



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

Processo nº 10600.720046/2016-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-002.385 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2017
Matéria IRPJ - COISA JULGADA - ALÍQUOTA - ROYALTIES - DEDUTIBILIDADE
Recorrente SAMARCO MINERAÇÃO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

BENEFÍCIO FISCAL. CONFIRMAÇÃO ARTIGO 41 ADCT. INOCORRÊNCIA.

A Lei 7.988/89 majorou a alíquota do benefício fiscal previsto no Decreto-lei 2.413/88, não operando sua confirmação, nos termos do artigo 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

CESSÃO DE DIREITOS. EQUIPARAÇÃO À COMPRA E VENDA. No direito civil a cessão de direitos possui o mesmo conteúdo jurídico do contrato de compra e venda.

COMPRA E VENDA. PREÇO.

No contrato de compra e venda o preço é essencial e ele deve ser determinado ou determinável.

INDEDUTIBILIDADE DE ROYALTY PAGO A SÓCIO. PESSOA JURÍDICA.

A alínea "d" do parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506, de 1964, refere-se a sócio pessoa física ou jurídica.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

LEI QUE DEFINE PENALIDADE. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO ACUSADO. LIMITE.

A interpretação mais favorável ao acusado a que se refere o artigo 112 do CTN não trata da aplicação da multa de ofício não-qualificada ou agravada, por ser penalidade de caráter vinculado, cuja imposição depende apenas da existência da infração tributária.

SENTENÇA. LIMITES.

A sentença tem como limitadores o pedido e seu suporte fático.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau. No mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Rogério Aparecido Gil. O Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho votou pelas conclusões do voto divergente do Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho quanto à primeira infração. E, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto dedutibilidade dos royalties e, ainda, quanto à aplicação da multa de ofício e à incidência de juros sobre a multa, vencido o Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca (Relator) que dava provimento integral ao recurso. O Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado solicitou a apresentação de declaração de voto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Rogério Aparecido Gil, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Ester Marques Lins de Sousa, Gustavo Guimarães da Fonseca. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

Relatório

Cuida-se de auto de infração lavrado em desfavor da empresa Samarco Mineração S/A em função de dois fatos infracionais distintos, a saber:

a) insuficiência de recolhimento do IRPJ em razão de ter o recorrente recolhido o imposto com base na alíquota de 18% (sem adicional), prevista na Lei 7.988/1989, com espeque em decisão judicial transitada em julgado (proferida nos autos da ação ordinária de nº 91.00.15818-6), não obstante ter sido publicada a Lei 9.249/95 fixando alíquotas uniformes para exação que não teria sido objeto de análise pela citada sentença;

b) glosa de despesas relativas a valores pagos pela Samarco à Vale S/A como contraprestação à arrendamento de direito de pesquisa e exploração de lavras minerárias, sustentando, neste particular, que tais pagamentos seriam classificáveis como *royalties*, na

forma do art. 22, "b", da Lei 4.506/64, que seriam indedutíveis, na tal qual previsto no art. 353, I, do RIR, uma vez que a Vale S/A é sócia da recorrente.

No que tange ao primeiro fato infracionário, a fiscalização aduziu, resumidamente, que, não obstante haver, de fato, decisão judicial que garantisse ao contribuinte o direito de calcular o IR com base na alíquota de 18%, fixada na Lei 7.988/89 (como forma de benefício fiscal atribuível, exclusivamente, "*à exportação de minerais abundantes*", tratada no Decreto-Lei 1.240/72), a relação jurídico-processual instaurada a partir daquele processo se limitava à legislação então vigente (Lei 8.034/90 que fixou um alíquota geral de 30% para o cálculo do IRPJ), não se estendendo à legislação editada posteriormente, inclusive, à própria propositura da citada ação.

Afirmou, mais, que o citado benefício teria sido instituído antes da Constituição de 88 e, mesmo não considerando a sua "não derrogação" pela Lei 9.249/95, o art. 41 do ADCT teria, *per se*, revogado o benefício ora tratado.

Em relação ao segundo fato supra descrito, a Auditoria Fiscal afirmou que os valores tratados no contrato ali mencionado tipificariam, a toda monta, a hipótese descrita no art. 22, "b" da mencionada Lei 4.506/64, seja pela própria natureza aferível a partir da avença retro referida, seja por ter, tanto a recorrente, como a Vale, registrado contabilmente tais valores como "*royalties*".

Pois bem. Regularmente intimada da autuação, a recorrente opôs a sua impugnação administrativa, sustentando, em apertadíssima síntese:

a) quanto a insuficiência de recolhimento do IR, que:

a.1) a Lei 7.988/89, publicada, pois, posteriormente à CF88, confirmou o benefício fiscal originariamente previsto no art. 1º Decreto-lei 2.413/88, elevando, todavia, a alíquota ali descrita de 6% para 18%; sustenta, neste passo, que a publicação daquela lei teria afastado a consequência tratada no art. 41 do ADCT;

a.2) o acórdão proferido nos autos da ação ordinária já tratada acima lhe garantiria o direito ao recolhimento do IRPJ com base na alíquota de 18% e que, a mingua de uma nova lei que modificasse os critérios jurídicos específicos adotados pela Lei 7.988/89, ou ante a inocorrência de situações fáticas novas que desbordassem do conteúdo da norma jurídico-processual instaurada a partir do aludido acórdão, qualquer entendimento que pretendesse desconsiderar tal *decisum* violaria a garantia da coisa julgada;

a.3) o STJ e STF teriam pacificado o entendimento sobre a soberania da coisa julgada material, mesmo no caso de relações jurídico-tributárias de trato continuado (invocando, inclusive decisões que versavam sobre a CSLL e a posterior declaração de sua inconstitucionalidade);

a.4) a despeito da Lei 9.249/95 ter sido publicada no curso do processo, a União não aventou tal discussão no feito e que isto, *per se*, evidenciaria o entendimento de que esta norma não representaria "fato extintivo ou modificativo" de seu direito;

a.5) a Lei 7.889/89 seria norma específica, por tratar de benefício fiscal (obedecendo, inclusive, os preceitos do art. 150, § 6º, da CF88) e que a Lei 9.249/95, por sua vez, seria norma de caráter geral e, por isso, a sua publicação posterior não teria revogado,

expressa ou tacitamente, os preceitos daquel'outra norma, estando válidos, pois, seus dizeres, até a data presente.

b) no que toca às despesas com a aquisição/exploração de direitos de lavra, que:

b.1) o contrato firmado com a Vale em 1989 contemplaria a cessão (transferência) definitiva dos direitos de lavra das áreas tratadas no TVF, não se caracterizando como hipótese de uso, gozo, ou exploração de tais direitos por terceiro, nem tampouco hipótese de arrendamento, afastando-se, neste passo, a aplicação dos preceitos do art. 22, "b", da Lei 4.506/64;

b.2) sucessivamente, ainda que de arrendamento se tratasse, esta modalidade contratual, no direito minerário, não se confunde com o arrendamento civil e comporta, outrossim, aquisição ainda que parcial dos direitos de propriedade dado que, no curso de sua execução, a coisa a ser restituída ao término do contrato não será a mesma trasladada no início da avença, o que também não permitiria tipificar a hipótese descrita na citada Lei 4.506;

b.3) que ultrapassadas as questões anteriores, o art. 71 da Lei 4.506 (que veda a dedução de despesas com royalties pagos à sócios do contribuinte) se limitaria à figura da pessoa física, sócia da empresa pagadora, não se estendendo às pessoas jurídicas, suscitando, neste particular, inclusive, a ilegalidade do art. 353, I, do RIR.

c) por fim, que a cobrança de juros SELIC sobre a multa de ofício seria ilegal, devendo ser decotada do crédito constituído por meio do auto de infração.

Instada a ser pronunciar sobre a impugnação oposta, a DRJ de Campo Grande houve por bem julgar integralmente improcedente a impugnação, reafirmando, basicamente, as conclusões exaradas pela Fiscalização e afastando, também, a alegação de ilegalidade da cobrança da SELIC sobre a multa de ofício.

O contribuinte tomou ciência do resultado do julgamento por meio de cientificação eletrônica (termo de abertura de fl. 959) em 13 de março do ano corrente, tendo interposto o competente recurso voluntário no dia 11 do mês subsequente (conforme se extrai do termo de solicitação de juntada de fl. 961), por meio do qual reiterou os argumentos de sua impugnação.

Contra o recurso em análise, a PGFN apresentou as suas contrarrazões, reiterando os fundamentos contidos no TVF e no acórdão recorrido e, mais, trazendo aos autos a informação de que esta matéria, em relação ao recorrente e ao contrato tratado neste PA, já havia sido objeto de decisão pela Câmara Superior através dos acórdãos 9101.001-854 e 9101-002.356, que versaram sobre a questão da coisa julgada, e o acórdão 9101-002.806 (ainda não formalizado) que tratou, especificamente, das despesas relativas à cessão dos direitos de lavra.

Os autos então foram remetidos à este Colegiado para a competente análise.

Este o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

I. Da insuficiência de recolhimento pela aplicação da alíquota de 18%

Nos termos do art. 44, alíneas "a" e "b", do Decreto 40.702/56, a alíquota geral do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica estava fixada em 15% para lucros apurados de até Cr\$ 500.000,00, acrescida de 20% para valores que superassem esse montante. Estas eram as alíquotas gerais descritas na legislação de regência que vigoraram até 1963.

Posteriormente, foi editada a Lei 4.154, fixando a alíquota geral do IRPJ em 23%; em 1964, a Lei 4.506 aumentou esta alíquota para 28% e em 1966, após a edição do Decreto-lei de nº 62, aumentou-se, novamente, a alíquota geral para 30%, sendo mantido este percentual até o final da década de 70.

No ano de 1979 a Lei 5.154 e o Decreto-lei de nº 62 foram revogadas; neste mesmo ano, foi publicado o Decreto-lei de nº 1.704, fixando a alíquota geral do IRPJ em 35%; em 1982, esta alíquota foi reduzida, novamente, para 30%, conforme determinação constante do Decreto-lei 1.967; em 1983, a partir da edição do Decreto-lei 2.065, a predita alíquota foi elevada, mais uma vez, para 35%.

Até então, vigorava, ainda, o adicional de imposto de renda ao percentual de 5%; com o advento da Lei 7.450, de dezembro de 1985, este adicional foi aumentado em 5 pontos percentuais (estes percentuais ainda foram objeto de alterações posteriores, mormente quanto a apuração do IR calculado segundo o lucro presumido).

Em 1995, a Lei 8.981 fixou a alíquota geral do IRPJ em 25%...

Pedindo desde logo desculpas, caso este relator tenha se esquecido de alguma outra variação ou disposição legal que tenha modificado as preditas alíquotas, o fato é que, somente com o advento da Lei 9.249/95, foram estabelecidas as alíquotas atualmente vigentes, para a apuração do IRPJ.

O mais importante, todavia, é que ao longo de todo este tempo, e a despeito das sucessivas modificações do aspecto material do Imposto, diversas leis e normas paralelas foram editadas, tratando de alíquotas específicas para determinados setores e, como é o caso presente, de benefícios fiscais, sem que as ditas modificações lhes retirassem a validade ou eficácia.

O próprio benefício objeto desta querela, foi originariamente criado pelo Decreto-lei 1.240, de 11 de outubro de 1972 (ainda que, neste caso, não contemplasse uma alíquota diferenciada, mas, isto sim, hipótese de redução da base de cálculo), recriado em 1988 (por meio do Decreto-Lei 2.413) e alterado pela Lei 7.988/89; e, entre 1972 e 1989, a alíquota geral do Imposto de Renda sofreu 4 (quatro) alterações sem que, em qualquer momento fosse

sustentado, dito, ou pretendido que as normas que tratassem de alíquotas diferenciadas ou benefícios fiscais perdessem a sua eficácia.

Mais que isso, a Lei 9.249/95 é tratada e invocada como a norma que "unificou" as alíquotas do IRPJ, conclusão com a qual não concordo, *venia concessa*. Todas as normas tratadas anteriormente veicularam alíquotas gerais e unificadas para o imposto federal, sempre respeitando, todavia, os tratamentos diferenciados contemplados na legislação adjacente. A Lei 9.249/95 é, nada mais, que outra norma a modificar as leis e disposições normativas anteriores que versavam, também, sobre a alíquota geral do IRPJ.

Com o devido respeito mas a situação ora analisada me parece, realmente, muito mais simples do que transparece, tanto nas razões do Auto de Infração, como no acórdão da DRJ como no próprio recurso voluntário.

A Lei 7.988/89 era norma específica que tratava de uma situação igualmente específica e, a meu sentir, a despeito mesmo da declaração obtida pelo contribuinte em sede de decisão judicial, tal norma prevalece até a data atual, inalterada, e inabalada, em especial porque o legislador ordinário *assim não o quis* (dado não ter assim se pronunciado, expressa ou implicitamente).

Me permitam, agora, elaborar um pouco mais a conclusão acima, a fim de que eu não peque pela omissão ou, mesmo, pela falta fundamentação.

I.1 O benefício tratado pelo Decreto-Lei 2.413 e alterado pela Lei 7.988/89 e o art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

A despeito do acórdão da recorrido não ter se debruçado sobre esta questão, tanto a Fiscalização, como o próprio recorrente, sobre ela teceram as suas considerações e, por isso mesmo, não posso deixar, aqui, também, de me manifestar.

E, para melhor ilustrar a tese do fisco, me permitam reproduzir, aqui, um trecho do acórdão deste Conselho, proferido pela Câmara Superior e invocado pela PGFN em suas contrarrazões (acórdão 9101-001.854), que bem delimita a lide neste ponto:

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 7.988/1989, que aliás, se tratar de lei que "Dispõe sobre a redução de incentivos fiscais" - ou seja, tem o sentido inverso de "confirmar" (fls. 1085).

Em linhas gerais, a Lei 7.988/89 confirmou ou não o incentivo fiscal, para os fins do art. 41, § 1º, do ADCT? O fato dela não dizê-lo expressamente, a despeito de tratar diretamente do benefício previsto no Decreto-Lei 2.413 seria insuficiente para confirmá-lo?

Em relação ao trecho do acórdão acima, *data maxima venia*, não encontro meios para concordar com tais conclusões; primeiramente, dizer que a Lei ao dispor sobre

redução de benefício estaria confirmando a sua exclusão é forçar uma interpretação que, nem de longe, se aproxima de uma razoabilidade mínima.

Ora, quisesse o legislador, de fato, o fim do citado benefício, não haveria qualquer lógica em se editar uma norma para lhe reduzir quantitativamente a extensão... bastaria revogá-lo ali, explicitamente, ou aguardar o decurso do prazo fixado no art. 41 do ADCT que, lembre-se, determina que os entes federados reavaliem os benefícios fiscais; na minha opinião, o que a Lei 7.988 fez foi, justamente, reavaliar o incentivo tratado no Decreto-Lei 2.413, reduzi-lo e, com isso, mantê-lo.

E, diga-se, os motivos pelos quais este assunto não foi objeto de análise pela DRJ, e nem de questionamento pela PGFN, é porque sabem que este entendimento não prevalece, nem mesmo, dentro da Receita Federal. Neste sentido, confira-se as conclusões exaradas no Parecer Normativo da PGFN de nº 966, de 29 de agosto de 1994 (ainda vigente, diga-se):

3. Efetivamente, longe de ter a isenção em foco passado in albis nos dois anos que se seguiram à promulgação da Constituição de 1988, foi ela, ao revés, reavaliada para todos os efeitos do disposto no art. 41 do ADCT, haja vista a revogação expressa contida no art. 9º da Lei nº 7.988, de 28.12.89. Aquele dispositivo derogou o art. 17 do Decreto-Lei nº 2.433/88, ou seja, aboliu em parte tal isenção, apenas regando" o § 1º do art. 17 do Decreto- lei nº 2.451, de 29 de julho de 1988" (sic) <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

4. Se assim é, ao invés de modificar ou suprimir, a Lei 7.988/89 manteve e confirmou referida isenção, inclusive para os efeitos do art. 41 do ADCT, derogando-a, apenas, quanto ao § 1º daquele art. 17, isto é, quanto à manutenção e utilização dos créditos do IPI relativamente a matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

(...)

9. E vale também aqui trazer à colação. como simples achega, o exemplo do incentivo da produção de aço, que guarda grande similitude com o caso vertente. Também tais benefícios, previstos na Lei nº 7.554, de 16.12.86, foram reduzidos a partir de 1.1.89 por força do art. 6º da citada Lei 7.988/89; e, por igual, foram eles confirmados à face do disposto no art. 41 do ADCT, inconcebível que seria pensar na possibilidade de se reduzir algo sem antes avaliá-lo.

É verdade que esta opinião foi objeto de revisão pelo Parecer 966/94. Todavia, fica evidente que a discussão não estava pacificada, nem mesmo dentro da própria PGFN.

Na opinião deste relator, a Lei 7.988 representa a reavaliação e a confirmação do benefício tratado nestes autos, restando atendido, pois, neste particular, o requisito do § 1º do art. 41 do ADCT (não por outra razão, semelhante óbice não foi, sequer, aventado nos autos da ação ordinária de nº 91.00.15818-6).

I.2 A Lei 9.249/95 e a Lei 7.988

Afirmar-se, também, que a Lei 7.988 foi revogada pela 9.249 é, a toda evidência, uma acinte aos preceitos do art. 2º, §§ 1º, 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, cujo teor, peço licença para transcrever abaixo:

Art.2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

Ora, analisando o § 1º, e comparando-o com os diplomas legais aqui versados, temos que:

a) a Lei 9.249 não revogou *expressamente* a Lei 7.988;

b) as disposições da Lei 7.988 e da Lei 9.249 *não são incompatíveis*; concluir-se desta forma, seria o mesmo que concluir que normas que venham a tratar de isenções, tributação diferenciada ou outros benefícios seja incompatíveis com as normas gerais de tributação previamente publicadas;

c) a Lei 9.249 estabeleceu regras gerais de tributação do IR; ela não tratou do benefício fiscal setorial ou dos benefícios fiscais em geral e, por isso mesmo, não *regulou integralmente a matéria* abordada seja pelo Decreto-Lei 2.413, seja pela própria Lei 7.988.

Isto é, a regra aplicável ao caso é do § 2º do artigo acima reproduzido; a Lei 7.988 é específica: destinou-se a reger, exclusivamente, os incentivos nela expressamente aventados, nada mais. Já a Lei 9.249 tratou de regras **gerais** de tributação do IR, tendo, especificamente, reduzido a alíquota geral do imposto para quinze por cento, *algo que, como já foi demonstrado anteriormente, ocorreu sucessivas vezes ao longo da história sem que se verificasse quaisquer impactos sobre outras normas tributárias que versassem sobre benefícios fiscais, normas isentivas e quejandos.*

A Lei 7.988 é norma específica e só poderia ser revogada por outra norma que tratasse do mesmo assunto ou que o dissesse expressamente, pena de se malferir os preceitos da LICC anteriormente transcritos; e, por isso mesmo, com ou sem decisão judicial, seus ditames estão em pleno vigor, até a data de hoje.

I.3 Na declaração obtida pelo contribuinte cravou-se a necessidade de norma explícita sobre o benefício tratado na Lei 7988, que, a mingua desta, perdura e persiste à data de hoje, inclusive.

A conclusão acima aposta, é confirmada pelo acórdão do TRF proferido nos autos da ação ordinária declaratória proposta pelo contribuinte (autos de nº 91.00.15818-6), especificamente no seguinte trecho, já reproduzido pelo recorrente, mas que, peço vênha, retranscrevo agora:

Tendo a empresa um incentivo fiscal para exportação de minerais elaborados, não pode o benefício, com 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 da 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 o apelante o direito ao benefício fiscal em análise (grifos no original).

Notem que esta decisão garante e declara (com efeitos prospectivos) o direito do recorrente de gozar do benefício fiscal "até que a lei seja modificada para abarcar as exportações de minerais elaborados"; ha um só tempo, o trecho acima deixa evidente que, **somente uma lei específica poderia acabar com o benefício tratado pela Lei 7.988** e, lado outro, o direito declarado em prol do recorrente é de gozar do benefício enquanto não publicada a citada lei.

É verdade que a ação acima tratada analisou o conflito aparente entre a Lei 7.988 e a Lei 8.034/90, não tendo, à época, abordado a questão trazida pela Lei 9.249, até porque, não editada à época da propositura da predita demanda; mas nem mesmo a causa de pedir imediata do contribuinte objetivava reconhecer o seu direito a partir da invalidação da Lei 8.034, mas apenas a inaplicabilidade desta ou de qualquer outra lei que não se debruce sobre o objeto específico do benefício contido na Lei 7.988. Em verdade, diga-se, o pedido do recorrente, deduzido na inicial da ação anteriormente citada, comportou duas declarações distintas, como se extrai do trecho abaixo reproduzido (fls. 794):

Por conseguinte, considerando-se a ilegalidade de que se revestiria a cobrança do Imposto de Renda nos parâmetros determinados na Lei nº 8.034/90, pede e espera a Autora seja declarado que o cálculo do referido imposto incidente nas suas exportações incentivadas deve ser efetuado mediante alíquota de 18% (dezoito por cento), sem o adicional. Requer seja declarada a inexistência de relação jurídico-tributária da Autora em relação à Lei 8.034/90 (...).

Análise conjunta dos pedidos acima, que, insista-se, comportavam duas declarações distintas (uma positiva, declarando o direito de submeter ao regramento da Lei 7.988, e outra negativa, declarando a inexistência de relação jurídica que compila o recorrente a se submeter ao regramento da Lei 8.034), indicia e consubstancia uma conclusão inabalável e inafastável: se, de fato, a declaração relativa à Lei 8.034 produz efeitos, somente, em relação à esta relação jurídica específica, **a primeira declaração de existência de relação jurídica é muito mais abrangente - e impõe a sua observância, mesmo com o advento da Lei 9.249, já que, ali, reconhece-se o direito do recorrente enquanto não sobrevier lei que extinga ou modifique, especificamente, o benefício tratado na Lei 7.988/89.**

Neste particular, entendo, a Lei 9.249 não impôs uma mudança jurídica capaz de tipificar a hipótese do art. 471 do antigo Código de Processo Civil (art. 505, I, do CPC atual), porque a relação jurídica declarada (o direito subjetivo ao gozo do benefício da Lei

7.988), não foi, por tudo que já expus anteriormente, abarcado pela ulterior Lei 9.249. Em linhas gerais, enquanto não sobrevier lei que trate especificamente do benefício relativo à exportação de minerais abundantes, o recorrente estará protegido pela coisa julgada.

