ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10600.720019/2013-93

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	10600.720019/2013-93
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-002.806 – 1ª Turma**
Sessão de	10 de maio de 2017
Matéria	IRPJ - ROYALTIES
Recorrente	SAMARCO MINERACAO S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

PROIBIÇÃO DE COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO.

Se, em razão de contrato celebrado entre as partes, tanto a cedente quanto a cessionária registram em seus respectivos assentamentos contábeis que os pagamentos feitos por esta a aquela se deram a título de *royalties*, negar tais registros após iniciada a fiscalização significa *venire contra factum proprium*, algo que o Direito não admite.

ROYALTIES.

São indedutíveis na determinação do lucro real os *royalties* pagos a sócios, sejam eles pessoas físicas ou pessoas jurídicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se, o presente de Recurso Especial interposto pela Contribuinte em epígrafe, diante de Acórdão da 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, que negou provimento ao seu Recurso Voluntário. O recurso Especial objetiva discutir a dedutibilidade ou não dos valores pagos pela Contribuinte à uma de suas sócias no âmbito de contrato de cessão de direitos minerários. No centro da discussão será debatido se os valores devem ser considerados royalties, como entendeu União, ou custo de aquisição do direito, como entende a Contribuinte.

Na origem, trata-se de lançamento onde foram imputadas quatro infrações à Contribuinte em epígrafe, a saber:

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

B. 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;

C. 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%);

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

Impugnado o Auto de Infração, a DRJ manteve integralmente o crédito tributário lançado. Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao CARF. No julgamento do Recurso a 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento, por maioria de votos, a ele negou provimento.

Especificamente no que tange a matéria objeto do Recurso Especial, qual seja, indedutibilidade dos royalties, restou consignado na ementa do Acórdão que 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, conforme ementa e decisão abaixo transcritas:

> *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.*

Cientificado da decisão o Contribuinte, tempestivamente, apresentou Embargos de Declaração, que não foram admitidos. Cientificado da decisão que não admitiu seus Embargos, o Contribuinte, tempestivamente, apresentou Recurso Especial de divergência.

Para a demonstração da divergência de entendimentos, apresenta o Acórdão 1402-001.440, onde a 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento, analisando o mesmo contrato, em caso que trata da cobrança da mesma exação, porém de períodos diversos (2007 e 2008), decidiu de forma totalmente oposta ao decidido no Acórdão recorrido.

Alega o Contribuinte que, opostamente à decisão recorrida, no Acórdão paradigma restou decidido que os pagamentos realizados decorrem da transferência da titularidade de direitos minerários e não possuem natureza de royalties, nos termos do artigo 22, "b", da Lei 4.506/64, mas de custo de aquisição de direitos minerários, de modo que podem ser deduzidos do lucro real.

Diante disso, pede o conhecimento de seu Recurso.

Em suas razões, argumenta o Contribuinte, em suma, que:

- ✓ Diferentemente do entendimento do acórdão recorrido, 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;

- ✓ Os valores devidos, previstos na Cláusula Sexta do Contrato de Cessão de Direitos Minerários celebrado em 1989, decorrem da cessão definitiva dos direitos minerários à Contribuinte conforme se pode depreender da cláusula 1ª, do referido contrato, que descreve seu objeto;

- ✓ Essa é a mesma conclusão ao se analisar a escritura pública de cessão e transferência de direitos minerários, bem como as certidões de averbação da cessão de direitos minerários no DNPM;

- ✓ A cláusula 6ª do contrato apenas estabeleceu o preço e a forma de pagamento do contrato;

- ✓ Especificamente no âmbito do direito minerário, a cessão de direitos consiste na transferência da titularidade do direito minerário (concessão, autorização ou licenciamento) obtida junto à União através do órgão competente (DNPM), a qual se opera mediante a realização de contrato de cessão de direitos minerários (títulos minerários) e a averbação da transferência perante o DNPM, exatamente conforme foi realizado no caso dos autos. Cita na sequencia o artigo 55 do Código Minerário;

- ✓ Ao contrário do que entendeu o acórdão recorrido ao pretender enquadrar o caso como arrendamento minerário, cumpre ressaltar que o contrato de arrendamento minerário possui características próprias e totalmente distintas daquelas relativas à cessão de direitos minerário;

- ✓ No contrato de arrendamento de direitos minerários, o arrendante cede ao arrendatário, de forma temporária, a "operação" de

exploração da jazida de minérios. Já no contrato de cessão de direitos minerários, o cedente cede ao cessionário a titularidade do direito minerário (título minerário) de forma definitiva;

- ✓ Além disso, o contrato de arrendamento minerário possui sempre prazo determinado, sendo inclusive, como já dito, vedada a averbação perante o DNPM de contratos de arrendamento por prazo indeterminado. Nesse sentido, são os artigos 11 e 12 da Portaria DNPM nº 269, de 11/07/2008;

- ✓ Diferentemente do que afirmou o acórdão recorrido, o fato de a Cláusula Sexta ter fixado como termo final do pagamento a exaustão da mina revela que o objeto do contrato possui não só a natureza como a essência de uma cessão definitiva de direitos minerários.

- ✓ Ora, exatamente por ter a pretensão de explorar as minas objeto do contrato de cessão até a exaustão é que a Recorrente adquiriu definitivamente os direitos minerário;

- ✓ O termo "arrendamento" utilizado no contrato de cessão objetivava apenas regular uma situação temporária entre as partes, qual seja, até que ocorresse a homologação do desmembramento do terreno junto ao DNPM (condição para que ocorresse a averbação da transferência do direito minerário das áreas específicas do contrato, que antes faziam parte de uma área maior, denominada Grupamento 057). O próprio contrato já previa que a cessão passaria a ser definitiva após a homologação do desmembramento pelo DNPM;

- ✓ Ademais, o fato da remuneração pela cessão dos direitos minerários estabelecidos na Cláusula Sexta ter preço variável e da VALE contabilizar os valores recebidos como "Receitas com Arrendamentos/Royalties" em nada altera a natureza jurídica da obrigação;

- ✓ Preço variável, não significa que os pagamentos efetuados possuam natureza de Royalties. Trata-se de preço determinável, nos termos do artigo 487 do Código Civil, que prevê ser *"lícito às partes fixar o preço em função de índices ou parâmetros, desde que suscetíveis de objetiva determinação."*

- ✓ O que importa saber, para se determinar a natureza dos pagamentos realizados, é se o direito minerário explorado é de propriedade da Recorrente ou de terceiros, pois somente nessa última hipótese é que os pagamentos decorrentes do seu uso, fruição ou exploração poderiam ser classificado como Royalty;

- ✓ A Lei 4.506/94, em seu artigo 71, prevê a indedutibilidade apenas dos Royaties pagos a sócios, pessoas físicas. Nesse sentido, 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.

A Autoridade competente pela análise de admissibilidade do Recurso, a ele deu seguimento, nos seguintes termos:

> *"No acórdão recorrido entendeu-se pela indedutibilidade das despesas relativas aos pagamentos efetuados à VALE S/A (pessoa jurídica sócia da autuada), com base nos contratos citados, nos anos calendários 2009 e 2010, que teriam natureza jurídica de royalties. Já no acórdão paradigma entendeu-se que os pagamentos realizados pela Recorrente, à VALE, efetuados nos anos calendários 2007 e 2008, decorreriam da transferência da titularidade de direitos minerários e não possuiriam a natureza de Royalties, nos termos do artigo 22, "b", da Lei 4.506/64, mas de custo de aquisição de direitos minerários, de modo que poderiam ser deduzidos do seu lucro real.*
>
> *Tendo a recorrente demonstrado a divergência de entendimento para a matéria relativa à dedutibilidade das despesas relativas aos pagamentos efetuados referentes à cessão de direitos de exploração mineral conclui-se que se deve dar SEGUIMENTO ao seu Recurso Especial (art. 68, §2o, do Anexo II do RICARF). Procedida à análise com fundamento na Portaria CARF nº 24, de 25 de maio de 2015, submete-se este exame de admissibilidade ao Presidente da 2a Câmara da 1a Seção de Julgamento do CARF."*

Regularmente intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões alegando, em apertada síntese:

- ✓ A inadmissibilidade do item V.2 do recurso especial (que trata daindedutibilidade de royalties pagos apenas a sócios pessoas físicas), pois não houve demonstração de divergência jurisprudencial. Sequer foi acostado acórdão paradigma sobre o assunto;

- ✓ A Fiscalização efetuou a glosa de pagamentos efetuados em 2009 e 2010 pela SAMARCO à VALE S.A (sócia da SAMARCO e incorporadora da S/A Mineração da Trindade- SAMITRI), fundamentada na Cláusula Sexta do Contrato de Cessão de Direitos Minerários, tendo em vista se tratarem de royalties, pois se enquadram no conceito do art. 22, "b" da Lei 4.506/64, cuja indedutibilidade é pautada no art. 353 do RIR, considerando que a VALE S.A é pessoa jurídica sócia da recorrente;

- ✓ Conforme referida Cláusula, a SAMARCO ficou obrigada ao pagamento à VALE S.A dos valores de 3% (anos de 1992 e 1993) e 4% (a partir de 1994 até a exaustão da mina) do valor pago pela SAMARCO aos seus acionistas, a título de dividendos, pela aquisição dos direitos minerários;

- ✓ Como a obrigação da Contribuinte com a VALE S.A decorre do direito de pesquisar e extrair recursos minerais nas áreas cedidas, correto foi o enquadramento como royalties

- ✓ A obrigação estabelecida na Cláusula Sexta permanece até a exaustão das reservas minerais objeto do contrato, persistindo a obrigação de pagar até que a coisa dada para exploração seja exaurida. Assim, este

contrato mais se assemelha a um arrendamento, como consta no texto do contrato, que a cessão de direitos (compra e venda), como defende a recorrente, já que se firmou obrigação de pagar pela exploração até a exaustão das reservas ou enquanto durarem os recursos minerais;

- ✓ Não houve a transmissão da propriedade dos direitos minerários, caracterizando uma compra e venda (cessão de créditos), uma vez que não restou definido preço certo, mas mera obrigação de pagar pela exploração até a exaustão da reserva ou enquanto durar os recursos minerais;

- ✓ A contribuinte pagou royalties a sua sócia, conforme lançamentos contábeis efetuados em suas demonstrações financeiras;

- ✓ A própria sócia, como detentora original do direito de explorar as reservas minerais, contabiliza os valores recebidos da Contribuinte, em conta de Receitas com Arrendamentos/Royalties;

- ✓ 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"*;

- ✓ Argumentou a Contribuinte que, mesmo que se considerem os pagamentos como royalties, tais valores são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, pois a Lei 4.506/94, em seu art. 71, prevê a indedutibilidade apenas dos royalties pagos aos sócios pessoas físicas, não sendo esta a melhor interpretação a ser dada;

- ✓ Ocorre que a intenção da norma é vedar, de forma ampla, a destinação de royalties em benefício de sócios, dirigentes ou seus parentes. A nítida finalidade da norma é obstaculizar o favorecimento imoral, ou, no mínimo questionável, de poucos (sócios, dirigentes ou seus parentes.), em detrimento do Fisco (verificado com a redução do lucro tributável da empresa que paga os royalties) ou em detrimento de outros sócios ou acionistas da sociedade (verificado com a redução dos lucros a serem distribuídos);

- ✓ Logo, mesmo que não expressamente descrito na norma, o pagamento de royalties a qualquer sócio, independentemente de sua personalidade é indedutível da base do imposto.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gerson Macedo Guerra

Sobre a admissibilidade do recurso, entendo caberem algumas considerações.

Alega a Fazenda Nacional que com relação à fundamentação da Contribuinte de que apenas são indedutíveis da base do IRPJ os roayalties pagos à sócios pessoas físicas, não houve apresentação de paradigma, de modo que não pode ser conhecido o Recurso quanto a esse ponto.

Não vislumbro a questão por esse ângulo. Vejo que a matéria aqui discutida é a dedutibilidade ou não dos valores pagos pela Contribuinte à uma de suas sócias. Sobre essa matéria foi trazido paradigma, onde se decidiu que não se tratavam de royalties e sim de pagamento pela cessão de direitos minerários.

Trata-se do Acórdão de nº 1402-001.440, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste CARF, em caso que trata da cobrança da mesma exação da própria Recorrente, mas de períodos diversos (2007 e 2008), ou seja, situação absolutamente idêntica à presente.

E esse paradigma é suficiente para se conhecer do Recurso Especial. Conhecido o Recurso, o fundamento para dar ou negar provimento não está vinculado ao fundamento contido no recorrido ou no paradigma.

Entendo a questão da indedutibilidade dos royalties pagos apenas à pessoas físicas como um fundamento, não como matéria.

Logo, o Recurso Especial deve ser conhecido sem ressalvas.

Isso posto, passo à análise de mérito.

Para os julgadores do Colegiado a quo, a cláusula 6ª do contrato de cessão, ao estipular o pagamento do contrato em valores percentuais sobre os dividendos pagos à sócia da Contribuinte, até a exaustão das reservas minerais, demonstra que a real intenção dos contratantes era de realização de negócio jurídico de arrendamento, não de "compra e venda" ou cessão de direitos.

Alega o Relator do Acórdão que na compra e venda há preço determinado ou determinável, além da transferência da propriedade. Considerando que no contrato em questão existem elementos para a estipulação de pagamentos, não vislumbrou a definição de preço. Assim, concluiu que o texto do contrato não se amolda à figura da cessão definitiva, mas sim à hipótese de remuneração por direitos de exploração.

Também foi pontuado no Acórdão recorrido que a própria escrituração contábil realizada, tanto pela Contribuinte, quanto por sua sócia, permite compreender a natureza de royalties dos pagamentos realizados, na medida em que a primeira registrava despesas e provisões de arrendamento/royalties e a segunda receita de arrendamento/royalties.

Concluiu-se assim, que "*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.*"

Pois bem.

Para iniciar a análise da questão faz-se necessária a verificação dos termos do contrato. Para que se possa identificar o negócio jurídico realizado, inicialmente é importante a análise do objeto do contrato. Assim vale a transcrição de sua cláusula primeira:

> 1. OBJETO DO CONTRATO
>
> O objeto do CONTRATO é a transferência, para explotação, 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 28.4.77 e 03.05.77, com referências protocolares DNPM 2.265/67 e DNPM 6.499/61, 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 deste CONTRATO.

Percebe-se, pois, que a intenção declarada no contrato, de comum acordo entre as partes, é a transferência de reserva parcial de minério de ferro, situada em parte bem delimitada de reserva total constituída por dois Decretos de lavra, acima identificados, da SAMITRI para a Contribuinte.

Ou seja, de uma área total de exploração de minério de ferro, parte seria transferida para a Contribuinte, com a finalidade de lavra para abastecimento de instalação industrial de sua propriedade.

Mais adiante, ainda no âmbito da cláusula 1ª do contrato em questão, fica um pouco mais detalhada a forma como seria feita a transferência das áreas parciais à Contribuinte. É o que trata a cláusula 1.2, que assim dispõe:

> 1.2 - A presente transferência compreende os dois títulos minerários já referidos nesta cláusula e será procedida da seguinte forma:

A cláusula 1.2.1, na sequência, trata da transferência da área denominada "Corpo Alegria Centro". Como a cessão dessa área foi integral, do ponto de vista formal a transferência seria realizada diretamente, por meio de outorga de escritura pública de cessão de direitos minerários, nos seguintes termos:

1.2.1 - Será outorgada pela SAMITRI à SAMARCO uma escritura pública de cessão de direitos minerários assegurados pelo Decreto n. 79.592 de 26 de abril de 1977, publicado no Diário Oficial da União de 28.04.77 e transcrito no livro C-13-I às fls. 195E em 23 de maio de 1977 pelo DNPM, com referência protpcolar DNPM n. 2.265/67, pelo qual foi a SAMITRI autorizada a lavrar minério de ferro no local denominado "Corpo Alegria Centro", propriedade rural da BELGO-MINEIRA , situado no município de Mariana, numa área de 490,0533 hectares, delimitada pela poligonal cujo memorial descritivo é o seguinte:

A cláusula 1.2.2 trata da transferência de parte de área situada dentro de uma área maior. Assim, a cláusula em questão trata de uma escritura de arrendamento e promessa de cessão e transferência de direitos minerários, nos seguintes termos:

1.2.2 - Também será outorgada pela SAMITRI à SAMARCO uma escritura pública de arrendamento e promessa de cessão e transferência de direitos minerários, correspondente a uma reserva parcial remanescente de lavra anterior de minério de ferro hematítico de baixo teor e situada em parte bem delimitada, perfazendo 184,0317 hecatres, conforme planta n.AN-TOP-086, anexada a este CONTRATO e que dele faz parte, configurada pela poligonal cujo memorial descritivo é a seguir transcrito:

Mais adiante, mas dentro da mesma cláusula 1.2.2 é possível verificar que essa reserva parcial seria objeto de arrendamento até que desmembrada da reserva total constituída por Decreto de lavra, denominada "Corpo Alegria Este/Oeste.

A reserva parcial descrita acima e objeto do arrendamento será desmembrada da reserva total constituída no Decreto de lavra n. 79.638 de 02.05.77, publicado no DOU de 03.05.77, com referência protocolar DNPM 6.499/61, transcrito no livro C-13-I às fls. 213-E em 23.05.77, pelo qual foi autorizada a SAMITRI a lavrar minério de ferro no local denominada "Corpo Alegria Este/Oeste", numa área de 994,0620 hectares, que foi agrupado no Grupamento Mineiro n. 057, de 07.07.83, DOU de 07.07.83, com processo inicial DNPM 930.103 protocolado em 18.02.82, a ser lavrada para abastecimento das instalações industriais de propriedade da SAMARCO, em continuação e conciliadas com as operações de aproveitamento bem conduzidas tempestivamente pela SAMITRI.

O parágrafo seguinte expressamente discorre que a relação jurídica de arrendamento e promessa de cessão (direitos e obrigações) apenas vigorariam até a outorga da escritura definitiva de cessão e transferência dos direitos minerários, que ocorreria imediatamente após a homologação do desmembramento pelo Departamento Nacional da Produção Mineral – DNPN, vejamos:

> 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.

Ora, da análise das regras contidas nessa cláusula primeira não me restam dúvidas de que a intenção formalmente exteriorizada pelas partes era de transferência de titularidade de direitos minerários.

Essa intenção, a meu ver, fica ainda mais evidente em relação à cláusula 1.2.2, que trata da transferência de reserva parcial da lavra denominada "Corpo Alegria Este/Oeste.

Entendo que o modus operandi para se chegar ao fim desejado passou pela celebração temporária de negócio jurídico de arrendamento e promessa de cessão, que perdurou somente pelo prazo necessário para que fossem realizadas as formalidades necessárias para o desmembramento da área.

Esse negócio jurídico provisório apenas foi realizado diante da impossibilidade jurídica imediata de transferência da titularidade da área parcial que se pretendia. Não houvesse empecilho jurídico, a cessão do direito ocorreria diretamente, tal qual ocorreu com a área tratada na cláusula 1.2.1.

Nesse contexto, entendo que o negócio jurídico realizado, cuja vontade encontra-se formalmente demonstrada na cláusula retro analisada se trata de cessão de direitos minerários, de modo que o valor pago pelo cessionário, no caso a Contribuinte, somente pode ser conceituado como custo de aquisição.

Mas teria a cláusula 6ª do contrato, que trata do preço e forma de pagamento, o condão de evidenciar que o negócio jurídico de cessão declarado na cláusula 1ª na verdade teria outra natureza?

Para responder essa questão, convido-os à leitura da referida cláusula:

> 6. PREÇO E FORMA DE PAGAMENTO DO ARRENDAMENTO E DA 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 aos 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 deste CONTRATO.

6.3 - O pagamento referido nesta Cláusula deverá ser efetivado no mesmo dia em que a SAMARCO pagar aos seus acionistas dividendos ou adiantamentos por conta destes.

Pois bem, minha compreensão jurídica sobre a clausula 6ª do contrato é que estamos diante de uma clássica cláusula de preço determinável. Totalmente legítima em negócios jurídicos de cessão de direitos.

Com efeito, 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.

Trata-se de preço determinável, nos termos do artigo 487 do Código Civil, que prevê ser "*lícito às partes fixar o preço em função de índices ou parâmetros, desde que suscetíveis de objetiva determinação.*"

Portanto, como no caso concreto a transferência se deu de forma definitiva (com escritura pública e averbação no DNPM), entendo tratar-se de aquisição definitiva de direitos.

Nesse contexto, o fato de a Cláusula Sexta Contrato de Cessão de Direitos Minerários celebrado em 1989 ter fixado preço variável e o fato de os pagamentos mensais serem devidos até a exaustão da mina não possui o condão de afastar a definitividade da transmissão e tampouco altera a natureza dos valores pagos, que decorrem diretamente da aquisição dos direitos minerários de lavra.

Da mesma forma, o fato de a VALE contabilizar os valores recebidos como "Receitas com Arrendamentos/Royalties" não altera a natureza jurídica da operação.

Ora, a natureza do negócio jurídico é única e no caso sempre foi a natureza do negócio pretendido desde o início, qual seja cessão de direitos minerários da SAMITRI para a Contribuinte. Essa natureza não muda quando da incorporação da SAMITRI pela sócia da Contribuinte.

Não, portanto, há vício no negócio jurídico realizado.

Por essas razões, DOU provimento ao Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Redator designado.

Em que pesem as razões de mérito expostas pelo Relator, peço licença para delas divergir.

De acordo com a Turma recorrida, o contrato o sob exame (e-fl. 596 e ss.), celebrado entre a cedente (Samitri, sucedida pela Vale S.A.) e a cessionária (ora recorrente) não tem por objeto a cessão da titularidade do direitos minerários em questão, mas apenas a cessão do direito de exploração dos direitos minerários que são de titularidade da cedente, até o momento de sua exaustão, conforme trecho do acórdão a seguir reproduzido (e-fl. 848):

> *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):*
>
> *(...)*
>
> *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.*
>
> *(...)*

Mas ainda que a leitura do "*Contrato de Transferência de Direitos Minerários para Exploração de Jazidas de Minério de Ferro*" deixasse margem para dúvida acerca de seu real objeto, o fato iniludível é que tanto a cedente quanto a cessionária registraram os pagamentos feitos por esta a aquela como sendo a título de *royalties*.

Noutros termos, as próprias partes contratantes, que são quem melhor podem interpretar o referido contrato, reconheceram em sua contabilidade que a cessionária está pagando não o preço pela aquisição definitiva da titularidade dos direitos minerários da

cedente, mas sim *royalties* pela exploração dos direitos minerários de titularidade da cedente, conforme apontado no termo de verificação fiscal (e-fls. 39/40):

> *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".*
>
> *(...)*

Nesse sentido, quando a recorrente, após submetida à auditoria fiscal, nega aquilo que está registrado em seus próprios assentamentos contábeis, incorre em comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*), algo que não pode ser admitido por violação ao princípio da boa-fé.

Ademais, e apenas por amor ao debate, ainda que se tratassem de pagamentos pela aquisição da titularidade dos direitos minerários, como quer a recorrente, tais pagamentos não poderiam, sem mais, serem deduzidos como despesa. Ao contrário, deveriam ter sido "ativados" e submeterem-se às regras de amortização ou exaustão legalmente previstas.

Por fim, deve-se dizer que a indedutibilidade do pagamento de *royalties* a sócios não se limita ao sócios pessoas físicas, mas também alcançam os sócios pessoas jurídicas, tal como expressamente previsto no art. 353 do RIR/99, *in verbis*:

> *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;*
>
> *(...)*

Tendo em vista todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo