da aquisição de direitos minerários.
- Os referidos pagamentos fundamentam-se em Contrato firmado entre a Impugnante e a então SAMITRI (atual VALE) em 1989, para a transferência de direitos minerários de duas áreas denominadas de “Alegria Centro” e “Alegria Este/Oeste”.
- Segundo a Fiscalização, os referidos pagamentos teriam a natureza de royalties, por se tratarem, supostamente, de “rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos de pesquisar e extrair recursos minerais”, conforme conceito previsto no art. 22, “b” da Lei 4.506/64, sendo este tipo despesa indedutível da apuração do IRPJ e da CSLL, no caso de pagamento nos termos do art. 71, § único, “d” da mesma lei, por ser a empresa VALE sócia da Impugnante.
- Conforme restará demonstrado abaixo, os pagamentos efetuados à VALE não possuem a natureza jurídica de royalties, mas de aquisição de direitos minerários e são dedutíveis da apuração do IRPJ.

II.2.2. - LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

- A Constituição Federal de 1946 previa, em seu artigo 153, que o aproveitamento dos recursos minerais dependia de aprovação federal, possuindo o proprietário do solo preferência para a exploração:
- (...)
- Já a Constituição Federal de 1988 estabeleceu, em seu artigo 20, inciso IX, que os recursos minerais são bens da União, inclusive os do subsolo, sendo assegurado, “nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.”
- O regime de exploração dos minerais foi previsto no artigo 176 da Constituição, que assegurou ao concessionário o produto da lavra e ao proprietário do solo (superfície) a participação nos resultados da exploração:
- (...)

- Portanto, segundo o regime constitucional de exploração da atividade mineral, os bens minerais pertencem à União, cuja lavra pode ser concedida a terceiro, proprietário ou não do solo. Nesta última hipótese, o proprietário do solo terá direito a uma participação no resultado da lavra, como forma de compensação financeira pela exploração dos minerais em seu território por terceiro.

- Da mesma forma, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como os órgãos da administração direta da União, possuem direito à participação no resultado da lavra ou compensação financeira pela exploração dos recursos minerais localizados em seu território.

- O exercício da atividade de exploração de recursos minerais, por sua vez, foi regulado pelo Código de Mineração, aprovado pelo Decreto-Lei nº 227/1967, nos seguintes termos (redação atualizada):

Art. 2 . Os regimes de aproveitamento das substâncias minerais, para efeito deste Código, são:

I - regime de concessão, quando depender de portaria de concessão do Ministro de Estado de Minas e Energia;

II - regime de autorização, quando depender de expedição de alvará de autorização do Diretor-Geral do Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM;

III - regime de licenciamento, quando depender de licença expedida em obediência a regulamentos administrativos locais e de registro da licença no Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM;

Art. 11. Serão respeitados na aplicação dos regimes de Autorização, Licenciamento e Concessão:

a) o direito de prioridade à obtenção da autorização de pesquisa ou de registro de licença, atribuído ao interessado cujo requerimento tenha por objeto área considerada livre, para a finalidade pretendida, à data da protocolização do pedido no Departamento Nacional da Produção Mineral (D.N.P.M), atendidos os demais requisitos cabíveis, estabelecidos neste Código; e b) o direito à participação do proprietário do solo nos resultados da lavra.

§ 1º A participação de que trata a alínea b do caput deste artigo será de cinquenta por cento do valor total devido aos Estados, Distrito Federal, Municípios e órgãos da administração direta da União, a título de compensação financeira pela exploração de recursos minerais, conforme previsto no caput do art. 6º da Lei nº 7.990, de 29/12/89 e no art. 2º da Lei nº 8.001, de 13/03/90.

§ 2º O pagamento da participação do proprietário do solo nos resultados da lavra de recursos minerais será efetuado mensalmente, até o último dia útil do mês subsequente ao do fato

gerador, devidamente corrigido pela taxa de juros de referência, ou outro parâmetro que venha a substituí-la. (Incluído pela Lei nº 8.901, de 1994)

§ 3º O não cumprimento do prazo estabelecido no parágrafo anterior implicará correção do débito pela variação diária da taxa de juros de referência, ou outro parâmetro que venha a substituí-la, juros de mora de um por cento ao mês e multa de dez por cento aplicada sobre o montante apurado. (Incluído pela Lei nº 8.901, de 1994) - original sem grifos.

Art. 12. O direito de participação de que trata o artigo anterior não poderá ser objeto de transferência ou caução separadamente do imóvel a que corresponder, mas o proprietário deste poderá:

I - transferir ou caucionar o direito ao recebimento de determinadas prestações futuras;

II - renunciar ao direito.

Parágrafo único - Os atos enumerados neste artigo somente valerão contra terceiros a partir da sua inscrição no Registro de Imóveis.

- O Código de Mineração ainda prevê que a portaria que concede o direito de lavra possui caráter de título representativo da concessão, sendo esse direito passível de transmissão:

Art. 43. A concessão de lavra terá por título uma portaria assinada pelo Ministro de Estado de Minas e Energia. - original sem grifos.

Art. 55. Subsistirá a Concessão, quanto aos direitos, obrigações, limitações e efeitos dela decorrentes, quando o concessionário a alienar ou gravar, na forma da lei.

§ 1º . Os atos de alienação ou oneração só terão validade depois de averbados no DNPM.

§ 2º - A concessão de lavra somente é transmissível a quem for capaz de exercê-la de acordo com as disposições deste Código.

§ 3º - As dívidas e gravames constituídos sobre a concessão resolvem-se com extinção desta, ressalvada a ação pessoal contra o devedor.

§ 4º - Os credores não têm ação alguma contra o novo titular da concessão extinta, salvo se esta, por qualquer motivo, voltar ao domínio do primitivo concessionário devedor.

- Como se verifica, o Código de Mineração prevê a possibilidade do concessionário transferir, a título oneroso ou não, a concessão do direito de explorar os bens minerais.

- Nesses termos, em resumo, os bens minerais pertencem à União e são distintos da propriedade do solo. A concessão do direito de

explorar tais bens pode ser outorgada a particular, proprietário ou não do solo. Ao concessionário é assegurado o produto da lavra. No caso do concessionário não ser o proprietário do solo, a legislação assegura a esse último o direito de participar do resultado da lavra, como forma de compensação financeira pela extração de minerais em seu território. A concessão outorgada pela União pode ser transferida a terceiros, a título oneroso ou não, sujeita apenas a registro nos órgãos competentes.

11.2.3- CONTRATOS

- No ano de 1965, a então Companhia Siderúrgica Belgo Mineira cedeu à SAMITRI os direitos que lhe eram assegurados pelo artigo 153 da Constituição Federal de 1946, para que a SAMITRI pudesse requerer, em seu próprio nome, autorização para pesquisa e lavra de minério existente em terrenos de propriedade da Belgo Mineira, terrenos que em conjunto foram denominados como Grupamento Mineiro 057 (vide Contrato de 1989, 1974, 1979, 1995 e Escrituras de 1989, docs. 4, 5, 6, 7 e 9).

- No contrato foi estipulado que a SAMITRI efetuará pagamentos à Belgo Mineira, a título de cessão de direitos minerários e pelo uso e gozo da propriedade dos terrenos.

- Cumpre salientar que, apesar do contrato tratar da "transferência e cessão dos direitos minerários", o objeto da cessão foi o direito de preferência da Belgo Mineira (na condição de proprietária do terreno) para requerer a concessão da lavra. Isso porque a Belgo nunca possuiu a concessão para a exploração propriamente dita, a qual foi requerida pela SAMITRI, em seu próprio nome, em razão do contrato anteriormente firmado. Veja-se novamente a redação do artigo 153 da CF/46, vigente à época, que assegurava ao proprietário do solo o direito de preferência na exploração do solo:

- (...)

- É o que também se concluiu da leitura da Cláusula 2 da Escritura Pública de Cessão e Transferência de Direitos Minerários da área "Alegria Centro" (doc. 06):

- (...)

*- Portanto, a propriedade dos terrenos permaneceu com a Belgo Mineira, tendo sido cedido para a SAMITRI o direito de **requerer** a autorização/concessão de exploração do minério, cujo direito de preferência era constitucionalmente assegurado ao proprietário do solo (no caso, a Belgo Mineira).*

- Diante disso, a SAMITRI obteve, em seu próprio nome, a concessão de lavra para explorar os minerais localizados nas áreas pertencentes ao Grupamento Mineiro 057.

- Em 1974, a SAMITRI celebrou com a empresa Marcona Internacional o acordo denominado "Projeto Samarco", para a

constituição da Impugnante, por meio do qual se comprometeu a transferir à empresa que seria constituída (Samarco) os direitos de exploração de minério de ferro de duas áreas pertencentes ao Grupamento Mineiro 057, denominadas de "Germano" e "Alegria Sul" (cujo Direito de preferência foi anteriormente transferido da Belgo Mineira para a SAMITRI).

- Nesse contexto, em cumprimento ao referido acordo, a SAMITRI transferiu à Impugnante os direitos de exploração das áreas mencionadas acima (contratos celebrados em 1974 e 1979, doc. 04), tendo a Impugnante se obrigado a pagar os valores então devidos pela SAMITRI à Belgo Mineira. Nos contratos celebrados em 1974 e 1979 foi previsto ainda que nenhum outro valor seria devido à Belgo Mineira (proprietária dos terrenos) ou à SAMITRI (cedente dos direitos minerários).

*- Já em 1989, a SAMITRI **vendeu** para a SAMARCO os direitos minerários de duas outras áreas pertencentes ao Grupamento Mineiro 057, denominadas de "Alegria Centro" e "Corpo Alegria Este/Oeste" (áreas objeto da autuação).*

- Para tanto, em 1989 foi celebrado o contrato de cessão de direitos minerários entre a SAMITRI e a SAMARCO (doc.05), prevendo, além da sub-rogação da Samarco no pagamento dos valores devidos pela SAMITRI à Belgo Mineira (proprietária do terreno), o pagamento de valores à SAMITRI pela transferência da concessão dos direitos minerários, sendo o pagamento previsto na Cláusula Sexta o objeto da presente autuação.

Confira-se o teor das cláusulas contratuais:

- (...)

- Por fim, em 1995, a Impugnante celebrou com a Companhia Belgo Mineira, sem qualquer interveniência da SAMITRI, contrato de promessa de compra e venda do imóvel no qual estão localizadas as áreas "Alegria Centro" e "Corpo Alegria Este/Oeste" (doc. 09), obrigando-se a pagar o preço de R\$ 696.983,00 pela aquisição do imóvel (superfície) e o valor de R\$ 12.971.879,00 a título do que foi denominado no contrato como "resgate antecipado do arrendamento dos direitos minerários":

- Dessa forma, em razão das disposições contratuais, a Impugnante:

- pagou para a Belgo Mineira os valores previstos no contrato firmado no ano de 1995, pela aquisição do imóvel (superfície) e pela antecipação do que foi denominado "arrendamento";

- continuou pagando para a SAMITRI os valores previstos na Cláusula Sexta do contrato celebrado no ano de 1989, pela aquisição dos direitos minerários. Como a SAMITRI foi incorporada pela VALE em 29/06/2000, a partir de tal data os referidos pagamentos passaram a ser efetuados para a VALE e são devidos até a exaustão das minas, conforme previsão

contratual, sendo justamente estes pagamentos o objeto da presente autuação.

11.2.4 - NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS PELA IMPUGNANTE – AQUISIÇÃO DEFINITIVA DOS DIREITOS MINERÁRIOS - (...)

- Ocorre que, diferentemente do entendimento da Fiscalização, os pagamentos realizados decorrem da transferência da titularidade de direitos minerários e não possuem a natureza de royalties, mas de custo de aquisição de direitos minerários.

- Foi exatamente o que reconheceu o CARF, no julgamento do PTA 10680.722242/2011-61, lavrado contra a Impugnante pelos mesmo fundamentos, mas em relação aos anos-calendário de 2007 e 2008 (acórdão ainda não publicado – doc 12).

- De fato, os valores devidos à SAMITRI, previstos na Cláusula Sexta do Contrato de Cessão de Direitos Minerários celebrado em 1989, decorrem da cessão definitiva dos direitos minerários à Impugnante (cessão do título minerário).

- Primeiramente, veja-se que a descrição do objeto do Contrato de Cessão de Direitos Minerários celebrado em 1989 não deixa dúvidas de que o negócio firmado refere-se à transmissão de direitos à Impugnante:

Contrato firmado em 1989:

1. OBJETO DO CONTRATO

*O objeto do CONTRATO é a **transferência**, para exploração, de uma reserva parcial, remanescente de lavra anterior, de minério de ferro hematítico de baixo teor e situada em parte bem delimitada da reserva total constituída nos decretos de lavra n. 79.592, de 26.04.77 e n. 79.638, de 02.05.77, publicados nos DOUs de 28.04.77 e 03.05.77, com referências protocolares DNPM 2.265/67 e DNPM 6.449/61, respectivamente, que foram agrupados no Grupamento Mineiro 057, de 07.07.83, conforme publicado no DOU de 07.07.83, com processo inicial DNPM 930.193 protocolado em 18.02.82, a ser lavrada para abastecimento das Instalações Industriais de propriedade da SAMARCO, denominada Concentradora de Germano, em continuação e conciliadas com as operações de aproveitamento bem conduzidas tempestivamente pela SAMITRI, tudo conforme documentação anexa comprobatória que passa a fazer parte desde CONTRATO.*

1.1 - A transferência de parte dos direitos minerários de que trata o Grupamento Mineiro n. 057, de 07.07.83, é regido por este CONTRATO e o aproveitamento da reserva neles contida se fará em continuação ao plano de aproveitamento elaborado pela SAMITRI, conciliando-se com as operações mineiras da SAMITRI, operadas em áreas contíguas às cedidas. - original sem grifos.

- A escritura pública de cessão e transferência de direitos minerários também é clara quanto à natureza do negócio celebrado entre a SAMITRI e a Impugnante Escritura pública de Cessão e Transferência de Direitos Minerários da Área Corpo Alegria Centro (doc. 06):

Cláusula 1) Que, pela presente e na melhor forma de direito, cede e transfere à outorgada concessionária, Samarco Mineração S/A, todos os direitos que lhe foram assegurados pelo decreto 79.592, de 26 de abril de 1977, publicado no Diário Oficial da União de 28 de abril de 1977, e transcrito no livro C-13-1, às fls. 195E, em 23 de maio de 1977, pelo DNPM pelo qual foi autorizada a lavrar minério de ferro no local denominado Corpo Alegria Centro, propriedade rural da interveniente, Cia Siderúrgica Belgo-Mineira, situada no município de Mariana (MG), numa área de 490,0533 hectares, ficando, pois, assegurado à outorgada concessionária, o direito de praticar todos os atos necessários a lavra da mencionada mina (...) - original sem grifos.

- Observe-se que, apesar da Escritura Pública relativa uma das áreas "Corpo Alegria Este/Oeste" indicar que o objeto do contrato foi de promessa de cessão de direitos minerários e arrendamento da mina (doc 07);, no próprio contrato já foi previsto que a cessão passaria a ser definitiva após o desmembramento do terreno junto ao DNPM:

Escritura pública de Promessa de Cessão e Transferência de Direitos Minerários da Área Corpo Alegria Este/Oeste:

Cláusula 1) Que, pela presente e na melhor forma de direito, cede e transfere à SAMARCO, os direitos de exploração, como arrendatária de uma reserva parcial, remanescente de lavra anterior, de minério de ferro hematítico de baixo teor e situada em parte bem delimitada (...).

Cláusula 11) Os direitos e obrigações assumidos pelas partes neste instrumento, relativos ao arrendamento, prevalecerão até a outorga da escritura de cessão de direitos minerários e a sua respectiva averbação no Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM.

Contrato firmado em 1989:

Os direitos e obrigações estabelecidos em relação ao arrendamento e promessa de cessão de direitos minerários deverão vigorar até a outorga da escritura definitiva de cessão e transferência dos direitos minerários que ocorrerá imediatamente após a homologação do desmembramento pelo Departamento Nacional da Produção Mineral - DNPM. - original sem grifos.

- Tanto é que, após o desmembramento da área junto ao DNPM, em 1999, foi efetuado o registro da cessão definitiva dos direitos minerários da Área Alegria "Este/Oeste" (doc. 08):

"1) Que, pela presente e na melhor forma de direito, cede e transfere em caráter irrevogável à SAMARCO os direitos de exploração de uma reserva parcial remanescente de lavra anterior, de minério de ferro hematítico de baixo teor de situada em parte bem delimitada, (...) objeto desta Cessão e Transferência, atualmente já está situada em terrenos de propriedade da SAMARCO, no local denominado "Fazenda Alegria" (...). (...) A reserva parcial descrita acima, objeto da presente cessão e transferência faz parte da reserva total constituída pelo Decreto (...), pelo qual foi autorizada à SAMITRI a lavrar minério de ferro no local denominado CORPO ALEGRIA ESTE/OESTE, numa área maior de 994,0620 hectares, que foi agrupada no Grupamento Mineiro nº057 (...)"

- **A importância prevista na Cláusula Sexta do Contrato de Cessão de Direitos Minerários corresponde, portanto, ao valor devido à SAMITRI pela cessão e transferência definitiva dos direitos minerários:**

- (...)

- Dessa forma, não resta dúvida de que os valores estipulados na Cláusula Sexta têm como objeto remunerar a aquisição definitiva dos direitos minerários pela Impugnante.

- Com efeito, a essência do Contrato firmado é de cessão definitiva dos direitos minerários.

- (...)

- No caso dos autos, a SAMITRI cedeu à Impugnante o título minerário (Concessão do direito de lavra), a qual subrogou-se em todos os direitos e obrigações dele decorrentes.

- Nesse sentido, o fato levantado pela Fiscalização de que a Cláusula Sétima do Contrato firmado em 1989, ao tratar da quitação, estipula que não será devido qualquer outro pagamento pela SAMARCO, além dos previstos nas Cláusulas Quinta e Sexta, pelo gozo das Concessões de Lavra, não afasta, mas confirma que o objeto do contrato é justamente a transferência do direito relativo à concessão de lavra.

- (...)

- Portanto, quando a SAMITRI obteve, perante o órgão competente, a concessão/autorização para explorar os minerais relativos às áreas localizadas no imóvel da Belgo Mineira, a SAMITRI passou a ser a proprietária dos direitos minerários.

- Neste com texto, quando a SAMITRI cedeu definitivamente esse direito (obtido originariamente perante o órgão competente) à SAMARCO, por meio de contrato de cessão de direitos, registrado em Escritura Pública e averbado no DNPM (comprovantes anexos), a SAMARCO passou a ser a titular dos direitos minerários.

- Ou seja, o negócio jurídico firmado entre a SAMITRI (incorporada pela VALE) e a Impugnante é **típico contrato de cessão de direitos minerários**, pois (i) houve a efetiva transferência da titularidade dos direitos; (ii) o prazo para exploração dos direitos minerários adquiridos é indeterminado (a exploração decorrente do título minerário ocorre até a exaustão da mina); e (iii) não há previsão de devolução dos direitos de lavra (caráter irrevogável e irretratável da alienação do título minerário), a não ser em caso de extinção, propriamente, da Impugnante.

- A própria Fiscalização reconhece que os pagamentos objeto da glosa previstos no contrato tem como marco final a exaustão das duas reservas minerais:

- (...)

- Mesmo que por um absurdo se entenda se tratar de arrendamento minerário (o que se alega apenas para argumentar, tendo em vista a essência do negócio praticado), verifica-se que a espécie contratual denominada pela legislação como arrendamento minerário não se enquadra no conceito de aluguel/arrendamento de bens de terceiros, uma vez que seria impossível a restituição da coisa no mesmo estado em que locada. Nesse sentido, já se manifestou o Tribunal de Justiça de Minas Gerais:

- (...)

Preço de aquisição dos direitos minerários

- Por outro lado, cumpre ressaltar que o fato da remuneração pela cessão dos direitos minerários ter como parâmetro o percentual de dividendos pagos aos acionistas da Impugnante em nada altera a natureza jurídica da obrigação.

- Como demonstrado, os direitos minerários de lavra correspondem a direito real, passível de transmissão, a título oneroso ou não, sem qualquer ingerência dos órgãos públicos em relação a preço.

- Portanto, embora as partes tenham convencionado um preço variável, isso não significa que os pagamentos efetuados possuam natureza de royalties, principalmente porque o negócio que lhe deu causa é a **alienação do direito de lavra**.

- (...)

Impossibilidade de caracterização dos pagamentos como royalties

- Uma vez que os pagamentos em análise têm como finalidade remunerar a aquisição dos direitos minerários, e não a sua utilização, não há como caracterizá-los como royalties.

- De fato, o artigo 22 da Lei nº 4.506/64 estabelece que são classificados como royalties os rendimentos decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos:

Art. 22. Serão classificados como “royalties” os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos “royalties” acompanharão a classificação destes. - original sem grifos.

- Como estabelece o referido dispositivo legal, royalties são rendimentos pelo uso, fruição e exploração de direitos (no caso direitos minerários), o que pressupõe que a propriedade seja detida por aquele que recebe a remuneração pelo uso, fruição ou exploração de direito.

- (...)

- Portanto, tratando-se de negócio translativo de propriedade, ainda que envolvendo direitos minerários, os valores pagos pela Impugnante à VALE não decorrem do uso, fruição ou exploração do direito de terceiros, mas sim da aquisição definitiva desses direitos, tendo, portanto, natureza de **custo de aquisição dos direitos** e não de royalties.

- (...)

A análise da doutrina confirma que o conceito de **royalty** pressupõe o uso ou direito de uso de **um direito de propriedade de terceiro**, não compreendendo a aquisição do referido direito:

(...)

- Dessa forma, uma vez que a **Impugnante é titular dos direitos minerários** relativos às áreas de “Corpor Alegria Centro” e “Alegria Este/Oeste”, os pagamentos efetuados à VALE (na condição de incorporadora da SAMITRI), em decorrência da Cláusula Sexta do Contrato de Cessão de Direitos Minerários celebrado em 1989 são “custo de aquisição” e não royalties, sendo passíveis de dedução da apuração do lucro real.

11.2.5 - DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS INDEPENDENTEMENTE DO ENQUADRAMENTO COMO ROYALTY

- Ainda que se classifiquem os pagamentos efetuados pela Impugnante como royalties, o que se admite apenas para argumentar, mesmo assim tais valores são dedutíveis da apuração do IRPJ.

- Com efeito, a Lei 4.506/94, em seu artigo 71 prevê a indedutibilidade apenas dos royalties pagos a sócios, pessoas físicas:

Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

a) os aluguéis pagos pelas pessoas naturais pelo uso de bens que não produzam rendimentos, como o prédio de residência;

b) os aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder do preço ou valor do mercado; - original sem grifos.

- Assim, quando o artigo 353 do RIR previu a indedutibilidade das despesas com royalties pagos a sócios pessoas jurídicas, extrapolou a Lei 4.506/64, em manifesta ilegalidade.

- Nesse sentido é a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

SÓCIO PESSOA JURÍDICA - Inaplicabilidade do dispositivo no inciso a sócio pessoa jurídica.

(TRF 4ª Região, 3a Turma, AC 89.04.19593-4/RS, p. 30/10/90)

- Também nesse sentido é voto proferido no acórdão CSRF/01-04.629, que pacificou o entendimento de que a vedação contida no parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506/64 somente se aplica a royalties pagos a pessoa físicas.

- (...)

- Portanto, resta claro que, ainda que se entenda tratar-se o presente caso de efetivo pagamento de royalties a pessoa jurídica, o que apenas para argumentar se admite, a vedação de sua dedutibilidade não merece ser mantida, devendo o auto de infração ser cancelado.

II.3 - MULTA ISOLADA (item 001 exigido em separado, e 4º infração apontada no Termo de Verificação Fiscal)

- O Auto de Infração impugnado contém a exigência da multa de ofício de 75% do valor do imposto supostamente devido e a multa isolada de 50% do valor do imposto que deixou de ser recolhido por estimativa em relação ao ano de 2010.

- Ocorre que a duplicidade de cobrança de multa sobre a mesma infração é claramente ilegal e inconstitucional, caracterizando

dupla penalização. Admitir a aplicação da multa de ofício cumulativamente com a multa isolada, pela falta de antecipação do imposto (estimativa) apurado em procedimento fiscal, significa admitir que, sobre o imposto apurado de ofício, sejam aplicadas duas penalidades, uma de 75% e outra de 50%.

- Essa dupla penalidade, além de claramente desproporcional e desarrazoada, não encontra amparo na Lei nº 9.430/96, ao contrário do que supõe a Fiscalização. A multa de ofício tem como fato gerador a ocorrência genérica de não recolhimento ou recolhimento a menor de tributo, incluindo as estimativas mensais.

- A multa isolada sobre o recolhimento insuficiente da estimativa somente pode ser exigida antes do encerramento do ano-base (atraso das estimativas durante o próprio ano-calendário). É essa a melhor interpretação possível do art. 44 da Lei 9.430/96.

Para demonstrar o abuso e o caráter confiscatório da cobrança conjunta das multas de 75% e de 50%, veja-se que o valor total das duas multas (R\$ 387.236.645,26) é muito superior ao valor do próprio imposto (R\$ 333.863.776,24).

A jurisprudência do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais não tem admitido a aplicação da multa de ofício em concomitância com a multa isolada. A esse respeito, vejamos os seguintes julgados:

(...)

O Tribunal Regional Federal da 1ª Região, ao analisar caso semelhante ao presente, decidiu pela ilegalidade da cominação da multa de ofício com a multa isolada pelo recolhimento a menor das estimativas mensais. Veja-se:

(...)

Dessa forma, tendo em vista a mansa e pacífica jurisprudência do CARF, requer-se o cancelamento integral da multa isolada exigida no presente Auto de Infração.

Em sessão de 31 de março de 2014 a 2ª Turma da Delegacia de Julgamento de Belo Horizonte, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares e, no mérito, manteve integralmente os lançamentos, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

ROYALTIES. CONCEITO LEGAL.

Serão classificados como “royalties” os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como o direito de pesquisar e extrair recursos minerais.

ROYALTIES. DEDUTIBILIDADE.

A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento.

Todavia, não são dedutíveis os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes.

ALÍQUOTA DO IMPOSTO E ADICIONAL.

A partir do ano de 1995, a lei estabeleceu alíquota uniforme de 15% e prefixou o adicional do imposto de 10% sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sem excepcionar ou beneficiar qualquer atividade econômica (como a exportação de minerais abundantes, por exemplo), revogando, assim, os benefícios fiscais anteriormente vigentes.

COISA JULGADA. ALTERAÇÃO POR LEI SUPERVENIENTE.

No caso, por incidir sobre uma relação continuativa, de trato sucessivo, a coisa julgada opera efeitos sob o influxo da cláusula rebus sic stantibus, o que significa dizer que a permanência de seus efeitos fica subordinada à permanência do fato jurígeno e da correspondente norma que o tipifica.

Assim, alterado o fato ou alterada a norma que o suporta, a relação jurídica primitiva simetricamente se modifica, cessando ipso facto os efeitos da coisa julgada.

MULTA PROPORCIONAL E EXIGIDA ISOLADAMENTE.

Verificada a falta de pagamento da contribuição por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento abrangerá a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos; e a contribuição apurada em 31 de dezembro, caso não recolhida, acrescida de multa de ofício.

A lei estabelece que, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa exigida isoladamente, no percentual de 50%, sobre os valores devidos, e não recolhidos, a título das estimativas mensais, estando o contribuinte sujeito à apuração do lucro real anual, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal, no ano-calendário correspondente.

Com a ciência da decisão, a interessada interpôs Recurso Voluntário, no qual repetiu, basicamente, os argumentos da impugnação.

Por seu turno, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, nas quais pugnou pela manutenção integral dos lançamentos.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual dele conheço.

Como visto, os temas em debate nos autos podem ser resumidos a partir das quatro infrações imputadas à Recorrente:

1. Indedutibilidade das despesas relativas a pagamentos efetuados à VALE S/A (pessoa jurídica sócia da autuada), que teriam natureza jurídica de *royalties*;

2. Utilização de alíquota indevida no cálculo do IRPJ e falta de recolhimento do adicional, por força do entendimento, amparado em decisão judicial, de que o lucro decorrente das exportações de produtos, notadamente minérios abundantes, sujeita-se à alíquota de 18%, originalmente prevista em lei, sem a exigência do adicional;

3. Glosa parcial de despesas a título de PAT, em razão da infração anterior, posto que o montante deduzido de 18% é superior ao legalmente permitido (15%);

4. Aplicação de multas isoladas por insuficiência nos recolhimentos das estimativas mensais do IRPJ, em razão das infrações apuradas.

A partir de tais premissas faremos a análise tópica das infrações e dos argumentos de defesa.

1. DA DEDUÇÃO DAS DESPESAS COM ROYALTIES

Entende a interessada que as despesas pagas à VALE S/A devem ser deduzidas na apuração dos resultados de 2009 e 2010.

Destaque-se que a Recorrente tem como objeto social a pesquisa, lavra, industrialização e comercialização de minérios, transporte e navegação no interior de porto, importação para uso próprio, produção e distribuição de energia elétrica e comercialização de carvão, podendo ainda participar do capital de outras empresas.

Pois bem.

A Fiscalização, conforme se depreende do Termo de Verificação, glosou os pagamentos feitos pela Samarco à VALE S/A (que era sua sócia e incorporadora da S/A Mineração da Trindade - SAMITRI), com base na Cláusula Sexta do Contrato de Cessão de Direitos Minerários celebrado em 1989.

Entendeu a fiscalização, como fundamento para a glosa, que os pagamentos foram efetuados a título de *royalties*, o que, nos termos da legislação de regência (conceito veiculado pelo artigo 22, “b”, da Lei 4.506/64 e indedutibilidade prevista no artigo 353 do RIR) justificaria a medida, posto que a Vale S/A é sócia da Recorrente:

34. Diante desses fatos a Samarco efetivamente pagou a Vale S.A (incorporadora da SAMITRI) diversos valores nos anos-calendário de 2009 e 2010 tendo como fundamento a cláusula 6 do contrato retro mencionado.

(...)

36. No histórico dos lançamentos efetuados na conta de despesa 0040640010 – “3.01.02.02.03.01.04.10 – DIREITOS MINERÁRIOS – VALE” encontramos os seguintes termos: ROYALTIES CVRD, Pagamento de royalties e Pagamento de direitos minerais.

37. Na conta do Passivo da Fiscalizada 2.01.13.03.02.07 – DIREITOS MINERÁRIOS – VALE onde são feitas as provisões dos royalties pagos à Vale encontramos, por exemplo, as seguintes referências no histórico dos lançamentos: Provisão Royalties – CVRD, Provisão Royalties – Janeiro, Royalties Abril, etc.

(...)

38. Da mesma forma, a Vale S/A também contabiliza como royalties os valores recebidos da Samarco na conta “45113002 - Receitas com Arrendamentos/Royalties”, conforme pode ser constatado pela escrituração contábil digital no SPED.

39. E realmente a natureza dos pagamentos efetuados pela Samarco à Vale S.A revestem-se das características de royalties atribuídas expressamente pela própria Lei. O art. 22, alínea “b” da Lei nº 4.506, de 30/11/1964, dispõe literalmente que os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos de pesquisar e extrair recursos minerais serão classificados como “royalties”.

40. Ocorre que as despesas com pagamentos de royalties efetuadas pela Samarco à Vale S.A, são indedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL por expressa vedação legal (art. 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei 4.506/64 e art. 353, inciso I do RIR/99 c/c art. 28 da Lei 9.430/96), uma vez que a Vale S.A é sócia da Fiscalizada detendo a participação de 50%, fato esse confirmado nas DIPJ dos anos-calendário 2009 e 2010 entregues pela Samarco.

(...)

42. No caso em tela não resta dúvida de que os pagamentos efetuados pela Samarco à Vale S/A tiveram como fundamento o direito de pesquisar e extrair recursos minerais das reservas de minério “Alegria Centro” e “Alegria Este/Oeste”. Também é

inconteste que a Vale S/A, nos anos-calendário de 2009 e 2010, era sócia da Samarco, detendo participação de 50%.

*50. Apesar da Fiscalizada afirmar em sua resposta que os pagamentos efetuados não têm a natureza de royalties, a lei fiscal é cristalina quando define o conceito de royalties no art. 22, alínea "b" da Lei 4.506/64. Além disso, o art. 23 da mesma lei assevera que **todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos direitos referidos no art. 22 serão classificados como royalties e exemplifica no inciso I que são royalties as importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses. E no inciso III do mesmo art. 23 também considera expressamente com royalties quaisquer outras importâncias pagas (pela Samarco) ao cedente do direito (Vale) pelo contrato celebrado.** (grifos no original)*

Por seu turno, entende a Recorrente que os pagamentos efetuados teriam como objetivo remunerar a aquisição definitiva de direitos minerários, e não a utilização como uso, fruição ou exploração de direitos de terceiro, o que afastaria a sua caracterização como *royalties* decorrentes de arrendamento.

A legislação, como visto, define o conceito de *royalties* a partir do artigo 22 da Lei n. 4.506/64:

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

*Art. 23. Serão classificados como aluguéis ou "royalties" todas as espécies de rendimentos percebidos **pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos** referidos nos artigos 21 e 22, tais como:*

(...)

Caracterizada a figura dos *royalties*, o artigo 71 da própria Lei n. 4.506/64 destaca as hipóteses em que os pagamentos seriam indedutíveis, conforme retratado no artigo 353 do Regulamento do Imposto de Renda:

*Art.353. **Não são dedutíveis** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):*

I- os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

(...)

Cumpre-nos indagar, portanto, se o contrato celebrado pelas partes evidencia uma efetiva alienação (cessão definitiva, como diz a Recorrente) ou, ao revés, direitos que, por sua natureza, são passíveis de remuneração mediante *royalties*.

O objeto do contrato foi definido na cláusula sexta, nos seguintes termos (grifamos):

6. PREÇO E FORMA DE PAGAMENTO DO ARRENDAMENTO E CESSÃO DE DIREITOS.

6.1 - Além do pagamento previsto na Cláusula anterior e a partir do ano de 1992, até a exaustão das duas reservas minerais, objeto deste CONTRATO e das escrituras retro referidas nos itens (1.2.1) e (1.2.2), a SAMARCO pagará à SAMITRI uma quantia calculada mediante a aplicação dos percentuais referidos adiante sobre o valor bruto que vier a pagar a seus acionistas a título de dividendos.

6.2 - Os percentuais para cálculo da quantia a ser paga pela SAMARCO serão de 3% (três por cento), durante os anos de 1992 e de 1993 e de 4% (quatro por cento) a partir de 1994 e até o final do CONTRATO. (...)"

A cláusula acima demonstra que foi fixada uma obrigação permanente (salvo eventual acerto posterior) até a exaustão das reservas minerais pactuadas, vale dizer, o pagamento deve ser feito até o limite de existência da coisa.

Parece-me que o dispositivo realmente se refere à figura do arrendamento (como, aliás, expressamente está consignado) e, nesse contexto, não se confundiria com uma "compra e venda", que possui requisitos distintos. Na compra e venda há um preço determinado ou determinável, além da efetiva transferência da propriedade.

Conquanto existam elementos para a estipulação dos pagamentos, não se vislumbra, no contrato, a definição efetiva do preço, até porque isso depende da vida útil das reservas minerais. Não se amolda o texto à figura da cessão definitiva, mas sim à hipótese de remuneração por direitos de exploração.

Ademais, a própria **escrituração contábil** das operações nos permite compreender a sua natureza, como apontado pela Fazenda Nacional:

Srs. Conselheiros, a própria VALE S/A, como detentora original do direito de explorar as reservas minerais (na qualidade de sucessora da SAMITRI, por tê-la incorporado, sendo, assim, a cedente dos referidos direitos), contabiliza os valores recebidos da SAMARCO, para este fim, em conta de receita, a saber: "451113002 - Receitas com Arrendamentos/Royalties". Assim, para a VALE S.A se trata, juridicamente, do recebimento de royalties, sem nenhuma dívida.

Neste ponto, cumpre salientar que foi a própria recorrente que registrou, em sua contabilidade, os valores em litígio como sendo “Royalties”, conforme cabalmente demonstrado no TVI e no acórdão da DRJ.

Pelo artigo 378 do Código de Processo Civil:

“Os livros comerciais provam contra o seu autor. É lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos”.

Da mesma forma, o artigo Art. 226 do Código Civil estabelece:

“Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios”.

A fiscalização utilizou informações constantes do registro contábil da empresa. Logo, pelas regras acima transcritas, os dados podem e devem ser utilizados contra a interessada, cabendo a ela o ônus da prova em contrário, como consta da parte final do artigo 378 do CPC. (grifos no original)

Entendo pertinente o argumento da Fazenda Nacional, o que, aliado à própria redação do instrumento firmado pelas interessadas, me leva a concluir que os pagamentos realmente foram efetuados a título de *royalties* e, por decorrência, devem ser considerados indedutíveis, pois é incontroverso que a Vale S/A é sócia da autuada, possuindo participação de 50% na Samarco Mineração.

Até porque, na medida em que os contratos são celebrados em homenagem ao princípio da **autonomia da vontade**, não há opinião melhor do que a das partes para se constatar a real intenção do que foi pactuado. Ora, se as duas interessadas escrituram, nas respectivas contabilidades, as obrigações como decorrentes de *royalties*, qualquer interpretação distinta disso é mera ficção, construída apenas para afastar a incidência tributária.

Se o instrumento é de *arrendamento e cessão de direitos* e assim se manifestam as partes por meio da sua contabilidade, descabe ao intérprete maiores elucubrações, ainda mais quando a legislação confere aos documentos força probatória e validade jurídica.

Ademais, cumpre ressaltar o porte das empresas envolvidas, que possuem regras e controles específicos previstos na legislação societária, o que torna a sua escrituração obrigatória e vinculante, nos termos do artigo 177 da Lei das S/A:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

(...)

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados.

§ 4º As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

Destaque-se, ainda, que os próprios contratos que foram objeto de registro no DNPM mencionam, expressamente, que se trata de **transferência parcial** de direitos de exploração e arrendamento (fls. 599), além da expressão "royalty", como se depreende da cláusula 5 (fls. 602). Aliás, toda a sequência fática aponta a **transmissão de direitos**, desde o contrato original, firmado entre Belgo Mineira e Samitri.

Cai por terra, nesse cenário, a argumentação da Recorrente, no sentido de que os contratos e registros indicariam uma operação definitiva de cessão, a título de compra e venda. Se assim fosse, não haveria **cláusula de prazo** para o contrato (*Cláusula 12 - O prazo deste contrato encerra-se com a exaustão das reservas cedidas ou parcialmente arrendadas ou nas hipóteses previstas nas demais cláusulas deste contrato - fls. 605*).

Também não procede o argumento da Recorrente, de que ainda que fossem considerados como *royalties*, os valores seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, pois a Lei n. 4.506/64 (artigo 71, "d") teria previsto apenas a indedutibilidade dos *royalties* pagos a pessoas físicas e que o artigo 353 do RIR teria ilegalmente ampliado o conceito legal.

Comparemos os dois dispositivos:

Lei n. 4.506/64

Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:

(...)

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

(...)

d) os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

--

Decreto n. 3.000/99:

Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

I- os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

Com a devida vênia, não consigo vislumbrar qualquer argumento, gramatical, semântico ou jurídico capaz de invalidar o disposto em regulamento, até porque os dois comandos dizem exatamente a mesma coisa.

É evidente que a lei, ao dizer "sócios", se refere a qualquer tipo de pessoa com participação na sociedade e não somente às pessoas físicas, como entende a Recorrente.

O comando legal é claro e diz que são indedutíveis os *royalties* "pagos a sócios". O fato de, na sequência, existir a menção a "parentes ou dependentes" apenas demonstra a teleologia da norma, que buscou ser o mais ampla possível, até porque a partícula "e", na língua portuguesa, não serve como condicionante, mas como adição a conceitos já expressos.

Em síntese, nenhum sócio ou dirigente, inclusive eventuais parentes e dependentes, quando existirem, poderão receber *royalties* dedutíveis para fins de IRPJ. O pagamento dos valores, por óbvio, decorre de liberalidade da empresa, desde que observadas as limitações legais para a dedutibilidade.

Esse entendimento possui respaldo na jurisprudência do CARF e também pode ser encontrado, sem grandes dificuldades, em abalizada doutrina.

Cite-se, a título de exemplo, a posição de Noé Winkler (*Imposto de Renda. Ed. Forense: Rio de Janeiro, 2001, p. 526 e 528*) ao lecionar:

É vedado o pagamento de "royalties" a sócios ou dirigentes de empresas e a seus parentes e dependentes. Quanto aos sócios, tanto podem ser pessoas físicas como jurídicas. Não esclarece a lei o grau de parentesco, ou tipo de dependência. (grifamos)

O objetivo da lei é evidente, no sentido de impedir o favorecimento desigual, em prejuízo do Estado ou de sócios minoritários. O tema me parece de meridiana clareza e, nesse sentido, entendo que não assiste razão à Recorrente.

2. DA ALÍQUOTA DE 18% DE IRPJ - EFEITOS DA COISA JULGADA

Entende a Recorrente que o trânsito em julgado da Ação Declaratória 91.00.15818-6, em seu favor, garante a inaplicabilidade dos preceitos contidos na Lei n. 9.249/95, de tal sorte que deve ser mantida a tributação do lucro decorrente da exportação de minerais abundantes, nos termos da Lei n. 7.988/89, com alíquota de 18% e sem adicional, posto que esta norma seria específica e não teria sido expressamente revogada pela regra geral do Imposto de Renda.

Em sentido contrário, defende a fiscalização que deve ser aplicada à empresa a regra geral prevista na Lei n. 9.249/95, até porque a decisão que lhe foi favorável expressamente menciona a Lei n. 8.034/90.

Os fundamentos jurídicos da autuação foram assim descritos no Termo de Verificação (fls. 34 e seguintes):

Consultando a Ação Ordinária nº 91.00.15818-6 verificamos que a fiscalizada insurgiu-se contra a Lei n. 8.034, de 12 de abril de 1990, que majorou para 30% a alíquota do imposto sobre a renda aplicável ao lucro decorrente de "exportações de produtos manufaturados nacionais e serviços", alegando não encontrar, no formulário da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, campos para declarar o imposto à alíquota de 18% a que se achava no direito, por entender que a Lei n. 8.034/90 não teria revogado a alíquota de 18% para a exportação de minerais abundantes.

A decisão de primeira instância foi desfavorável à autora. Contudo, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF 1ª), na Apelação Cível nº 95.01.28658-4/MG, reformou a sentença, declarando que "a empresa autora não está obrigada a recolher imposto de renda pela alíquota de 30%, mas de 18%, nos termos da legislação anterior à Lei nº 8.034/90. A ementa do acórdão do Tribunal (fls. 110 da ação judicial) assim dispôs em seu item 1: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA. EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS. MINERAIS ELABORADOS. PRODUTOS MANUFATURADOS. 1. A alíquota de 30% do IRPJ, prevista na Lei nº 8.034/90 (art. 1º para o lucro das exportações de produtos manufaturados nacionais e serviços, não se aplica à exportação incentivada de minério de ferro, como mineral elaborado, que continua regida pela Lei nº 7.988, de 29/12/89.

O acórdão de fls.110 acima mencionado transitou em julgado no dia 20/03/98.

O contribuinte julgava-se amparado; nos anos-calendário de 2009 e 2010, por acórdão judicial transitado em julgado que declarou que "a empresa autora não está obrigada a recolher imposto de renda pela alíquota de 30%, mas de 18%, nos termos da legislação anterior à Lei nº 8.034/90", obtida na ação impetrada contra a União.

Porém, após a edição da Lei n. 8.034/90, combatida pelo contribuinte através da Ação Ordinária nº 91.00.15818-6, a alíquota do imposto sobre a renda passou por diversas alterações, estando a partir da Lei n. 9.249/95 em 15%, ou seja, inferior à alíquota de 18% estabelecida como incentivo pelo inciso I, do artigo 1º da Lei n. 7.988/89. O que era benefício passou a não mais o ser, com a reforma da legislação do imposto sobre a renda estabelecida pela Lei n. 9.249/95.

(...)

Assim, na visão da empresa, é mais vantajoso para a fiscalizada permanecer pagando a alíquota de 18% do IRPJ sem o adicional de 10% (de acordo com o parágrafo 1º, do artigo 1º, da Lei n. 7.988/89) do que pagar a alíquota atual de 15% com o adicional de 10% (previstos na Lei n. 9.249/95).

Firmadas as premissas que norteiam o debate, passemos à análise jurídica dos fatos.

As chamadas relações jurídicas continuativas cuidam de situações que se renovam e prolongam, por vezes indefinidamente, no decorrer do tempo. No caso em tela, é óbvio que todos os anos, continuamente, a interessada pratica os fatos jurídicos que ensejariam a tributação pela regra geral do Imposto de Renda, com as alíquotas pertinentes.

Aliás, não só a Samarco faz isso, mas outras milhares de empresas que atuam no mercado brasileiro. Assim, seria de se perguntar: seria razoável que somente um punhado de empresas, entre todas as demais, tivesse o **direito permanente** de ser tributada mediante condições especiais e vantajosas?

Parece-nos que a questão transcende o conceito de coisa julgada e permeia outros princípios, de suprema importância, como o da **igualdade tributária**, insculpido no artigo 150, II, da Constituição da República:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (grifamos)

Admitir a prevalência da decisão favorável à Samarco seria negar a todas as outras empresas do país igual direito, em clara distinção entre contribuintes, com graves efeitos de ordem tributária e, sobretudo, concorrencial, pois a interessada teria, indefinidamente, uma vantagem econômica não extensível às demais empresas, inclusive aquelas que atuam no mesmo tipo de atividade.

Entendo que a distinção efetivamente não pode ser mantida, até porque a decisão, nos termos do artigo 471 do CPC (atual artigo 505, que não teve a redação alterada), opera efeitos desde que mantida a paridade da cláusula *rebus sic stantibus*.

Isso porque a legislação brasileira **permite a revisão** da coisa julgada nas hipóteses de modificação das circunstâncias de fato e de direito, como autoriza o artigo 471 (atual 505) do Código de Processo Civil:

Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

II - nos demais casos prescritos em lei. (grifamos)

A lei n. 9249/95 traz, em seu artigo 3º, a regra para a tributação das pessoas jurídicas, que, conforme a dicção legal, **não comporta exceções**:

Art. 3º A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento.

§1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, inclusive, nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, à pessoa jurídica que explore atividade rural de que trata a Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990.

§ 4º O valor do adicional será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções.

De se notar que o legislador nacional buscou, por meio deste comando normativo, alcançar todos os contribuintes, nos exatos termos da Constituição, que exige igualdade de tratamento para situações semelhantes.

E como a alteração jurídica ou fática superveniente não pode ser atingida pela coisa julgada - cuja sentença certamente não possui o dom da clarividência - parece-me **possível, justo e razoável** que o tributo possa ser exigido de todos nas condições fixadas pela lei posterior.

Esse é o entendimento, entre outros, do Ministro Teori Albino Zavascki, na obra *Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional*, 2ª edição, Editora RT, pg. 105/106:

4.3 Limites temporais da eficácia da sentença e cláusula rebus sic stantibus

Estabelecido que a sentença, nos casos assinalados irradia eficácia vinculante também para o futuro, surge a questão a saber qual é o termo ad quem de tal eficácia. A solução é esta e vem de longe: a sentença tem eficácia enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático sobre os quais estabeleceu o juízo de certeza. Se ela afirmou que uma relação jurídica existe ou que tem certo conteúdo, é porque supôs a existência de determinado comando normativo (norma jurídica) e de determinada situação de fato (suporte fático de incidência); se afirmou que determinada relação jurídica não existe, supôs a inexistência ou do comando normativo, ou da situação de fato afirmada pelo litigante interessado. A mudança da qualquer desses elementos compromete o silogismo original da sentença, porque estará alterado o silogismo do fenômeno de incidência por ela apreciado: a relação jurídica que antes existia deixou de existir, e vice-versa. Daí afirmar-se que a força do comando sentencial tem uma condição implícita, a da cláusula rebus sic

stantibus, a significar que ela atua enquanto se mantiverem íntegras as situações de fato e de direito existentes quando da prolação da sentença. Alterada a situação de fato (muda o suporte fático, mantendo-se o estado da norma) ou de direito (muda o estado da norma, mantendo-se o estado de fato), ou os dois, a sentença deixa de ter a força de lei entre as partes, que até então mantinha.

A alteração do status quo tem, em regra, efeitos imediatos e autônomos. Assim, se a sentença declarou que determinado servidor público não tinha direito a adicional de insalubridade, a superveniência de lei prevendo a vantagem importará o imediato direito de usufruí-la, cessando a partir daí a eficácia vinculativa do julgado, independentemente de novo pronunciamento judicial ou de qualquer outra formalidade. Igualmente, se a sentença declara que os serviços prestados por determinada empresa estão sujeitos a contribuição para a seguridade social, a norma superveniente que revogue a anterior ou que crie isenção fiscal cortará a sua força vinculativa, dispensando o contribuinte, desde logo, do pagamento do tributo. O mesmo pode ocorrer em favor do Fisco, em casos em que, reconhecida, por sentença, a intributabilidade, sobrevier lei criando o tributo: sua cobrança pode dar-se imediatamente, independente de revisão do julgado anterior (grifamos).

No mesmo sentido é o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, mencionado pela Fazenda Nacional em contrarrazões (grifos no original):

*A alteração nos suportes fático ou jurídico da decisão tributária transitada em julgado faz cessar, prospectivamente, a sua eficácia vinculante (...) Alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, o que se faz possível em face da natureza conhecidamente dinâmica dos fatos e do direito, essa decisão naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente; trata-se da cláusula rebus sic stantibus subjacente às sentenças em geral, com especial destaque àquelas que se voltam à disciplina de relações jurídicas de trato continuado. (...) eis aqui ponto essencial à compreensão de tudo o que será dito a seguir, por razões ligadas aos **limites objetivos da coisa julgada, que determinam que a eficácia vinculante que emana das decisões transitadas em julgado recaia, apenas, sobre a relação jurídica de direito material deduzida em juízo (apontada como existente ou inexistente) e nela apreciada, e não sobre qualquer outra. Assim, modificados os fatos existentes ao tempo da prolação da decisão, ou alterado o direito então aplicável à espécie, estar-se-á diante de nova relação jurídica de direito material, que, justamente por ser diferente daquela nela declarada, de modo definitivo em razão do seu posterior trânsito em julgado, como existente ou inexistente, não poderá ser alcançada pelos efeitos vinculantes da referida decisão. Tanto é assim que essa nova relação jurídica material poderá ser objeto de debate e decisão em nova demanda, sem que isso encontre óbice na coisa julgada anterior**".*

Conquanto a Recorrente traga aos autos informação de julgado que acolheu sua pretensão (Acórdão 1402.001.440, de 2013), convém ressaltar que há julgados em sentido diverso e que o entendimento que lhe foi favorável **encontra-se superado por decisão posterior da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que em 2014 prolatou o Acórdão 9101-001.854, que cuida de matéria idêntica à discutida neste processo e que teve como parte a própria Samarco**, assim ementado:

*CÁLCULO DO IRPJ COM BASE EM ALÍQUOTAS
DIFERENCIADAS POR ATIVIDADE EXPLORADA —
MINERAIS ABUNDANTES. INAPLICABILIDADE*

Sob o império da Lei nº 9.249/95, o ordenamento jurídico repudia a aplicação de alíquotas diversificadas por atividade explorada, no cômputo do lucro real.

Sob a égide da Constituição de 1988, conforme prevê o art. 4º, § 1º, do ACDT, restaram revogados, após dois anos a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei, caso da exportação de minerais abundantes, previsto no Decreto-lei Nº 2.413/1988, art. 1º, § 1º, alínea “j”, e alterações posteriores.

A questão foi decidida por 9 votos a 1 e a tese vencedora, da lavra do Conselheiro Marcos Aurélio Valadão, consignou que:

Entendo estar superada a questão da decisão judicial alegada como coisa julgada pela superveniência de norma que disciplinou totalmente a matéria (alíquotas do IRPJ), isto porque a decisão judicial garantiu ao contribuinte o afastamento da incidência da Lei n. 8.043/1989, que impunha a alíquota de 30% para produtos manufaturados, assim, em nada tal decisão interfere na presente lide.

(...)

*Assim, resta cristalino que após 5 de outubro de 1990 não está mais em vigor o benefício fiscal em debate, **em virtude de que não foi confirmado por lei**. E nem se diga que a Lei n. 7.988/1989 ao alterar a alíquota aplicável ao benefício (majorando a alíquota de 6% para 18%) teve o condão de confirmar o benefício. Confirmar significa dizer que a lei que o faz deve expressamente dizer que continuam em vigor, para os efeitos do art. 41, § 1º, do ADCT da CF/88 – o que não é o caso da Lei n. 7.988/1989, que aliás, se trata de uma lei que “**Dispõe sobre a redução de incentivos fiscais**” – ou seja, tem o sentido inverso de “confirmar”.*

*Assim, nos exercícios em discussão, o cálculo do IRPJ se faz pela mesma alíquota aplicável aos demais contribuintes, conforme previsto no **art. 3º Lei n. 9.249/1995 e alterações posteriores**. (grifos no original)*

Com efeito, a interpretação jurídica conferida pela Câmara Superior não comporta reparos.

Em primeiro lugar, o argumento de *lex specialis* trazido pela Recorrente, no sentido de que a Lei n. 9.249/95 não teria revogado a Lei n. 7.988/89 carece de fundamento.

Como é cediço, só se cogita da antinomia de normas - que teria a tese da *lex specialis* como uma das hipóteses de solução - quando **efetivamente permanecem** no ordenamento comando normativos distintos e conflitantes, circunstância que não se observa *in casu*, posto que a Lei n. 9.249/95 **revogou** as normas precedentes.

A simples leitura do artigo 36 do referido diploma legal não deixa margem para dúvidas:

Art. 36. Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente:

I - o Decreto-Lei nº 1.215, de 4 de maio de 1972, observado o disposto no art. 178 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

II - os arts. 2º a 19 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989;

III - os arts. 9º e 12 da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990;

IV - os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992;

V - o art. 28 e os incisos VI, XI e XII e o parágrafo único do art. 36, os arts. 46, 48 e 54, e o inciso II do art. 60, todos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, alterada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e o art. 10 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. (grifamos)

Ora, é evidente que a Lei n. 9.249/95, ao dispor, sem exceção, sobre as regras do imposto de renda, **revogou as disposições em contrário** (inclusive a Lei. n. 7.988/89, naquilo que lhe fosse incompatível). Nem se argumente que o advérbio *especialmente* tem o condão de exigir a menção expressa de todos os instrumentos normativos revogados, pois o sentido é inverso, vale dizer, quis o legislador, a título exemplificativo, mencionar alguns dos dispositivos prejudicados.

Não se trata de condição ou restrição, mas apenas de menção a situações menos conhecidas. Ao tratar da regra geral do IRPJ, a Lei n. 9.249/95 afastou todas as normas anteriores com ela conflitantes, sem qualquer margem para a manutenção de benefícios específicos e não convalidados, mormente quando constituem ofensa ao princípio da igualdade tributária.

Destaque-se, por oportuno, que a menção expressa a todos os dispositivos revogados só passou a ser exigida no Brasil com o advento da Lei Complementar n. 95/98:

Art. 9º A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas. (Redação dada pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)

Descabe, portanto, a pretensão da Recorrente, pois **inexiste conflito**, pelo simples fato de que a norma especial foi revogada.

Some-se a isso o fato de que o benefício concedido pela Lei n. 7.988/89 sequer foi convalidado pelo ordenamento, de sorte que não mais pode ser pleiteado, como bem destacou o Acórdão da Câmara Superior:

*Por outro lado, e **adicionalmente**, entendo que o benefício fiscal em comento – especificamente o previsto para o lucro decorrente da exportação de minerais abundantes –, conforme previsto no Decreto-lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, em seu art. 1º, § 1º, alínea “j”, foi revogado pela Constituição de 1988. É que a CF/88 estabelece no ADCT que os benefícios fiscais não expressamente revigorados serão considerados extintos a partir de dois anos de sua promulgação, a teor do seu art. 41, 1º do ADCT, no qual se lê:*

Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

3. DA DEDUÇÃO DE DESPESAS DO PAT ACIMA DO LIMITE LEGAL

Quanto a este tópico, uma vez afastada a possibilidade de tributação do IRPJ pela alíquota única de 18% resta automaticamente prejudicada a possibilidade de dedução de despesas a título de PAT acima do limite legal de 15%, pela automática relação de causa e efeito entre as duas situações.

Não merece reparos e deve ser mantida, portanto, a glosa do excedente, posto que sem fundamento legal.

4. DA MULTA ISOLADA

Esta Turma tem decidido, a exemplo de outros colegiados do CARF, no sentido de que a multa isolada, na anterior redação do artigo 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser afastada em observância ao princípio da consunção.

Como se sabe, o princípio da consunção (também denominado princípio da absorção) aplica-se quando há uma sucessão de condutas tipificadas que, em razão de um nexo de dependência intrínseco, permite que a infração mais grave absorva aquelas de menor intensidade, em razão do brocardo *lex consumens derogat lex consumptae*, o que equivale a dizer que o crime-fim absorve o crime-meio.

Essa teoria encontra suas raízes na famosa *double jeopardy clause*, preceito fixado pela 5ª Emenda à Constituição dos Estados Unidos, que determina que *ninguém poderá ser por duas vezes ameaçado em sua vida ou saúde pelo mesmo crime*, o que se constitui, há tempos, na aplicação da clássica regra que veda a dupla punição em razão do mesmo fato, tal

como garantida pelo princípio *ne bis in idem*, conforme a inteligência da Súmula 105 deste Conselho:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Contudo, o papel precípua do julgador é o de analisar o conjunto normativo vigente e aplicável ao tempo dos fatos.

Assim, na hipótese dos autos, convém destacar que houve alteração no comando original do artigo 44, oriunda da redação que lhe foi dada pela Lei n. 11.488/2007, fruto da conversão da Medida Provisória n. 351/2007.

Penso que a alteração buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da Súmula 105 deste Conselho, que conferiu, à luz do artigo 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

Ocorre que a partir da nova redação inexiste dúvida, vale dizer, não se vislumbra mais qualquer impedimento jurídico para a aplicação concomitante das multas previstas nos incisos I e II, "b", do artigo 44:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Como no caso dos autos as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do artigo 44 entendo como jurídica e obrigatória a aplicação das multas nele previstas.

Ante o exposto CONHEÇO do Recurso e, no mérito, voto por NEGAR-LHE provimento.

É como voto.

Processo nº 10600.720019/2013-93
Acórdão n.º **1201-001.406**

S1-C2T1
Fl. 43

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator

CÓPIA