I.4 Conclusão parcial.

A luz das conclusões propostas acima, voto, neste ponto, por dar provimento ao recurso voluntário.

II. Da glosa das despesas afeitas ao contrato de exploração minerária.

II.1 Premissas incontroversas.

A demanda revolve duas premissas maiores:

a) a exploração de direitos minerários pertencentes à terceiros é remunerada por meio de *royalties*, consoante dispõe o art. 22, "b", da Lei 4.506/64.

b) os *royalties* pagos à sócio detentor da empresa pagadora (pessoa física ou jurídica) encerra a indedutibilidade para fins de determinação do lucro real.

O Fisco e o Contribuinte não divergem quanto a premissa descrita em "b"; o recorrente sustenta, todavia, que vedação à dedução de *royalties* se restringira aos pagamentos efetuados à pessoas físicas, não se estendendo, pois, às jurídicas.

O problema, então, singer-se-ia à premissa tratada em "a" e às premissas menores da autuação, quais sejam:

a) o "Contrato de Transferência de Direitos Minerários para Exploração de Jazidas de Minério de Ferro" (fls.861/874) trataria de alienação (transferência de titularidade) dos citados direitos ou, como defende a fiscalização, aperfeiçoaria simples contrato de "arrendamento" ou, quiçá, cessão do uso e gozo de tais direitos;

b) os pagamentos descritos no contrato acima, e objetos da glosa fiscal, tinham como destinatário empresa sócia da recorrente; no caso, a Vale é controladora (nas palavras do próprio recorrente) da Samarco.

Como bem se vê, acima, não há, também, controvérsias quanto a segunda premissa menor; isto é, não se discute a relação societária havida entre a recorrente e a Cia Vale de Rio Doce S/A; consentaneamente, não caberá discussões maiores, caso se conclua que os pagamentos tratados no "Contrato de Transferência de Direitos Minerários para Exploração de Jazidas de Minério de Ferro" seriam efetivamente classificáveis como "*royalties*"; neste caso, dos pressupostos fáticos previstos no art. 353, I, do RIR, apenas a existência ou não de pagamentos de *royalties* permanece controvertida.

E esta questão que tento, agora, solucionar.

II.2 Cessão de direitos x cessão de uso - pressupostos do art. 22 da Lei 4.506/64

Reza o citado art. 22, da Lei 4.506, *caput*, o que se segue:

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos (...).

O núcleo da norma em testilha, diga-se, é o "uso", "fruição ou exploração" da coisa ou do direito; não versa o preceito em análise sobre a alienação ou cessão definitiva do direito ou da coisa para o fim a que se destina o artigo. Assim, verdade seja dita, se determinado concerto, contrato ou acordo dispõe sobre a alienação de um bem (corpóreo ou incorpóreo), os pagamentos aí observados não serão classificáveis como *royalties*.

O art. 22, pois, trata de atributos próprios da propriedade sem que, todavia, se observe a sua transferência; o direito de propriedade (ou, no caso presente) a titularidade dos direitos são mantidos pelo seu adquirente original, aproximando-se, e muito, da figura do uso, tratada nos artigos 1.412/1413 do Código Civil. Calham, aqui, as lições de Orlando Gomes, que discorre de forma objetiva mas muito completa sobre este instituto:

O uso não consiste no desmembramento da faculdade de usar contida no domínio, como afirmam os que admitem a formação dos direitos reais na coisa alheia pelo fracionamento da propriedade; mas, para fixar mais inteligivelmente seu conteúdo e distingui-lo do usufruto, a concepção do desmembramento de poderes inerentes ao domínio ajuda. Ao usufrutuário corresponderiam: o jus utendi e o jus fruendi. Ao usuário apenas o jus utendi, isto é, o direito de usar a coisa alheia sem percepção de seus frutos. Era esse o conceito de uso no Direito Romano, tal como expresso no Digesto: uti potest frui non potest. Mas, como nota Maynez: esse preceito restritivo foi alterado na prática, pois, em muitos casos, tornava o direito inútil, pelo que se veio a admitir que, em determinadas situações, o usuário poderia perceber frutos da coisa, se só assim tivesse utilidade prática.

Com esta compreensão passou ao direito moderno. Algumas legislações se referem expressamente ao direito do usuário de perceber frutos da coisa dada em uso. Passa a ser, assim, usufruto limitado. Tal como o usufrutuário, o usuário usa e desfruta o bem. Mas, como esclarece Lafayette, ao usuário concede-se apenas a faculdade de perceber certa porção de frutos, tantos quantos bastem para as suas necessidades e das pessoas de sua família. Essa orientação foi adotada no Direito pátrio, porquanto, embora se refira apenas à fruição da utilidade da coisa, refere-se às exigências das necessidades pessoais do usuário e de sua família, o que indica a possibilidade de percepção dos frutos quando a coisa seja proveitosa por esse modo (GOMES, Orlando. Direitos Reais, Coord. BRITO, Evaldo, 19 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.p. 351/352.

Mais adiante, o mencionado autor frisa, ainda, que o uso não comporta divisão, nem tampouco a sua transferência, tendo, por isso mesmo, "caráter eminentemente personalíssimo, constituindo exceção ao princípio da transmissibilidade dos direitos patrimoniais" (op. loc. cit). Por fim, afirma que "dada a extensão limitada do uso, torna-se necessário acentuar o dever do usuário de não embaraçar os exercícios dos direitos do

proprietário, notadamente o de perceber os frutos da coisa. O usuário é obrigado, finalmente, a restituir a coisa tão logo se extinga o direito" (op. cit. p. 355).

Ainda que, contudo, possamos nos apropriar de parte dos conceitos deste instituto, não é caso de considerá-lo exclusivamente para tipificar as hipóteses do art. 22 da Lei 4.506, mormente porque o "uso", no Código Civil, além de estar tratado dentro do capítulo de direitos reais, tem aplicação, parece-nos, limitada às pessoas físicas.

E, mesmo que não restrinjamos as hipóteses do art. 22 aos casos de "uso" (na acepção do código civil) do direito ou de um dos direitos elencados em seus incisos, não podemos relegar algumas características que seriam comuns e, lado outro, essenciais à tipificação das hipóteses ali descortinadas.

Dentre tais características, duas me parecem suficientemente razoáveis:

a) o caráter personalíssimo do "uso", "fruição" e "exploração" de sorte que o usuário, fruidor ou explorador não possa transferir tal "atribuição" a terceiros; ele não detém o direito de dispor da coisa ou direito, mas apenas de usar e fruir;

b) o dever de *"não embarçar os exercícios dos direitos do proprietário, notadamente o de perceber os frutos da coisa"*. Em linhas gerais, se não se estiver diante da possibilidade de se reaver a coisa ou direito, estar-se-á, objetivamente, diante de hipótese de perda do atributo inerente à propriedade/titularidade; ter-se-á transferido não só o uso, mas a própria coisa/direito.

E aqui, repousam as principais diferenças entre a cessão de uso e a cessão do direito, ao menos, a meu ver. A cessão do direito, diga-se, importa na transferência de todos os atributos inerentes à propriedade/titularidade do direito e, diferentemente da cessão de uso (ou do "uso", tão só), importa em:

a) transferir ao cessionário não só o *jus utendi* e o *jus fruendi*, mas, também, o *jus abutendi*, podendo dispor do direito da forma que lhe aprouver, inclusive, mediante nova cessão;

b) definitividade do ato; o cessionário gozará da coisa ou direito e de seus frutos e não terá, em tese, que partilhar ou dar ao cedente qualquer tipo de parcela destes frutos; encerrado o direito de propriedade pela cessão, não há que cogitar, pela natureza do negócio, a reserva, ao cedente, de qualquer direito inerente aos frutos futuros..

Pois bem. Assentados estes prenúncios jurídicos, vejamos do que se trata, realmente, o contrato objeto desta demanda.

II.3 O contrato de cessão tratado neste PA - formas de transferência/cessão dos direitos de exploração no direito minerário - *quid iures*

Cabem aqui, de antemão, alguns esclarecimentos contextuais necessários à compreensão do contrato e das diversas nuances nele havidas; primeiramente, o imóvel em que se encontram situadas as minas era de propriedade da empresa Belgo Mineira, ao passo que o direito de exploração e lavra eram (ou ainda são?) de titularidade da SAMITRI que, posteriormente, foi incorporada pela Cia. Vale do Rio Doce S/A.

A recorrente ainda faz outros esclarecimentos concernentes à operações de transferência de direitos minerários ocorridos nos idos de 75 e 79, como parte do projeto de sua criação, propriamente. As cessões posteriores (de direitos minerários ou de exploração de direitos minerários - ainda decidiremos isso) também faziam parte do projeto de criação da SAMARCO e são elas que originaram a celeuma aqui versada.

Dito isto, passemos ao que de fato importa; e para tanto, vejamos, num primeiro momento qual é o objeto do contrato em apreço. Transcrevo a cláusula primeira da aludida avença (fls. 864):

O objeto do CONTRATO é a transferência, para exploração, de uma reserva parcial, remanescente de lavra anterior, de minério de ferro hemalítico de baixo teor e situada em parte bem delimitada da reserva total constituída nos decretos de lavra de n. (...), 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.

Objeto do contrato, a meu sentir, é suficientemente claro; não se trata, por esta cláusula, de um contrato de transferência do uso, gozo ou fruição; a literalidade do preceito contratual acima é cristalina: "o objeto do CONTRATO é a **transferência, para exploração, de uma reserva parcial**" e não a cessão do uso ou fruição da reserva; pela aludida cláusula, não estaríamos, também, diante de um hipótese de "empreitada" para exploração da reserva.

Sabemos, todavia, que nem sempre a literalidade de uma determinada cláusula contratual revela, de fato, a essência do acerto... é necessário uma prospecção mais profunda do negócio, até porque, como se demonstrará mais adiante, existem, realmente, certas perplexidades que, ao fim e ao cabo, terminaram por convencer a fiscalização, e a própria DRJ, de que o citado contrato não era aquilo que a sua cláusula primeira dizia ser.

Atentem, agora, para os subítens 1.2.1 e 1.2.2 (com maior destaque para este último) do contrato que consta das fls. 864/865. Transcrevo, pois, primeiramente, a cláusula 1.2.1, *verbis*:

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 (...) pelo qual foi a SAMITRI autorizada a lavrar minério de ferro no local denominado "Corpo Alegria Centro", propriedade rural da Belo-Mineira (...).

Este preceito contratual confirma o que diz a cláusula primeira; trata-se de descrição de procedimento para atingir o objetivo contido no acerto, qual seja, a transferência dos direitos minerários à recorrente.

E, aqui, cabe um parêntese necessário, inclusive, para adequar as conclusões exaradas no tópico anterior, à premissa agora tratada. É que, nos termos do art. 55 do Decreto-

Lei 227/67 (Código de Mineração), ocorrendo a cessão dos direitos, observar-se-á, após averbado o respectivo ato, *a extinção da concessão original*:

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.

A Lei, é verdade, utiliza a expressão "alienação", ao invés de "cessão" - tais expressões, entretanto, são, sim, sinonímicas, mormente quando tratamos de transmissão de direitos e não bens corpóreos. De toda sorte, o termo, cessão/alienação dos direitos de lavra, encerra, em si mesmo, definitividade e, justamente porque, uma vez ocorrido, extingue os direitos do adquirente originário e aqui, fica evidente, ao menos, um dos atributos mencionados no tópico anterior (a definitividade inerente à cessão de direitos, distinguindo-a, pois, da cessão de uso).

Agora, se o subitem 1.2.1, acima, não desafia maiores questionamentos, o mesmo não pode ser dito do subitem 1.2.2, cujo teor, peço vênia, reproduzo a seguir:

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 (...)conforme planta (...) anexada a este CONTRATO e que dele faz parte (...).

Notem que esta previsão se refere à outra área (Corpo Alegria Este/Oeste) que não aquela descrita no item 1.2.1 (Corpo Alegria Centro).

Ora, o contrato versa sobre "cessão de direitos" mas, ao menos em relação a uma das áreas de lavra, há previsão de outorga de escritura de "arrendamento" de direitos minerários, que, a primeira vista, poderia, sim, tipificar a hipótese descrita no art. 22, "b", da Lei 4.506/64. E esta, frise-se, foi a primeira de várias perplexidades que provocaram, efetivamente, o trabalho fiscal tratado neste feito.

O recorrente, neste particular, traz dois argumentos para justificar esta previsão:

a) o arrendamento era necessário para viabilizar a exploração da jazida até que ocorresse a transferência efetiva dos direitos de lavra mediante averbação no DNPM (conforme determina o art. 55, § 1º, do Código de Mineração anteriormente tratado);

b) o arrendamento minerário difere completamente do arrendamento mercantil previsto no Código Civil, especialmente porque, nele, observa-se o exaurimento, ainda que parcial, da coisa cedida e, diante disto, conforma uma cessão de direitos, ainda que temporária, não tipificando, outrossim, a cessão de uso.

No que tange ao primeiro argumento, vejam bem, se o arrendamento era ou não necessário à vista de uma certa demora para se proceder à averbação da cessão no DNPM, entendo até mesmo ser irrelevante (e, em princípio, era sim importante porque a cessão ocorreria somente após a homologação, pelo DNPM, do desmembramento da área total de que fazia parte esta lavra - conforme se depreende da cláusula, 1.2.2, parte final). Isto porque, inegavelmente, houve a cessão definitiva dos direitos minerários relativos à esta área específica, como fazem prova dos documentos de fl. 891/893 (escritura pública de cessão de direitos minerários relativos à área Corpo Alegria Este/Oeste) e 901/905 (averbação da cessão de direitos minerários relativos à área Corpo Alegria Este/oeste).

Ou seja, ainda que o arrendamento pudesse encerrar o pagamento de *royalties*, o fato é que este arrendamento perdurou, apenas, até 1999, sendo certo, outrossim, que os valores tratados nesta demanda referem-se aos anos de 2011 e seguintes, quando a cessão acima já havia se operado.

Nesta esteira, fica, até mesmo, prejudicada a questão relativa ao segundo argumento sustentado pelo recorrente.

Dando continuidade à prospecção das previsões contratuais, e mais uma vez deparando-nos com previsão que, a primeira vista, cause nova perplexidade, voltemo-nos à análise da cláusula sexta que trata da remuneração da cedente. Veja-se:

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 a seus acionistas a título de dividendos.

A cláusula anterior a que se refere o citado preceito trata da remuneração a ser paga ao proprietário do solo, remuneração esta exigida pelo próprio Código de Mineração e não é objeto da autuação, especialmente, porque, em 1995, o terreno pertencente à Belgo-Mineira foi adquirido pela Recorrente.

Seja como for, a meu sentir, o cerne de todo o problema estaria nesta cláusula; é, sem sombra de dúvidas, esta previsão que causa maior confusão sobre a real natureza do contrato, notadamente por contemplar pagamento mensal e "vitalício" (ao menos até a exaustão das minas) que não é comum, em absoluto, à contratos de "compra e venda". E é, nela, diga-se, que repousam os principais argumentos da fiscalização, da DRJ e da PGFN.

Particularmente, destaca-se o seguinte trecho do voto constante da decisão de primeiro grau (fls. 940):

No caso, conquanto tenham sido estipuladas condições objetivas para determinação de um possível preço (percentual definido aplicado sobre o valor bruto que a empresa obrigada vier a pagar aos seus acionistas), esse preço somente ficará perfeitamente determinado quando perecer a coisa (reservas minerais) ou o objeto da cessão. É evidente que se reveste de causa natural de extinção das obrigações qualquer uma que tenha como contrapartida o direito de explorar coisa que se acabará pela sua exploração ao longo do tempo, que não foi senão o próprio objeto da cessão.

Nesse sentido, seria absurdo dizer que houve a transmissão da propriedade desse direito, por meio de uma compra e venda, 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.

Venia concessa, ainda que semelhante forma de pagamento não seja habitual ou usual, ela não é suficiente para afastar a validade do, ou descaracterizar o, contrato; todos os documentos trazidos aos autos, em especial aqueles constantes de fls. 901 e seguintes dão conta de que a cessão de direitos prevista no art. 55 do Decreto-Lei 277/67, de fato, ocorreu; mais que isso, todas as cláusulas anteriores (mesmo a 1.2.2) dão conta de que se houve arrendamento, este se findou com a outorga da escritura pública de cessão já tratada anteriormente (e juntada à fl. 891/893), datada de 1999.

Lado outro é razoável assumir que o estabelecimento do pagamento em cotas mensais, até o esgotamento dos recursos, é a forma mais eficaz de fixar um preço justo pela cessão (ante a imprevisibilidade inerente a este tipo de empreendimento) ainda que, de fato, faça com que tal contrato, apenas neste ponto, se assemelhe a outra modalidade que não a pura e simples compra-e-venda.

Mais que isto, insisto, semelhante previsão não é suficiente, *per se*, para descaracterizá-lo, notadamente quando todas as demais cláusulas e provas apontam para a ocorrência efetiva da cessão de direitos, cabendo, todavia, uma única ressalva que se centra na autorização restrita para a retransmissão dos direitos de lavra pela recorrente e que, portanto, limita o seu direito de dispor da coisa. Tal restrição, no entanto, não elimina a possibilidade de transferência deste direito, mister que, na cessão de uso, simplesmente não existiria.

Quanto a assertiva de que as empresas (Recorrente e Vaale) teriam escriturado contabilmente os valores aqui tratados como *royalties*, a prova da natureza de tais pagamentos é definida pelo contrato e não, *concessa venia*, por declarações tratadas na contabilidade das empresas (que não participaram da formulação dos contratos e nem acompanham a produção mineral) que, no limite, poderiam estar equivocadas até mesmo de erro material.

O contrato, pois, a meu ver, é contrato de cessão de direitos e não de cessão de uso...

II.4 Conclusão parcial.

Concluindo-se que o contrato em análise versa sobre cessão de direitos, e não a cessão de uso, os pagamentos dele decorrentes não se afeiçoam aos preceitos do art. 22, "b", da Lei 4.506/64 e, por isso mesmo, não são classificáveis como *royalties*.

Assim, não se aplicam ao caso as vedações do art. 353, I, do RIR, pelo que voto por dar provimento ao recurso voluntário também neste tópico.

III. Conclusão final.

Prejudicadas as demais questões, por todo o exposto, voto por dar provimento integral ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Redator Designado

Peço *venia* ao Relator, que, como sempre, fez uma exposição minuciosa do seu ponto de vista, para manifestar minha discordância sobre os temas que passo a enfrentar.

Da insuficiência de recolhimento pela aplicação da alíquota de 18%

Discute-se se a Lei nº 7.988, de 1989, satisfaz ou não a exigência do § 1º do artigo 41 do ADCT, que revogava todos os incentivos fiscais não confirmados em até dois anos da promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/88), *in verbis*:

ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS

(...)

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. (grifei)

(...)

O Relator defende que a citada lei confirmou o incentivo com respaldo nos seguintes argumentos: (i) não é razoável dizer que a Lei, ao dispor sobre redução de benefício, estaria confirmando a sua exclusão; (ii) caso o legislador quisesse o fim do benefício bastaria revogá-lo expressamente ou aguardar o término do prazo de dois anos do § 1º do artigo 41 do ADCT, não havendo lógica em editar Lei para reduzi-lo quantitativamente (aumento de alíquota); (iii) o sentido da Lei foi exatamente reavaliar o incentivo, reduzi-lo e mantê-lo.

Com o máximo respeito não é assim que entendo. Não vejo incoerência em considerar que a norma não confirmou o benefício, e o fez a partir de uma avaliação, sim, de que sua permanência pelo prazo de dois anos da promulgação da Constituição deveria se dar com alíquota majorada.

Penso que a interpretação de norma que trata de benefício, isenção parcial, no caso, não pode buscar nada que a norma não expresse com clareza e literalidade, nesse sentido o artigo 111 do CTN. E o que diz a Lei nº 7.988, de 1989:

LEI Nº 7.988, DE 28 DE DEZEMBRO DE 1989.

Dispõe sobre a redução de incentivos fiscais.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989:

I - passará a ser 18% (dezoito por cento) a alíquota aplicável ao lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988;

(...)

Uma interpretação simples, objetiva e literal não pode concluir que esta norma, como redigida, pretende confirmar o incentivo fiscal para os fins previstos no ADCT. Caso assim o quisesse o legislador teria sido explícito. O que o legislador pretendeu, no meu entendimento, foi aumentar a alíquota de determinado incentivo enquanto ele ainda estivesse em vigor (dois anos após a CF/88), o que não é nenhum absurdo a ferir a razoabilidade. É, sim, o que está escrito.

Esse é o entendimento do Parecer PGFN nº 966, de 1994, abaixo parcialmente transcrito, que, a partir de recurso hierárquico de Empresa, tratava de dirimir conflito de interpretação entre a PGFN e a Receita Federal, Parecer que revisou o Parecer PGFN/CAT nº 437/92:

13. Além disto, o art. 41 do ADCT determinou que os incentivos setoriais, como é o caso, fossem "confirmados por lei". Portanto - essa confirmação há de ser, se não expressa, pelo menos clara, notória, evidente, o que, efetivamente, não ocorreu.

14. Acerca do problema, vale transcrever trechos do Parecer do tributarista Geraldo Ataliba que leciona, sobre a citada norma do ADCT:

"E é inovador o § 1º, na medida em que estabelece o desaparecimento dessas isenções, no prazo de dois anos, a partir da promulgação da Constituição se não sobrevier explícita atividade legislativa mantendo-as. Ai, o único preceito realmente típico e próprio de norma jurídica, produtor de efeitos jurídicos substanciais, porque modificadores dos

efeitos normais da aplicação do sistema jurídico. Deveras, o aí preceituado estabelece que, se o legislador quiser manter algum Incentivo setorial de natureza fiscal, deverá fazê-lo explicitamente, dentro do prazo de dois anos". (destacamos)

(...)

"Em outras palavras; para que a manutenção deles se dê por prazo superior ao mencionado, requer esse § 1º explícita atividade legislativa (de cada legislador competente). Nisso, assim, a inovação normativa contida no preceito do § 1º do art. 41: ao contrário de - como decorreria da simples aplicação do texto constitucional - a omissão do legislador implicar a persistência normal desses incentivos, inverte-se o procedimento para erigir-se explícita decisão legislativa". (destacamos).

(...)

A parte inovadora do art. 41 do ADCT - que está no § 1º - limita-se prever a perda de eficácia das isenções incentivadoras não revogadas anteriormente, ou não prorrogadas, de modo explícito, por lei ordinária.

Em outras palavras, aí se está estabelecido . que - se a lei ordinária mantiver essa isenção - ela ultrapassará o prazo de dois anos após a promulgação da Constituição. Quer dizer, o legislador ordinário - querendo manter as isenções incentivadoras - precisa manifestar-se de modo explícito e inequívoco. Em o não fazendo, estará concorrendo para a operação da revogação, no dia 5.10.90". (destacamos).

(...)

A peculiaridade do § 1º do art. 41 do ADCT está em requerer pronunciamento explícito, para manutenção das isenções incentivadoras além de dois anos. Aí a sua especificação (claro é, também, que só cabe qualificar isso de prorrogação, se a lei ordinária foi editada antes do prazo: 0.5.10.90)". (destacamos)

(...)

Como dito, decorridos os dois anos e havendo inércia do legislador ordinário, a revogação opera-se automaticamente e no mesmo dia, porque, não havendo aí surpresa não se pode alegar a falta de previsão do contribuinte, não havendo por que, nessa hipótese, invocar-se o princípio da

anterioridade". (in Rev. Direitos Tributários, Ano 13, nº 50, pág. 50 e segts.)

Das conclusões do citado Parecer interessa a abaixo transcrita:

18. Diante do exposto, julgamos conveniente o reexame do entendimento desta PGFN e concluímos, nos seguintes termos:

I- o art. 17, III, "a", do D.L. 2.433/88, com alteração do D.L. 2451/88, que dá guarida ao direito da recorrente, foi alcançado pelo art. 41, do ADCT, e, portanto a isenção nele contida extinguiu-se em 5/10/90;

(...)

III - o silêncio do legislador ordinário, quando da edição da Lei 7.988/89, no que se refere aos incentivos definidos nos incisos II a V, do art. 17, do D.L. 2.433/88, não pode ser entendido como confirmação, porque o Constituinte exigiu "confirmação em lei" e omissão não pode ser havida como positividade normativa;

(...)

Nestes viés, discordo do Ilustre Relator para concluir que a Lei nº 7.988, de 1989, não tratou da "confirmação" a que se refere o § 1º do artigo 41 do ADCT, se não veiculou mera alteração de alíquota de benefício que estava então vigente.

Sobre o argumento de que a lei geral não revoga a lei especial e respeito à coisa julgada, adoto, *mutatis mutandis*, as razões de decidir do Acórdão nº 9101002.356, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, da relatoria da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujo excerto transcrevo:

No que se refere ao primeiro tema trazido pela Recorrente, a discussão de mérito cinge-se à determinação da alíquota de IRPJ aplicável ao lucro da exportação incentivada de minerais abundantes auferido pela Contribuinte nos anos-calendário objeto do lançamento: se é a alíquota específica prevista no art. 1º da Lei nº 7.988, de 1989 (alíquota de 18%, sem adicional) ou aquela geral fixada no art. 1º da Lei nº 9.249, de 1995 (alíquota de 15%, com adicional), levando-se em consideração, ainda, o fato de haver decisão judicial transitada em julgado em favor da Contribuinte acerca dessa matéria.

Nesse sentido, cumpre transcrever, inicialmente, os dispositivos em questão (sublinhou-se):

Lei nº 7.988, de 1989 (que "dispõe sobre a redução de incentivos fiscais"):

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989:

I passará a ser 18% (dezoito por cento) a alíquota aplicável ao lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988;

(...)

§ 1º Os adicionais de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.462, de 30 de agosto de 1988, não incidirão sobre o lucro de que trata o inciso I deste artigo.

Lei nº 9.249, de 1995 (que "altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências")

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. (Redação dada pela Lei 9.430, de 1996)

§ 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. (Redação dada pela Lei 9.430, de 1996)

§ 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. (Vide Lei nº 12.761, de 2012)

Como se extrai do Termo de Verificação Fiscal - TVF (e-fls. 501 e ss.), a Contribuinte apurava e recolhia IRPJ sobre o lucro da exportação de minerais à alíquota de 18%, sob o argumento de estar amparada em decisão proferida pelo TRF da 1ª Região, na Apelação Cível nº 95.01.28658-4/MG (que reformou sentença de primeiro grau proferida na Ação Ordinária nº 91.00.15818-6), transitada em julgado em 20/03/1998. Tal decisão declarava o seu direito de recolher o imposto nos termos da legislação anterior à Lei nº 8.034, de 1990, permanecendo-lhe aplicável a alíquota prevista na Lei nº 7.988, de 1989 (de 18%), uma vez que a alíquota de 30% prevista na Lei nº 8.034, de 1990 "não se aplica à exportação incentivada de minério de ferro, como mineral elaborado".

(...)

Necessário, portanto, antes de enfrentar o tema da vulneração dos efeitos prospectivos da coisa julgada material em razão das alterações das circunstâncias jurídicas, verifica se há, de fato, novas circunstâncias jurídicas a envolver a

determinação da alíquota de IRPJ aplicável aos lucros de exportações incentivadas de minerais abundantes.

Nesse ponto, cabe referir que há pelo menos outros três julgados sobre essa matéria envolvendo a própria Contribuinte. Além do acórdão paradigma trazido pela Fazenda Nacional (acórdão nº 103-22.937, Relator Flávio Franco Corrêa, de 28 de março de 2007), tem-se a decisão desta 1ª Turma da CSRF (acórdão nº 9101-001.854, Relator Marcos Aurélio Pereira Valadão, de 29 de janeiro de 2014), que apreciou recurso especial da Contribuinte contra o paradigma em questão, mantendo a decisão recorrida, contrária à Contribuinte. Há também o acórdão nº 101-96.207 (Relatora Sandra Faroni, de 14 de junho de 2007), este favorável à Contribuinte, agasalhando a mesma tese da decisão ora recorrida, no sentido de que, no conflito normativo entre a Lei nº 7.988, de 1989, e a Lei nº 9.249, de 1995, prevalece a primeira, por ser norma especial anterior (aplicando-se a regra de solução de antinomias jurídicas expressa pelo brocado "lex specialis deroga generali").

Não posso, no entanto, subscrever tal tese, pela mesma razão já acolhida por esta 1ª Turma da CSRF no antes referido acórdão nº 9101001.854, ou seja, pelo simples motivo de que não se estabelece a dita antinomia entre as normas, uma vez que a Lei nº 9.249, de 1995, ao trazer nova disposição acerca da alíquota do IRPJ (art. 3º), estabelecendo alíquota geral de IRPJ independentemente da atividade econômica explorada e ao revogar expressamente as disposições em contrário (art. 36), revogou a regra do art. 1º da Lei nº 7.988, de 1989, que impunha alíquota específica de 18% "ao lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988". Veja-se o teor do art. 36 da Lei nº 9.249, de 1995:

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

Iº 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.

Não procede o argumento da Contribuinte de que, como a Lei nº 7.988, de 1989, não consta do rol dos atos normativos revogados pelo art. 36 da Lei nº 9.249, de 1995, continua em vigor. Tal rol, introduzido com o vocábulo "especialmente", é meramente exemplificativo, não se podendo concluir que, se um dispositivo da Lei nº 7.988, de 1989, não se encontra em tal rol, não foi revogado. A revogação se dá por se tratar de disposição em contrário às novas regras, independentemente de constar no rol exemplificativo.

Fazendose uma análise, ainda, do Regulamento do Imposto de Renda vigente ao tempo dos fatos geradores, qual seja, o Decreto nº 3.000, de 1999, tem-se:

Art. 541. A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de quinze por cento sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, apurado de conformidade com este Decreto (Lei nº 9.249, de 1995, art.3º)

§1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, à pessoa jurídica que explore atividade rural de que trata a Lei nº 8.023, de 1990 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, §3º).

§ 2º O lucro inflacionário acumulado, até 31 de dezembro de 1987, das pessoas jurídicas abrangidas pelo disposto no art. 2º da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, será tributado à alíquota a que estava sujeita a pessoa jurídica no exercício financeiro de 1988 (Lei nº 7.730, de 1989, art. 28).

SUBTÍTULO II

ADICIONAL

Art.542. A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de dez por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 1º e Lei nº 9.430, de 1996, art. 4º)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, §2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 4º, § 2º).

§ 2º O disposto aplica-se, igualmente, à pessoa jurídica que explore atividade rural de que trata a Lei nº 8.023, de 1990 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 3º).

§ 3º Na hipótese do art. 222, a parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a vinte mil reais, está sujeita à incidência do adicional de que trata este artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 2º).

§ 4º *O adicional será pago juntamente com o imposto de que trata o art. 541 (DecretoLei nº 1.967, de 1982, art. 24, § 3º).*

Ou seja, se a norma que prevê alíquota de 18% sem adicional ainda estivesse vigente, certamente o Regulamento de 1999 teria que fazer tal menção, como o fez para o lucro inflacionário acumulado, por exemplo. Na sequência, quando o regulamento trata das isenções, reduções e deduções do imposto, também nenhuma alusão é feita, como se pode observar da leitura dos arts. 544 a 619. Aliás, nem mesmo no Regulamento anterior (Decreto nº 1.041, de 1994) havia tal previsão:

Alíquotas e Adicional

SUBTÍTULO I

Alíquotas Gerais

Art. 550 A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de vinte e cinco por cento sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, apurado de conformidade com este Regulamento (Lei nº 8.541/92, arts. 3º, § 1º, 15 e 21).

§ 1º *A pessoa jurídica que explorar atividade rural pagará o imposto à alíquota de vinte e cinco por cento sobre o lucro da exploração ajustado (Lei nº 8.023/90, art. 12 e § 3º).*

§ 2º *O lucro inflacionário acumulado, até 31 de dezembro de 1987, das pessoas jurídicas abrangidas pelo disposto no art. 2º da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, será tributado à alíquota a que estava sujeita a pessoa jurídica no exercício financeiro de 1988 (Lei nº 7.730/89, art. 28).*

§ 3º *O imposto será calculado sobre o lucro expresso em quantidade de Ufir diária (Lei nº 8.541/92, arts. 3º § 1º, 14, § 5º, 15, e 21).*

SUBTÍTULO II

Adicional

Art. 551. A pessoa jurídica estará sujeita a um adicional do imposto à alíquota de dez por cento sobre a parcela do lucro real ou arbitrado que ultrapassar (Lei nº 8.541/92, art. 10):

I - 25.000,00 Ufir, para as pessoas jurídicas que apurarem a base de cálculo mensalmente;

II - 300.000,00 Ufir, para as pessoas jurídicas que apurarem o lucro real anualmente 1º limite revisto o inciso II deste artigo será proporcional ao número de meses do ano-calendário, no caso de período-base inferior a doze meses (Lei nº 8.541/92, art. 10, § 3º).

§ 2º *O disposto no caput deste artigo não se aplica às pessoas jurídicas a que se refere o art. 350 (Lei nº 8.023/90, art. 12). Instituições Financeiras*

Art. 552. A alíquota de que trata o artigo anterior será de quinze por cento para os bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras ou distribuidoras de títulos e valores mobiliários e empresas de arrendamento mercantil (Lei nº 8.541/92, art. 10, § 1º).

Art. 553. O adicional referido nos arts 551 e 552 será pago juntamente com o imposto de que trata o art. 550 (Decreto-Lei nº 1.967/82, art. 24, § 3º).

Irredutibilidade

Art. 554. O valor do adicional de que trata este Subtítulo será recolhido integralmente como receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções, inclusive as previstas no Capítulo I, do Subtítulo III, do Título VI (Lei nº 8.541/92, art. 10, § 2º).

É de se constatar que apenas as pessoas referidas no art. 350 do RIR/94 estavam isentas do adicional: ou seja apenas as que tinham por objeto a exploração da atividade rural. Percebe-se também que quando o Regulamento quis tratar das alíquotas diferenciadas, ele o fez, como foi o caso das Instituições Financeiras. E mais, com a Lei nº 9.249/95, até mesmo as pessoas jurídicas que exploravam a atividade rural passaram a ser tributadas pelo adicional.

É também importante destacar que, mesmo em situações de incentivo fiscal, o legislador não tem permitido a dedução sobre o adicional, como por exemplo, no caso das empresas titulares do PDTI (destaques do RIR/99):

Limite

Art. 498. A soma da dedução de que trata esta Subseção, juntamente com as dos arts. 581 e 590, não poderá reduzir o imposto devido em mais de oito por cento, não se aplicando a dedução sobre o adicional de imposto devido pela pessoa jurídica (Lei nº 8.849, de 1994, art. 5º, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 2º).

Irredutibilidade

Art. 543. O valor do adicional de que trata este Subtítulo será recolhido integralmente como receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º, § 1º).

Esses dispositivos dos regulamentos demonstram, de forma cristalina, que o benefício fiscal de que trata o Decreto-lei nº 2.413, de 1988, com a alteração dada pela Lei nº 7.988, de 1989, já não se encontrava no mundo jurídico ao tempo de sua publicação, o que é endossado, também, quando se interpreta o

art. 41, §1º, do ADCT da Constituição Federal, cujo inteiro teor ora transcrevo: (...)

Dito isso, cumpre avaliar se, ainda que legislação superveniente tenha imposto nova alíquota de IRPJ, que, sendo indistinta, se aplica também ao lucro da exportação incentivada de minerais abundantes auferido pela Contribuinte, o seu direito de apurar o IRPJ à alíquota prevista na Lei nº 7.988, de 1989, garantido pelo trânsito em julgado da decisão na Apelação Cível nº 95.01.28658-4/MG, permanece intocado.

Penso que não. Como bem assinalado no TVF, após a edição da Lei nº 8.034, de 1990, cuja aplicação foi afastada pela decisão judicial para o caso da Contribuinte, a alíquota do imposto de renda passou por diversas alterações, até que a Lei nº 9.249/1995, a fixou em 15%, mais adicional, na forma do seu já transcrito art. 3º, § 1º. É dizer, leis supervenientes alteraram as regras aplicáveis na determinação da alíquota de IRPJ do lucro da exportação incentivada de minerais abundantes auferido pela Contribuinte.

Verifica-se, portanto, a situação prevista Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011, em que "a alteração nos suportes fático ou jurídico existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de relações jurídicas tributárias continuativas faz cessar, dali para frente, a eficácia vinculante dela emergente em razão do seu trânsito em julgado". Veja-se a síntese das conclusões alcançadas nesse Parecer (destacouse):

99. Eis a síntese das principais considerações/conclusões expostas ao longo do presente Parecer: (i) a alteração nos suportes fático ou jurídico existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de relações jurídicas tributárias continuativas faz cessar, dali para frente, a eficácia vinculante dela emergente em razão do seu trânsito em julgado:

(ii) Possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, precisamente por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados; (ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte;

(iii) o advento de precedente objetivo e definitivo do STF configura circunstância jurídica nova apta a fazer cessar a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias;

(iv) como a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado é automática, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da constitucionalidade da lei tributária, o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos daí para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial; por outro lado, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte-autor deixa de estar obrigado ao recolhimento do tributo, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que, para tanto necessite ajuizar ação judicial;

(v) em regra, o termo a quo para o exercício do direito conferido ao contribuinte-autor de deixar de pagar o tributo antes tido por constitucional pela coisa julgada, ou conferido ao Fisco de voltar a cobrar o tributo antes tido por inconstitucional pela coisa julgada, é a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF. Excepciona-se essa regra, no que tange, naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tenha havido inércia dos agentes fazendários quanto à cobrança; nessas hipóteses, o termo a quo do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo em questão, é a publicação do presente Parecer.

A Contribuinte argumenta em suas contrarrazões que a edição da Lei nº 9.249, de 1995, é anterior ao trânsito em julgado da decisão judicial (ocorrido em 20/03/1998), sem que sua aplicação tenha sido suscitada ou mesmo que tenha a União ajuizado ação rescisória. Compulsando-se as peças da ação judicial de que aqui se trata, no entanto, vê-se que na petição inicial, datada de 10/6/1991 (e-fls. 126 e ss.), a Contribuinte pede que "considerando-se a ilegalidade de que se revestiria a cobrança de Imposto de Renda nos parâmetros determinados na Lei nº 8.034/1990 (...) seja declarado que o cálculo do referido imposto incidente nas suas exportações incentivadas deve ser efetuado mediante a alíquota de 18% (dezoito por cento), sem o adicional" e que "seja declarada a inexistência de relação jurídico-tributária da Autora em relação à Lei nº 8.034/1990". Ante sentença desfavorável, a Contribuinte recorreu e o TRF da 1ª Região, na já referida Apelação Cível nº 95.01.28658- 4/MG (e-fls. 153 e ss.), assim se pronunciou:

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 ao benefício fiscal em análise.

Diante do exposto, dou provimento à apelação para, reformando a sentença, julgar procedente a ação e 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.

Ou seja, é insofismável que o objeto da lide não alcançava os efeitos da Lei nº 9.249, de 1995, na determinação da alíquota de IRPJ aplicável ao lucro da exportação incentivada de minerais abundantes.

Veja-se, aliás, que a lei cuja aplicação foi afastada pela decisão judicial em tela (Lei nº 8.034, de 1990) também fixava alíquota específica de IRPJ para determinada atividade econômica (no caso, exportações de produtos manufaturados nacionais e serviços). Como indica o acórdão do TRF da 1ª Região, a conclusão pela não aplicação dessa Lei se baseou no fato de que minério de ferro não é produto manufaturado. Ou seja, determinou-se no julgado qual de duas alíquotas específicas se aplicavam à Contribuinte (a de exportação de produtos manufaturados nacionais e serviços, ou a da exportação incentivada de minerais abundantes). Trata-se de situação bastante diversa da trazida com a Lei nº 9.249, de 1995, que como se viu, estabeleceu alíquota (e adicional) única, indistinta às atividades econômicas.

Destaca-se, ademais, que a própria decisão judicial menciona: “Até que a lei seja modificada, para abarcar as exportações de minerais elaborados(..)”, ou seja, a lei não foi modificada para abarcar as exportações de minerais elaborados, mas o foi para todas as pessoas jurídicas, sem exceção.

É de se concluir, portanto, que a decisão judicial transitada em julgado em favor da Contribuinte na Apelação Cível nº 95.01.28658-4/MG não possuía mais eficácia vinculante frente aos fatos geradores de IRPJ ocorridos nos anos-calendário 2007 e 2008 e alcançados pelo lançamento objeto do presente processo, razão pela qual deve o auto de infração ser mantido.

Situação que já foi alvo de mais de duas decisões das Turmas da CSRF, não há muito a inovar, uma vez que consolidados os argumentos, tanto favoráveis à contribuinte quanto ao Fisco, devendo o julgador se posicionar e aderir à tese que lhe pareça mais adequada à correta aplicação das normas jurídicas pertinentes ao caso concreto.

Desta forma, pelos fundamentos expostos e acolhendo os argumentos da I. Conselheira, de cujo voto transcrevi os excertos acima, divirjo do I. Relator e nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

Indedutibilidade de Royalties pagos a Sócio

A Vale é sócia da Recorrente.

Aqui, o acórdão recorrido atribui características de arrendamento ao contrato assinado entre a Recorrente e a Samitri (Vale), uma vez que não foi estabelecido um preço, mas a avença foi no sentido da "cedente" pagasse o "preço" até "que a coisa dada para exploração pereça".

A Recorrente por sua vez defende que o contrato é de cessão de direitos de exploração mineral, pelo que o pagamento que faz é o preço do direito cedido. Entende, também, que a proibição legal de dedução de royalties se refere apenas à pessoa física, não se lhe aplicando.

O I. Relator apresenta seu voto reconhecendo o caráter de cessão de direitos e afastando a tributação imposta, manifestando que a forma de pagamento acordada, por si só, não é suficiente para descaracterizar o contrato.

Exatamente neste aspecto tenho opinião contrária.

Como bem apontado pelo acórdão atacado e corroborado nas contra-razões da Procuradoria da Fazenda, a cessão de direitos possui o mesmo conteúdo jurídico do contrato de compra e venda e este, por sua vez contém três elementos, a saber: coisa, preço e consentimento.

Sobre o contrato de compra e venda, transcrevo artigos do Código Civil em vigor:

Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

Art. 487. É lícito às partes fixar o preço em função de índices ou parâmetros, desde que suscetíveis de objetiva determinação.

Pelos fundamentos adotados pelo acórdão recorrido, temos uma descaracterização do contrato de cessão de direitos, que, em que pese o nome adotado, possui conteúdo de arrendamento. Isso porque o preço não é certo, não é determinado, tampouco determinável, constituindo-se em pagamento de royalty.

A Recorrente afirma que o preço é custo de aquisição dos direitos minerários, e que o ajuste por preço variável não altera a natureza de cessão, e diz que os artigos 481 e 487 acima transcritos confirmam seu entendimento.

Vejamos a cláusula contratual de preço:

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 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 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.

Da leitura das cláusulas acima conclui-se que a Samarco pagará o preço até a exaustão da mina e este preço é variável. Então, qual o preço que a Samarco pagou pela suposta cessão de direitos? Não há como atribuir-se um preço ao negócio. Peço escusas pela analogia simplória, mas é como se uma licença de táxi fosse objeto de compra e venda (e não houvesse óbice legal para tanto) e o preço fosse fixado por mês, um percentual do valor recebido pelo adquirente enquanto ele pudesse dirigir o veículo. Isto é um contrato de compra e venda?

Entendo que não. O preço é da essência do negócio e da forma como foi contratado não corresponde ao pagamento pela aquisição de direitos, estando muito mais próximo de pagamento pelo uso, fruição, exploração de direitos minerários, como apresentado no art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964:

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 1.642, de 1978) (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

(...)

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

(...)

Mas há outro ponto a confirmar este entendimento, uma vez que, da forma como contratado, o variação do preço ficará ao alvedrio da suposta cessionária, a Samarco. Sim, dividendo é a parcela do lucro atribuída à cada ação da sociedade e, exceção da distribuição legal mínima (art. 202 da Lei nº 6.404, de 1976), a Assembléia, ou como deliberar o Estatuto, poderá decidir qual parcela do lucro será efetivamente distribuída.

Há ainda a possibilidade de prejuízo líquido do exercício, e inexistência de lucros acumulados e de reserva de lucros; ou, mesmo, de conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o § 5º do artigo 17 da Lei nº 6.404/76, situação em que não haveria distribuição de dividendos e, conseqüentemente, pagamento do preço.

Então, é dada à Samarco a decisão sobre o preço a ser pago, que não guarda proporção com a exaustão da jazida, se não com a distribuição de dividendos da Empresa.

E mais, a fiscalização destaca em seu relatório que a Vale detém "expressiva participação acionária" na Samarco, não falando, porém, em controle. Sem embargo, pode-se afirmar que a Vale exerce séria influência nas decisões da Samarco, o que nos levaria à possibilidade de a "cedente" determinar o valor a receber nos termos contratuais, haja vista sua participação decisiva nas Assembleias e na própria administração da "cessionária".

Ora, se é a Samarco que decide o preço a pagar, ainda considerando a influência da Vale, uma vez que empresas distintas, certamente não estamos diante de um contrato de cessão, pois o Código Civil prevê que seria caso de nulidade, senão vejamos:

Art. 489. Nulo é o contrato de compra e venda, quando se deixa ao arbítrio exclusivo de uma das partes a fixação do preço.

Vários são os questionamentos que advém desta forma negocial.

A Samarco, para pagar um valor justo para a suposta cedente, teria que explorar unicamente a jazida objeto do negócio. Não poderia diversificar os negócios como base em seu objeto social, pois estaria pagando o "preço" da cessão de direitos com um percentual de dividendos sobre outras atividades, e o contrato é claro: a base de cálculo para o pagamento são os dividendos, independentemente da origem do lucro.

Ao que vê este contrato fez um apanhado da cessão de direitos e do arrendamento, ficando com a parte conveniente de cada um dos institutos, o que só é possível por se tratar de negócio entabulado entre partes relacionadas, afinal, em situação de livre mercado e de absoluta independência entre as partes é de se duvidar que a cedente aceitaria o preço da forma que se coloca.

Não se está questionando se pode ser realizado negócio misto, nos moldes apontados. As pessoas jurídicas podem fazer o negócio mais conveniente entre si, não olvidando o pagamento correto dos tributos devidos. No caso, entendendo serem devidos royalties, cuja dedução da base de cálculo do IRPJ, no caso concreto, são defesos por lei, do que resulta pagamento a menor do imposto.

Também nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

A Lei proíbe a dedução de royalties para o sócio pessoa física e não jurídica

A alegação de que a lei que impede a dedução da despesa com royalties restringe-se à sócio pessoa física não procede pelos mesmos argumentos apresentados no acórdão recorrido que acolho:

Em outra alegação, a Impugnante aduz que, ainda que se classifiquem os pagamentos efetuados como royalties, mesmo assim esses valores seriam dedutíveis na apuração do IRPJ, tendo em vista que o art. 353 do RIR/1999, quando previu a indedutibilidade das despesas com royalties pagos a sócios pessoas jurídicas, extrapolou a Lei 4.506, de 1964, art. 71, em manifesta ilegalidade.

Acerca da dedutibilidade das despesas com royalties o RIR/1999, assim prescreve:

“Art.352. 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 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71).

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;”. (Grifos acrescentados)

*Entretanto, o art. 353, do RIR/1999, notadamente no seu inciso I, quando prevê a indedutibilidade dos “royalties pagos a sócios, **pessoas físicas ou jurídicas**, ou dirigentes de empresas”, não extrapolou nem aumento o alcance do aludido art. 71, que contém a seguinte redação:*

*“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:*

a) quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento; e

(...)

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

(...)

*d) os **“royalties”** pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;”*
(Grifos acrescentados)

Como se vê, a lei veda expressamente a dedutibilidade dos royalties pagos aos sócios da pessoa jurídica. Não há, no texto legal, nenhuma restrição do conceito de sócio para abarcar apenas aqueles que sejam pessoas físicas. As pessoas sejam naturais ou as sociedades empresárias ou não, constituídas à luz da legislação civil ou comercial vigente, possuem, como regra geral, personalidade jurídica e capacidade para adquirir ou exercer direitos, inclusive o de tornar-se sócio de outra pessoa jurídica, formando, assim, uma sociedade.

*O que houve na redação do inciso I, do art. 353, do RIR/1999, foi apenas a inserção entre vírgulas da oração explicativa, adiante negritada: sócios, **pessoas físicas ou jurídicas**, ou”. O que não aumenta nem extrapola o alcance do texto legal original, mas o explica para a sua melhor compreensão. Vale lembrar que, gramaticalmente, a oração explicativa não é essencial nem obrigatória, mas tão-somente optativa.*

*Como se sabe das regras de interpretação das leis, ao intérprete não é dado restringir aonde a lei não restringe. No caso, a lei veda a dedução das despesas com royalties pagos a sócios **ou** dirigentes de empresas. Não se pode, pois, inferir que a vedação recai somente para o sócio que seja dirigente, que, nesse caso, somente pode ser pessoa física. A partícula “**ou**”, na condição de aditiva ou alternativa, alcança quatro situações distintas, a saber: (a) o dirigente (pessoa física) da empresa que não seja sócio; (b) o dirigente (pessoa física) da empresa que seja sócio; (c) o sócio (pessoa física) que não seja dirigente da empresa; e (d) o sócio que seja pessoa jurídica.*

Da impossibilidade de exigência de multa

A Recorrente invoca o artigo 112 do CTN para afirmar que não seria razoável exigir-se valores a título de penalidade diante de uma situação de dúvida, em especial no caso de empate de votos. Pede que, no caso de manutenção da autuação, ela seja afastada.

A multa aplicada no caso presente foi a prevista no artigo 44 inciso I da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007:

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;

Já o artigo 112 do CTN assim prescreve:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

O CTN atribui ao aplicador da lei a possibilidade de interpretar a norma de maneira mais favorável ao contribuinte, o que seria pertinente ao caso presente houvesse algum grau de discricionariedade na aplicação da multa em tela.

Entendo que a multa em questão é de aplicação vinculada no caso de decisão contrária à pretendida pela Recorrente, ainda que no caso de empate na votação da Turma, pois a norma contida no artigo 112 do CTN trata de interpretação de forma mais favorável o que pressupõe a existência de mais de uma forma possível de interpretação.

Caso a decisão seja desfavorável à tese da Recorrente, teremos, inexoravelmente, pagamento a menor dos tributos, caracterizando a falta de pagamento descrita na lei do que decorrerá o lançamento de ofício, havendo a subsunção completa.

Não tratando o CTN de remissão, não há como afastar a multa de ofício. O caso seria diferente se estivéssemos tratando de multa qualificada, sendo necessário o dolo, quando, aí sim, caberia a discussão em torno da natureza do dolo: se natural ou normativo, ou, ainda, se estaríamos no campo da culpa consciente.

Mantenho, nesses termos, a multa de ofício aplicada.

Da ilegalidade dos juros SELIC sobre multa de ofício

Sobre a questão esta Turma já manifestou entendimento sobre a procedência da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Assim, reproduzo manifestação sobre o tema constante do processo 13896.721338/2013-36, da Relatoria da Conselheira Ester Marques Lins de Souza, que adoto como razão de decidir:

*Como cediço, os **débitos** de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas. Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, do suposto não pagamento dos tributos e contribuições nos prazos legais.*

*O artigo 142 do CTN, descreve, na verdade, o fato de que, no mesmo auto de infração, pode ocorrer o lançamento tributário, em que se exige o tributo devido pelo contribuinte, e a aplicação da penalidade pelo fato de este contribuinte ter deixado de recolher o tributo. Portanto reunidos em um único lançamento, e, devidamente discriminados, a cobrança do tributo e a aplicação da multa pela infração, resta constituído o **crédito tributário** que deve ser exigido com os acréscimos legais (juros de mora).*

*Portanto, efetuado o lançamento tributário, de ofício, ou seja, constituído o **crédito tributário** a sua substância é o pagamento do tributo e da penalidade pecuniária aplicada pelo descumprimento da norma legal, no presente caso, a denominada multa de ofício de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.*

*Sobre os juros de mora, o próprio art. 161 do CTN menciona a incidência dos juros sobre o **crédito** não integralmente pago no vencimento, não podendo ser outro crédito senão àquele constituído nos termos do art.142 do CTN, ou seja, crédito tributário (objeto prestacional, representado em dinheiro) = tributo (não pago) + penalidade aplicada (não paga).*

Dizer que a penalidade aplicada não integra o montante do crédito tributário não passa de um flagrante equívoco.

A exigência dos juros sequer depende de formalização, uma vez que serão devidos sempre que o principal (tributo ou penalidade) estiver sendo recolhido após o prazo de vencimento, mesmo que não quantificados (os juros) quando da formalização do crédito tributário por meio do lançamento.

Apesar disso, há quem argumente que, se do crédito a que se refere o caput do transcrito art. 161 do CTN constasse a multa de ofício, não haveria razão para mencionar nesse mesmo dispositivo “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Não é nenhuma novidade dizer que o CTN é recheado de repetições.

A verdade é que, não haveria necessidade de novamente constar no mencionado artigo 161 tal comando, porque a partir do lançamento surge o crédito, no entanto com o intuito de afastar os juros de mora outros argumentos poderiam advir no sentido de que tendo sido aplicada a penalidade não seria cabível a aplicação dos juros de mora porque a “penalidade” seria em substituição de outros encargos etc..

Ora, a caracterização da mora dá-se de direito, e, não depende sequer que o sujeito passivo seja interpelado com o auto de infração. Não sendo o valor devido integralmente pago até o vencimento, o crédito deve ser acrescido de juros de mora.

Partilho do entendimento expresso no Parecer MF/SRF/Cosit/Coope/Senog nº 28, de 02 de abril de 1998, segundo o qual, considerando o disposto no art.161 do CTN, é possível concluir que mencionada norma legal autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa em caráter geral, nada impedindo que a lei específica disponha de forma diferente, determinando que os juros de mora devam incidir apenas sobre os tributos e as contribuições.

É certo que tivemos no passado dispositivos legais (art. 59 da Lei nº 8.383/91 e art.84 da Lei nº 8981/95) que deixaram dúvidas quanto a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

A interpretação literal decorrente da mencionada legislação era no sentido de que pela redação das leis mencionadas os juros deveriam incidir apenas sobre os tributos e contribuições, não autorizando, pois, a exigência dos juros de mora sobre outros débitos sem a natureza jurídica de tributo.

No entanto, com a edição da Lei nº 9.430/96, é possível mudar de paradigma para concluir que, com apoio no artigo 61 e seu § 3º, restou explícito ser cabível a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, a partir do vencimento da penalidade, cujos fatos geradores (descumprimento da norma legal) ocorrerem a partir de 01/01/1997, vejamos:

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

...

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

(Grifei)

Sobre o vencimento da multa de ofício lançada, depreende-se dos autos de infração que a multa de ofício tem prazo para pagamento, qual seja, trinta dias após a ciência do lançamento pelo sujeito passivo. Ora, se os juros moratórios a que se refere o § 3º do art. 61, da Lei nº 9.430/96, somente se aplicam sobre débitos com prazo de vencimento, infere-se que incidem sobre a multa de ofício não paga no prazo de trinta dias após a ciência do lançamento pelo autuado.

O artigo 43 da lei nº 9.430/96 ao tratar do auto de infração sem tributo (crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente) prevê a incidência de juros de mora calculados à taxa Selic sobre o crédito tributário formalizado, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento, o que demonstra claramente a imbricação com o art.161 do CTN e com o artigo 61, § 3º da mesma Lei nº 9.430/96, desnecessário seria repetir que nos casos da multa de ofício de que trata o artigo 44 da mesma lei também deverão incidir os juros de mora.

*Feitas as considerações acima e no contexto de uma interpretação sistemática, é forçoso concluir que ao teor do art.161 do CTN, bem como dos artigos 43, parágrafo único, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, por se tratar de **débitos** para com a União, incidem tanto sobre os tributos quanto sobre a multa de ofício, os juros de mora com base na taxa Selic a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do seu pagamento.*

Sabendo-se que os juros de mora incidem a partir de vencimentos distintos em relação ao vencimento do tributo e ao vencimento da multa lançada de ofício (30 dias após a ciência do lançamento). Antes do lançamento não há falar em juros de mora sobre a multa de ofício.

Os juros de mora incidentes sobre as multas pecuniárias proporcionais, aplicadas de ofício, terão como

termo inicial de contagem o mês seguinte ao do vencimento do prazo fixado na intimação do auto de infração ou de notificação de lançamento, conforme fixado na Portaria MF nº 370 de 23-12-88, verbis:

I - Os juros de mora incidentes sobre as multas pecuárias proporcionais, aplicadas de ofício, terão como termo inicial de contagem o mês seguinte ao do vencimento do prazo fixado na intimação do auto de infração ou da notificação de lançamento e serão calculados, à razão de 1% (um por cento) ao mês-calendário ou fração, sobre o valor corrigido monetariamente.

II. Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Nesse sentido traz-se à lume excerto do voto do Desembargador Dirceu de Almeida Soares quando do julgamento, pela 2ª. Turma do TRF4, da AC 2005.72.01.000031-1/SC, em 2006 (Leandro Paulsen, Direito Tributário, 9ª ed., Livraria do Advogado, pág. 1028), ipsi litteris:

“...tanto a multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo. Tampouco há falar em violação da estrita legalidade ...O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.”

Com efeito, é legítima a exigência de juros de mora tanto sobre os débitos lançados como da respectiva multa de ofício, não pagos no vencimento, calculados pela taxa Selic a partir do primeiro dia do mês subsequente ao dos respectivos vencimentos dos prazos até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento, conforme determinação legal expressa.

Para sedimentar as considerações feitas no presente voto, traz-se à colação o entendimento expresso nos seguintes Acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscal desse Egrégio Conselho Administrativo:

ACÓRDÃO nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007:

JUROS DE MORA – MULTA DE OFÍCIO – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

ACÓRDÃO nº 9101002.501-1ª Turma, julgado em 12/12/2016

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Exercício: 2002**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.*

Assim, considero correta a aplicação da taxa SELIC como juros de mora sobre a multa de ofício.

Conclusão

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento integralmente, nos termos do voto proferido.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filhos - Redator Designado

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Com a devida vênia ao i. relator Gustavo Guimarães da Fonseca, apesar de bem lançados os fundamentos de seu voto quanto à exigência do IRPJ à alíquota aplicada às empresas em geral, acompanhei o voto divergente proferido pelo i. conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho pelas conclusões. Embora concorde parcialmente com a fundamentação do voto vencedor, entendo que existem outros a serem agregados à discussão.

A primeira questão, no que se refere à alegação da recorrente de que a Lei nº 7.988/1989 ao dispor sobre o aumento da alíquota prevista no Decreto-Lei nº 2.413/1988, para o exercício 1990 teria confirmado o incentivo nos termos preconizados pelo § 1º da artigo 41 do ADCT não se sustenta a uma análise do próprio texto legal.

O legislador optou expressamente pela simples remissão ao incentivo previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 2.413/1988 para majorar a alíquota incentivada nele veiculada, *verbis*:

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989:

I - passará a ser 18% (dezoito por cento) a alíquota aplicável ao lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988;

[...]

Ora, quisesse o legislador confirma o incentivo naquele momento, teria ele dois caminhos. O primeiro, já mencionado no voto vencedor, o de confirmar por meio de dispositivo específico a sua vigência, conforme exigido pelo ADCT, o que não se verificou. A segunda via seria reinstituir o incentivo com nova alíquota e revogar o DL nº 2.413/1988, o que também não o fez.

Como transcrito acima, o legislador simplesmente alterou a alíquota incentivada prevista no citado DL e mais não disse.

Assim, não prospera a alegação da recorrente sob tal ângulo.

Noutro giro, sustenta a recorrente que estaria protegida pelo manto da coisa julgada uma vez que em decisão judicial, com trânsito em julgado, teria sido reconhecido o seu direito de gozar do benefício fiscal "até que a lei seja modificada para abarcar as exportações de minerais elaborados" o que não teria ocorrido até hoje.

Ora, aqui há que se atentar para o real alcance da decisão judicial proferida. Não apenas em relação aos pedidos formulados ao final de sua petição, mas em especial à causa de pedir, pois esta precede aquele e delimita a abrangência do provimento judicial, como ensinam Wambier e Talamini¹, *verbis*:

Na petição inicial, a causa de pedir é o elemento identificador da ação, mostrando-se como indispensável limitador da atividade jurisdicional que se seguirá. Inobstante seja sabido que é o pedido que delimita a parte decisória da sentença, não se olvide que aquele decorre da exposição fática e da argumentação jurídica subsequente. Portanto, tanto o pedido quanto seu suporte fático é que se mostram como delineadores da abrangência do provimento jurisdicional.

Com efeito, no voto vencido o relator destacou o trecho final do pedido formulado na ação em cotejo com a decisão judicial proferida, *verbis*:

A despeito do acórdão da recorrido não ter se debruçado sobre esta questão, tanto a Fiscalização, como o próprio recorrente, sobre ela teceram as suas considerações e, por isso mesmo, não posso deixar, aqui, também, de me manifestar.

E, para melhor ilustrar a tese do fisco, me permitam reproduzir, aqui, um trecho do acórdão deste Conselho, proferido pela Câmara Superior e invocado pela PGFN em suas contrarrazões (acórdão 9101-001.854), que bem delimita a lide neste ponto:

Tendo a empresa um incentivo fiscal para exportação de minerais elaborados, não pode o benefício, com perfil de direito subjetivo, ser modificado sem lei expressa, apenas por uma

¹ WAMBIER, Luiz Rodrigues e TALAMINI, Eduardo. Curso Avançado e Processo Cível, volume 1: teoria geral do processo e processo de conhecimento. 12 ed. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo. p. 351.

aproximação com o conceito de produto manufaturado. Isso equivale a aumentar tributo sem lei (art. 97, II - CTN).

(...)

A majoração da 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 o apelante o direito ao benefício fiscal em análise (grifos no original).

Notem que esta decisão garante e declara (com efeitos prospectivos) o direito do recorrente de gozar do benefício fiscal "até que a lei seja modificada para abarcar as exportações de minerais elaborados"; ha um só tempo, o trecho acima deixa evidente que, **somente uma lei específica poderia acabar com o benefício tratado pela Lei 7.988** e, lado outro, o direito declarado em prol do recorrente é de gozar do benefício enquanto não publicada a citada lei.

É verdade que a ação acima tratada analisou o conflito aparente entre a Lei 7.988 e a Lei 8.034/90, não tendo, à época, abordado a questão trazida pela Lei 9.249, até porque, não editada à época da propositura da predita demanda; mas nem mesmo a causa de pedir imediata do contribuinte objetivava reconhecer o seu direito a partir da invalidação da Lei 8.034, mas apenas a inaplicabilidade desta ou de qualquer outra lei que não se debruce sobre o objeto específico do benefício contido na Lei 7.988. Em verdade, diga-se, o pedido do recorrente, deduzido na inicial da ação anteriormente citada, comportou duas declarações distintas, como se extrai do trecho abaixo reproduzido (fls. 794):

Por conseguinte, considerando-se a ilegalidade de que se revestiria a cobrança do Imposto de Renda nos parâmetros determinados na Lei nº 8.034/90, pede e espera a Autora seja declarado que o cálculo do referido imposto incidente nas suas exportações incentivadas deve ser efetuado mediante alíquota de 18% (dezoito por cento), sem o adicional. Requer seja declarada a inexistência de relação jurídico-tributária da Autora em relação à Lei 8.034/90 (...).

Análise conjunta dos pedidos acima, que, insista-se, comportavam duas declarações distintas (uma positiva, declarando o direito de submeter ao regramento da Lei 7.988, e outra negativa, declarando a inexistência de relação jurídica que compila o recorrente a se submeter ao regramento da Lei 8.034), indicia e consubstancia uma conclusão inabalável e inafastável: se, de fato, a declaração relativa à Lei 8.034 produz efeitos, somente, em relação à esta relação jurídica específica, **a primeira declaração de existência de relação jurídica é muito mais abrangente - e impõe a sua observância, mesmo com o advento da Lei 9.249, já que, ali, reconhece-se o direito do recorrente enquanto não sobrevier lei que extinga ou modifique, especificamente, o benefício tratado na Lei 7.988/89.**

Antes de prosseguir na análise desta questão, adite-se à informação acima transcrita, em relação ao acórdão do TRF/1ª Região, o seu dispositivo (fls. 574), *verbis*:

Diante do exposto, dou provimento à apelação para, reformando a sentença, julgar procedente a ação e 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.

E qual foi a causa de pedir da ação impetrada pela contribuinte, ora recorrente?

Indubitavelmente a interessada buscou se resguardar judicialmente contra a incidência da alíquota (30%) prevista na Lei nº 8.034/1990 (para **exportação de produtos manufaturados nacionais e serviços**), uma vez que entendia se enquadrar, em face da natureza de suas exportações, nos preceitos da Lei nº 7.988/1989, que previa alíquota mais benéfica (18%) para as **exportações incentivadas**.

E toda a sua argumentação ao longo da petição inicial (fls. 461/467) foi no sentido de demonstrar que a expressão "**exportação de produtos manufaturados nacionais e serviços**" constante da Lei nº 8.034/1990 não constitui em si uma das espécies do gênero "**exportações incentivadas**", sendo que esta última é que agregaria aquelas espécies de exportações" e ainda, que não houve revogação tácita nem expressa da Lei nº 7.988/1989 pela Lei nº 8.034/1990.

É bem verdade que no item 20 da petição a autora, ora recorrente, refuta a possibilidade de ocorrência de revogação da Lei nº 7.988/1989 em face do disposto no art. 41, § 1º do ADCT, mas o faz apenas *ad argumentandum tantum* contra uma possível utilização de tal argumento contra sua tese. Não se trata e nem compõe, obviamente, a causa de pedir que é clara: que não se aplique à recorrente a alíquota prevista na Lei nº 8.034/1990, enquanto abrigada pela Lei nº 7.988/1989.

Observa-se que o acórdão (fls. 572/574) em momento algum traz à discussão a validade ou não da Lei nº 7.988/1989 em face do que dispôs o art. 41 do ADCT, pois tal questão não compunha nem a causa de pedir, nem o pedido. Admitir-se tal provimento seria entender que o tribunal foi além do que pediu a autora da ação.

Para concluir, relembro que a sentença, segundo o CPC deve ser interpretada a partir da conjugação de todos os seus elementos e em conformidade com o princípio da boa fé, *verbis*:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

[...]

§ 3º A decisão judicial deve ser interpretada a partir da conjugação de todos os seus elementos e em conformidade com o princípio da boa-fé.

Pelas razões expostas, voto por negar provimento ao recurso neste ponto.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado