



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

Processo nº 10680.722242/2011-61
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-001.440 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente SAMARCO MINERAÇÃO S/A
Recorrida 2ª Turma da DRJ/BHE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

CONCOMITÂNCIA COM PROCESSO ADMINISTRATIVO.
IMPOSSIBILIDADE.

A submissão de uma matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, prévia ou posteriormente ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa, pois que a solução dada ao litígio pela via judicial há de prevalecer.

LANÇAMENTO PARA PREVENÇÃO DE DECADÊNCIA.

Cabe a lavratura do Auto de Infração para a formalização do lançamento do tributo, sem multa de mora, na hipótese de reforma de decisão judicial que suspendia a exigibilidade do correspondente crédito tributário se contra a mesma forem opostos embargos declaratórios.

Os juros de mora são devidos qualquer que seja a causa determinante do não recolhimento do tributo no prazo de vencimento legal, regra aplicável também aos casos de suspensão da exigibilidade por decisão judicial, exceto na hipótese de depósito do montante.

NATUREZA JURÍDICA DOS PAGAMENTOS EFETUADOS A SÓCIA VALE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DE DIREITO MINERÁRIO DE LAVRA.

Não se deve confundir royalties (pagamento pela exploração do direito que continua a pertencer ao beneficiário do pagamento) com o pagamento pela aquisição do direito, que passa à propriedade da empresa pagadora. Neste último caso, temos custo de ativo imobilizado amortizável no prazo de vigência do direito.

ADOÇÃO DE ALÍQUOTA INDEVIDA DO IRPJ E FALTA DE RECOLHIMENTO DO ADICIONAL. ALÍQUOTA DO IMPOSTO E ADICIONAL. LUCRO DECORRENTE DE EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS. MINERAIS ABUNDANTES.

Não tendo sido revogada, prevalece em vigor a norma especial (Lei 7.988/89) que determinou que a alíquota incidente sobre o lucro das exportações incentivadas seria de 18%, sem adicional.

IRPJ. ESTIMATIVAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Precedentes.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA.

A Lei prevê a tributação exclusiva na fonte, à alíquota de 35%, incidente sobre a base reajustada decorrente de todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica, quando não for identificado o seu beneficiário, aplicando-se também aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionista ou titular, contabilizado ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

Não subsiste o fundamento adotado pelo de Fisco de “pagamento sem causa”, devendo ser afastada essa tributação, haja vista que o pagamentos foram feitos a beneficiário devidamente identificado, não podendo ser taxados como “sem causa”, porque decorrem de previsão contratual vigente entre as partes.

Recurso de ofício desprovido.

Recurso Voluntário provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Leonardo de Andrade Couto que votaram por dar provimento parcial ao recurso, manifestando-se pela manutenção da multa isolada. O Conselheiro Leonardo de Andrade Couto também votou pela manutenção da exigência concernente à glosa de despesas referentes a pagamentos feitos à Vale.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá. e Sérgio Bezerra Presta

Relatório

Trata-se de auto de infração de IRPJ (fls. 486/492), cumulado com multa de ofício de 75%, multa isolada de 50% e juros de mora, em razão **(i)** da glosa de custos, despesas operacionais e encargos não necessários; **(ii)** redução indevida do lucro real em virtude da exclusão do lucro líquido de valores relativos a despesas de depreciação adicional, **(iii)** imposto apurado a menor pela empresa, em virtude da aplicação errônea da alíquota fixada na legislação de regência; **(iv)** adicional do imposto de renda pessoa jurídica calculado a menor e **(v)** falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada, referentes aos períodos de 2007 e 2008.

Também foi lavrado auto de infração de IRRF (fls. 496/499), cumulado com multa de ofício de 75% e juros de mora, em razão do suposto pagamento sem causa efetuado a VALE S/A.

É de se ressaltar que a autuada possui dois sócios, cada um com 50% das ações, quais sejam, a VALE S/A e a BHP BILLITON BRASIL LTDA.

Além disso, também importa relatar que nos anos-calendário de 2007 e 2008 a autuada apresentou DIPJ pelo lucro real, optando pela apuração anual do IRPJ.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 501/507), a fiscalização explica as irregularidades apuradas, a seguir resumidas:

(i) **Infração 001 – EXCLUSÕES INDEVIDAS, NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL:** exclusão indevida do lucro real de valores controlados no LALUR, como depreciação adicional a título de “diferença IPC/BTN 1989”, correspondentes às diferenças de despesas de depreciação, amortização e baixas de bens do ativo permanente, surgidas em razão de provimento jurisdicional (ainda não transitado em julgado) favorável ao contribuinte, qual seja, a decisão judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 94.00.13185-2/MG. A Fiscalização entendeu que a empresa não aplicou corretamente essa decisão, pois o que efetivamente se pediu foi o direito de aplicar um índice maior de correção monetária com todos os efeitos daí decorrentes, o que implica em correção de contas do ativo e do patrimônio líquido, apurando-se em saldo devedor ou credor. O saldo devedor gera uma despesa e o saldo credor gera uma receita. Sendo devedor o saldo, a empresa teria direito, pela sentença favorável, a deduzir a despesa correspondente. Contudo, verificou-se que o resultado da correção monetária de balanço efetuada pela autuada no ano-calendário de 1990 e períodos subsequentes representaria saldo credor, e, conseqüentemente, não existiriam despesas de correção monetária do balanço a serem excluídas. Noutras palavras, para calcular as despesas de depreciação, o contribuinte teria corrigido apenas as contas do ativo, descaracterizando seus resultados com finalidade de reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(ii) **Infração 002 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS:** falta de adição de despesas indedutíveis ou pagamentos sem causa efetuados à empresa VALE relativamente a contrato particular para exploração de jazidas de minérios de ferro (nos locais denominados “Alegria Centro” e “Alegria Leste/Oeste”, firmado em 03/11/1989 entre a SAMITRI na condição de cedente – posteriormente incorporada pela VALE S/A, SAMARCO na condição de cessionária e Companhia Siderúrgica Belgo Mineira – CSBM na condição de anuente) que prevê a obrigação de o contribuinte pagar o valor correspondente a 4% (quatro por cento) do valor que vier a pagar aos seus acionistas, até a exaustão das respectivas reservas. Nesse passo, sustenta a Fiscalização que essa cláusula contratual restou extinta por contrato superveniente, motivo pelo qual tais pagamentos configurariam pagamentos sem causa. Ressalta também que, ainda que houvesse causa para os pagamentos estes seriam indedutíveis, pois possuem natureza de *royalties* e, nos termos do art. 353 do RIR/99, não são dedutíveis *royalties* pagos a sócios.

(iii) **Infração 003 - APLICAÇÃO INDEVIDA DE ALÍQUOTA** e **Infração 004 - APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO ADICIONAL:** adoção de alíquota indevida do IRPJ e falta de recolhimento do adicional sobre o lucro oriundo das exportações de minerais, com base na decisão judicial transitada em julgado, proferida pelo TRF da 1ª Região, na Apelação Cível nº 95.01.28658-4/MG, que garantiu ao contribuinte apurar e pagar o imposto de renda incidente sobre o lucro da exploração de minério de ferro à luz das regras estabelecidas na Lei nº 7.988/89, isto é, pela alíquota de 18%, sem cálculo do adicional. No entanto, fundamenta o Fisco que a partir da vigência da Lei nº 9.249/95, foi estabelecido uma alíquota uniforme do imposto de 15%, mais o adicional de 10% sobre a parcela do lucro que excedesse o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00, pelo número de meses do respectivo período de apuração. Assim, em relação ao lucro oriundo das exportações de minério de ferro foram apuradas as diferenças lançadas;

(iv) **Infração 005 - MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA:** multa, no percentual de 50%, pela falta de declaração/recolhimento da estimativa mensal do IRPJ, levantada em função das diferenças apuradas no procedimento fiscal.

(v) Infração 006 – IRRF SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. PAGAMENTOS SEM CAUSA: em virtude de pagamentos sem causa efetuados à VALE S/A.

É de se destacar, ainda, que parte das infrações acima detalhadas culminou na lavratura de auto de infração de CSLL, formalizado nos autos do processo administrativo fiscal nº. 10680.721852/2011-47. (A impugnação ao auto de infração de CSLL constou nestes autos às fls. 513/588, acompanhada dos documentos de fls. 589/697).

A contribuinte apresentou impugnação aos autos de infração de IRPJ e IRRF às fls. 698/777, acompanhada dos documentos de fls. 778/886.

Em resumo, alega que:

(i) a sentença do MS 94.0013185-2 indeferiu o expurgo do IPC 89 e deferiu o expurgo do IPC90. O índice expurgado autorizado pela sentença, quando aplicado a contas do ativo permanente existente em janeiro de 1989, confere à contribuinte o direito à dedução fiscal das respectivas despesas de amortização e baixas. Além disso, como o crédito tributário está suspenso, a fiscalização só poderia ter lavrado auto de infração para afastar a decadência, sem juros e multa de ofício.

(ii) as despesas pagas à VALE S/A não são *royalties*, eis que houve a cessão de direitos minerários para a atuada. Subsidiariamente, defende a dedutibilidade independentemente do enquadramento como *royalties*, pois foi pago à pessoa jurídica, e o art. 353, inc. I do RIR não alcança pessoa jurídica sócia;

(iii) deve ser excluída a multa isolada, por impossibilidade de aplicação conjunta com a multa de ofício.

(iv) especificamente quanto ao lançamento de IRPJ - o trânsito em julgado da sentença proferida na Ação Declaratória 91.00.15818-6 não restou afastada pela Lei 9.249/95, devendo ser mantida a tributação do lucro decorrente da exportação de minerais abundantes, nos termos da Lei 7.988/89, com alíquota de 18%, como reconheceu a decisão transitada em julgado na Ação Declaratória nº 91.00.15818-6.

(v) especificamente quanto ao lançamento de IRRF – é inegável que os pagamentos efetuados a VALE S/A estão embasados em documentação válida e idônea, não podendo ser classificados como pagamentos sem causa. O que se verifica é a divergência no entendimento da atuada e da fiscalização quanto à natureza de tais parcelas, o que não autoriza a cobrança do IRRF.

A 2ª Turma da DRJ/BHE, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, para (i) tornar definitiva, na esfera administrativa, a parte lançada com o mesmo objeto de ação judicial proposta pela contribuinte no MS 94.00.13185-2/MG, exonerando a correspondente multa de ofício, tendo em vista que foi concedida medida liminar, em mandado de segurança, anteriormente ao início do procedimento fiscal e (ii) manter parcialmente o crédito tributário restante, nos termos da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

Royalties. Conceito Legal.

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

Royalties. Dedutibilidade.

A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento. Todavia, não são dedutíveis os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes.

Alíquota do imposto e adicional.

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

Coisa Julgada. Alteração por lei superveniente.

No caso, por incidir sobre uma relação continuativa, de trato sucessivo, a coisa julgada opera efeitos sob o influxo da cláusula rebus sic stantibus, o que significa dizer que a permanência de seus efeitos fica subordinada à permanência do fato jurígeno e da correspondente norma que o tipifica. Assim, alterado o fato ou alterada a norma que o suporta, a relação jurídica primitiva simetricamente se modifica, cessando ipso facto os efeitos da coisa julgada.

Ação Judicial Proposta com o mesmo objeto do lançamento.

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda de ação judicial – por qualquer modalidade processual - antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto, tornando-se definitiva a exigência discutida.

Lançamento para prevenir a decadência.

Nos termos da lei, na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de

1966, não caberá lançamento de multa de ofício, nos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Juros de mora.

Sobre todos 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, incidirão juros de mora calculados à taxa a Selic, 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.

Multa Proporcional e Exigida Isoladamente.

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2007, 2008

Pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa.

A Lei prevê a tributação exclusiva na fonte, à alíquota de 35%, incidente sobre a base reajustada decorrente de todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica, quando não for identificado o seu beneficiário, aplicando-se também aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionista ou titular, contabilizado ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

Não subsiste o fundamento adotado pelo de Fisco de “pagamento sem causa”, devendo ser afastada essa tributação, haja vista que os pagamentos foram feitos a beneficiário devidamente identificado, não podendo ser taxados como “sem causa”, porque decorrem de previsão contratual vigente entre as partes.

*Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido em Parte*

Em síntese, a DRJ decidiu, em relação à:

-Infração 001: por afastar a cobrança da multa e declarar o lançamento definitivo na via administrativa. A DRJ de origem reconheceu que a exigibilidade do crédito tributário estava suspensa, em razão de decisão judicial proferida no MS 94.00.13185-2, bem como declarou a concomitância da discussão nas vias administrativa e judicial, tornando definitiva o crédito tributário;

-Infração 002 e Infração 006: por afastar a cobrança do IRRF, reconhecendo que os pagamentos efetuados pela Recorrente à Vale não podem ser considerados como pagamentos sem causa, uma vez que fundamentados em cláusula contratual vigente. Entretanto, foi mantida a exigência do IRPJ, uma vez que a Fiscalização classificou os pagamentos como “royalties”;

-Infração 003 e 004: por manter a exigência fiscal, por entender que a decisão favorável transitada em julgado nos autos do AO 91.00.15818-6 não se aplica aos exercícios autuados;

- Infração 005: por manter integralmente o lançamento da multa isolada.

Em razão do valor exonerado, o presidente da 2ª Turma da DRJ/BHE recorreu de ofício.

Regularmente intimada por meio eletrônico, a autuada apresentou o Recurso Voluntário (fls. 967/1023), pleiteando, em resumo:

(i) a reunião dos presentes autos ao PAF 10680.721852/2011-47, referente à CSLL, períodos 2007 e 2008, para evitar decisões conflitantes;

(ii) o cancelamento do IRPJ relativo à impossibilidade de dedução das despesas com *royalties* pagas a VALE S/A, pois tais não teriam a natureza de *royalties*, eis que decorrentes de cessão definitiva de direitos minerários, tratando-se, pois, de custos de aquisição de direitos minerários pela Recorrente. Subsidiariamente, defende a dedutibilidade independente do enquadramento como *royalties*, pois foi pago à pessoa jurídica, e o art. 353, I do RIR (art. 71 da Lei 4506/64) não alcança pessoa jurídica sócia;

(iii) seja determinada a aplicação da alíquota de 18%, sem qualquer adicional, na apuração do IRPJ, tendo em vista decisão transitada em julgado na Ação Ordinária 91.0015818-6, bem como ante a inaplicabilidade da Lei 9.249/95 alterada pela 9.430/96 ao presente caso;

(iv) seja excluída a multa isolada, por impossibilidade de aplicação conjunta coma multa de ofício.

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões ao recurso voluntário (fls. 1045/1082), aduzindo, em síntese, que:

(i) Como a obrigação da autuada com a VALE S/A decorre do direito de pesquisar e extrair recursos minerais nas áreas cedidas, correto foi o enquadramento como royalties, conforme conceito inserto no art. 22, alínea “b”, da Lei 4506/64. E, nesse passo, a despesa com royalties só é admitida quando necessária para que o contribuinte mantenha a posse, o uso, a fruição do bem ou direito que produz o rendimento e quando estes não sejam pagos à sócio (art. 71 da Lei 4506/64, art. 352 e 353 do RIR/99).

(ii) No caso dos autos, não houve a transmissão da propriedade dos direitos minerários, caracterizando uma compra e venda (cessão de créditos), uma vez que não restou definido preço certo, mas mera obrigação de pagar pela exploração até a exaustão da reserva ou enquanto durar os recursos minerais.

(iii) Inexiste nos autos documento que comprove a anuência da União quanto à alegada cessão de direitos minerários, devidamente averbada junto ao Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM, conforme exigência do art. 55 do Código de Mineração c/c art. 1º do Regimento Interno do DNPM.

(iv) Conforme diligência fiscal (fls. 196/198), a própria VALE, como detentora original do direito de explorar as reservas minerais (na qualidade de sucessora da SAMITRI, por tê-la incorporado, sendo, assim, a cedente dos referidos direitos), contabiliza os valores recebidos da SAMARCO, para este fim, em conta de receita, a saber: “451113002 - Receitas com Arrendamentos/Royalties”.

(v) a formação de coisa julgada que lhe garanta recolher o IRPJ incidente sobre o lucro decorrente da exportação de minerais abundantes, à alíquota de 18%, sem adicional, nos termos da Lei nº 7.988/89, foi diretamente afetada pelas novas regras legais pertinentes ao recolhimento do IRPJ e seu adicional, introduzidas no ordenamento jurídico pela Lei nº 9.249/95. Cita decisão do CARF em processo da Recorrente que versa sobre o mesmo tema (PA 10680.018092/2005-49, Acórdão 103-22.937) e Parecer PGFN/CRJ 492/2011, segundo o qual “a alteração nos suportes fático ou jurídico da decisão tributária transitada em julgado faz cessar, prospectivamente, a sua eficácia vinculante.”

(vi) é possível a aplicação concomitante das multas por falta de recolhimento das estimativas mensais, no percentual de 50% sobre o valor do pagamento mensal, e por lançamento de ofício no percentual de 75% sobre o IRPJ e CSLL devidos, pois as infrações são distintas.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

Os recursos atendem a todos os pressupostos de admissibilidade. Devem, pois, serem conhecidos.

Em resumo, trata o caso dos autos de lançamento de IRPJ e IRRF, em razão das supostas infrações: (a) exclusão indevida no lucro real de valores correspondentes às diferenças de despesas de depreciação, amortização e baixas dos bens do ativo permanente; (b) despesas desnecessárias e indedutíveis na determinação do IRPJ e sujeitas à incidência do IRRF, à alíquota de 35%, tratando-se de pagamentos efetuados à empresa VALE (sócia da autuada) sem causa ou por terem natureza jurídica de royalties; (c) adoção de alíquota indevida do IRPJ e falta de recolhimento do adicional e (d) determinação das multas isoladas por insuficiência nos recolhimentos das estimativas mensais do IRPJ, em função das infrações apuradas.

Passo a analisá-las.

Infração 001 – Exclusões indevidas, não autorizadas na apuração do lucro real – dedução fiscal do expurgo inflacionário do Plano Verão

Andou bem a DRJ ao verificar que a matéria encontra-se em discussão na esfera judicial, tornando-se indevida sua discussão na esfera administrativa.

No Mandado de Segurança 94.00.13185-2/MG, a Recorrente pleiteou a concessão de medida liminar e a ordem para **(i)** deduzir fiscalmente as despesas de 1989, computando-se a variação do IPC de janeiro de 1989 de 70,28%, substituindo-se a OTN de NCz\$ 6,92 pela NCz\$ 10,51; **(ii)** a dedução integral da diferença do IPC/BTNF de 1990, sem qualquer postergação como pretendeu a Lei nº 8.200/91; e **(iii)**, em ambos casos, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados a partir de 1994, como se fosse ajuste de exercícios anteriores, com todos os efeitos daí decorrentes, tais como os de depreciação, amortização e baixa dos bens do ativo permanente (fls. 256/294).

Em 05/07/1994, o Juiz da 5ª Vara Federal/MG, em despacho fundamentado deferiu a medida liminar pleiteada (fls. 296), condicionada ao depósito judicial dos valores do imposto e da contribuição discutidos em juízo.

Em 16/09/1994, a Recorrente impetrou novo MS, MS 94.01.28441-5 (fls. 307/318), com pedido de liminar, dirigido ao Juiz Presidente do Tribunal Federal Regional da 1ª Região, contra o despacho do Juiz Federal da 5ª Vara Federal/MG que condicionou a liminar nos autos do MS 94.00.13185-2/MG ao prévio depósito judicial das importâncias discutidas.

Em 20/09/1994, o Juiz Relator do TRF da 1ª Região, nos autos do MS 94.01.28441-5, indeferiu a liminar pleiteada (fls. 319). Todavia, conforme notícia o Ofício nº

378/94 – DIJUL/SUSEC, endereçado ao Juiz da 5ª Vara Federal/MG (fls. 341), foi-lhe comunicado que a 2ª Seção do TRF da 1ª Região, julgando o MS 94.01.28441-5, impetrado contra ato desse Juízo nos autos do MS 94.00.13185-2, em sessão realizada em 29/11/1994 (fls. 405), decidiu à unanimidade, conceder a Segurança.

Portanto, a Recorrente afastou da liminar concedida pelo Juízo da 5ª Vara Federal/MG, em 05/07/1994, nos autos do MS 94.00.13185-2, a necessidade do prévio depósito judicial do imposto e da contribuição social deduzidos em juízo.

Em 29/09/1995, o Juiz da 5ª Vara Federal/MG, proferiu decisão nos autos do MS 94.00.13185-2, na qual julgou a Impetrante carecedora da ação mandamental; por conseguinte, denegou a ordem de segurança (fls. 336/339).

A Recorrente apelou da sentença de primeiro grau, em 08/11/1995 (fls. 355/356). Apresentadas as contra-razões da União e dado o Parecer do Ministério Público Federal (fls. 382/399), a 2ª Turma Suplementar do TRF da 1ª Região, por maioria, em 21/08/2001 (fls. 398), deu provimento à apelação da Recorrente, nos termos do voto da Juíza Relatora Vera Carla Cruz, determinando a reformar da sentença e o retorno dos autos à 5ª Vara Federal/MG para apreciação integral do *meritum causae*.

Finalmente, em 18/11/2002 (fls. 411/414), o Juiz Federal Geraldo Magela e Silva Meneses, nos autos do MS 94.00.13185-2/MG, proferiu sentença concedendo em parte a segurança impetrada pela Recorrente, reconhecendo o direito da empresa de deduzir fiscalmente as despesas de 1989, nos seguintes termos:

“Segundo a peça de ingresso, almeja a Impetrante que lhe seja reconhecido: 1) o direito deduzir fiscalmente as despesas de 1989 (computando-se a variação do IPC de janeiro/89, no importe de 70,28%);

2) o direito de proceder à dedução integral da diferença do IPC/BTNF de 1990 sem qualquer postergação como estabeleceu a Lei n.º 8.200/91 na base de cálculo do IRPJ e da CSSL, a ser apurado nos exercícios financeiros a partir de abril de 1994, como se fosse ajuste de exercícios anteriores.

(...). Sob esses fundamentos, CONCEDE-SE EM PARTE A SEGURANÇA impetrada por Samarco Mineração S/A contra ato do Delegado da Receita Federal em Belo Horizonte, reconhecendo o direito da empresa Impetrante de deduzir fiscalmente as despesas de 1989 (computando-se a variação do IPC de janeiro de 1989 de 70,28%, substituindo-se a OTN de NCz\$6,92 pela de NCz\$ 10,51).” (Grifei)

Diante disso e considerando os limites objetivos dessa sentença que se liga diretamente ao pedido formulado pela Recorrente, é inegável que o procedimento adotado pela Recorrente, no que toca ao saldo existente em janeiro de 1989 das contas redutoras dos bens do ativo permanente (sujeitos, à época, à correção monetária), tais como as despesas de depreciação, amortização e baixas de bens, está amparado pela sentença judicial acima transcrita, qual seja, o de deduzir fiscalmente as despesas de 1989, computando-se a variação do IPC de janeiro de 1989 de 70,28%, substituindo-se a OTN de NCz\$ 6,92 pela NCz\$ 10,51.

Nesse passo, estando devidamente comprovado que a Recorrente está protegida pelos efeitos da sentença proferida no MS 94.0013185-2, não resta dúvida acerca da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Dessa forma, a fiscalização poderia, no máximo, ter lavrado auto de infração para prevenir a decadência, com a exigência juros e sem a exigência da multa de mora, na forma do artigo 63 da Lei nº. 9430/96.

In casu, parece-me plenamente cabível a constituição do crédito, com a finalidade exclusiva de prevenir a decadência, uma vez que não traria prejuízos à própria Fazenda, nem à contribuinte, que não se veria compelida a recolher a exação, senão antes de dirimida de vez a lide.

Por outro lado, conforme claramente disposto no caput do artigo 63 da Lei nº. 9430/96, a Fazenda não pode exigir da contribuinte que arque com as penalidades pela falta de recolhimento do tributo, uma vez que a ele a contribuinte ainda não estava obrigada.

Noutras palavras, na ausência de um ato ilícito (que seria: não recolher tributo a que estava obrigada) a penalidade não poderia ser aplicada. A situação assim, parece bem resolvida: julgada improcedente a ação, a União poderá exigir o tributo não recolhido durante a vigência da decisão liminar por fim anulada e a contribuinte, que não recolheu o tributo, protegida por decisão liminar até então válida, não arcará com as penalidades previstas para as hipóteses de comportamento omissivo injustificado.

Com efeito, penso que o lançamento feito é válido, desde que tenha por finalidade prevenir a decadência, sem a imposição de multa de ofício, já que não se trata de lançamento de ofício efetuado em face da inadimplência do contribuinte, e tampouco de multa de mora, já que não há mora.

Finalmente, entendo que incidem juros de mora no lançamento efetuado, pois que os juros de mora são devidos qualquer que seja a causa determinante do não recolhimento do tributo no prazo de vencimento legal, regra aplicável também aos casos de suspensão da exigibilidade por medida judicial, exceto na hipótese de depósito do montante.

Assim, nesse ponto, nego provimento ao recurso de ofício, mantendo integralmente a decisão da DRJ que: **(i)** tornou definitiva, na esfera administrativa, o imposto decorrente das glosas procedidas correspondentes às diferenças de despesas de depreciação, amortização e baixas dos bens do ativo permanente, cuja dedutibilidade na apuração do lucro real tem o mesmo objeto de ação judicial proposta nesse intuito; e **(ii)** exonerou a multa de ofício incidente sobre essa parcela do imposto, tendo em vista a obtenção de medida liminar anteriormente ao início da ação fiscal.

Infração 002 e 006 – Glosa de despesas desnecessárias e lançamento de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa.

Destaque-se, para logo, o acerto da decisão recorrida em afastar o lançamento de IRRF.

Isso porque, a tributação prevista no art. 674 do RIR/99 (art. 61 da Lei 8.981/95) é exclusiva na fonte, à alíquota de 35%, incidente sobre a base reajustada e alcança todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica, quando não for identificado o seu beneficiário,

aplicando-se também aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionista ou titular, contabilizado ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

E, contudo, no caso dos autos, os aludidos pagamentos foram feitos a beneficiário devidamente identificado (VALE), não podendo ser taxados como “sem causa”, posto que decorrentes de previsão contratual vigente entre as partes.

Sobre o tema, vale transcrever as razões de decidir da DRJ:

Substancialmente, o que se extrai é que a CSBM, na qualidade de proprietária dos terrenos, cedeu à SAMITRI os direitos que lhe eram assegurados pelo artigo 153 da Constituição Federal de 1946, para que a SAMITRI pudesse requerer, em seu próprio nome, autorização para pesquisa e lavra de minério existente em terrenos de propriedade da CSBM. Em 1965, a SAMITRI obrigou-se a pagar, semestralmente, à CSBM determinada importância pela cessão que esta fez àquela do seu direito de preferência, previsto no art. 153, CF/46.

Logo, a CSBM era a proprietária dos terrenos e a SAMITRI obteve o direito de requer a autorização/concessão de exploração dos minérios existentes no terreno da CSBM. A SAMITRI, então, requereu, em seu próprio nome, tal direito, em razão do contrato anteriormente firmado.

No contexto de criação da SAMARCO, ora Impugnante, a SAMITRI transferiu-lhe os direitos de exploração das áreas objeto dos contratos celebrados em 1974 e 1979, tendo a Impugnante se obrigado a pagar os valores então devidos pela SAMITRI à Belgo Mineira.

Em 1989, no contrato objeto da presente autuação, a SAMITRI transferiu para a SAMARCO os direitos minerários de duas outras áreas, celebrando contrato que previa duas obrigações distintas: a primeira (clausula 5 – quinta), da sub-rogação da SAMARCO no pagamento dos valores devidos pela SAMITRI à CSBM (proprietária dos terrenos); a outra (clausula 6 – sexta), o pagamento à SAMITRI dos valores de 3% (1992 e 1993) e 4% (a partir de 1994 até a exaustão da mina) do valor pago pela SAMARCO aos seus acionistas a título de dividendos, pela aquisição dos direitos minerários.

Em 1995, a Impugnante celebrou contrato com a CSBM, sem qualquer interveniência da SAMITRI, de compra e venda do imóvel onde estão localizadas as áreas “Alegria Centro” e “Corpo Alegria Este/Oeste”, obrigando-se a pagar o preço de R\$ 696.983,00 pela aquisição do imóvel (superfície) e o de R\$ 12.971.879,00, a título do que foi denominado como “resgate antecipado do arrendamento dos direitos minerários”, correspondente ao valor que a Belgo deixaria de receber a título de compensação financeira (participação no resultado da lavra) pela transmissão do imóvel.

Nesse último contrato, a CSBM transferiu à Impugnante a propriedade dos terrenos e resolveu o direito que possuía em razão da cláusula quinta do contrato celebrado em 1989 (acima mencionada). No entanto, é inegável que esse contrato pactuado em 1995 entre a Impugnante e a CSBM não revogou nem poderia revogar a cláusula sexta do contrato celebrado em 1989, que estabelecia obrigação da SAMÁRCO para com a SAMITRI.

Diante disso, não se pode deixar de dar razão à Impugnante quando afirma que a Cláusula Sexta do Contrato de Cessão de Direitos Minerários celebrado em 1989 permanece plenamente em vigor e fundamenta, corretamente, os pagamentos realizados nos anos de 2007 a 2008 pela Impugnante à VALE (na condição de incorporadora da SAMITRI).

É perfeitamente aplicável ao caso vertente o conteúdo de jurisprudência administrativa citada pela defesa no sentido que o fato de ser indedutível uma despesa não autoriza, por si só, considerar sem causa o correspondente pagamento ou desembolso. Para tanto, deve o Fisco provar que inexistiu causa para a operação ou que a causa alegada pelo contribuinte não corresponde à verdade dos fatos.

Nesse sentido, a Fiscalização não trouxe aos autos elementos convincentes que corroborassem a sua conclusão que as operações correspondentes aos pagamentos efetuados pela Impugnante à VALE estão destituídas de causa. No entanto, a defesa apresentou argumentos jurídicos e provas (contratos) que fortemente convencem no sentido contrário, isto é, da existência de causa para essas operações.

Por outro lado, não se pode deixar de notar que a própria Fiscalização admitiu certa dúvida quanto à capitulação legal do fato, no sentido que ainda que houvesse causa, tais pagamentos seriam a título royalties. Desse modo, considerando o aspecto de penalidade que envolve a tributação prevista no art. 674, do RIR/1999, à Impugnante é dado o benefício da dúvida (como invocado na defesa), à luz do art. 112, do CTN.

Então, feitas essas considerações e valendo-se do princípio da livre convicção motivada na apreciação da prova (formada de parte a parte), segundo dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, não subsiste a tributação com base no art. 674, do RIR/1999. (Grifei.)

Por tudo isso, também nesse ponto, mantenho a decisão da DRJ, desprovendo o recurso de ofício.

Continuando, o Fisco também efetuou a glosa dessas despesas na determinação do lucro real por considerá-las indedutíveis, ao argumento da inexistência de causa para os referidos pagamentos ou, caso superado esse entendimento, seriam indedutíveis à luz do art. 353 do RIR/99, na medida em que tais pagamentos se enquadrariam no conceito de royalties e que a VALE seria pessoa ligada à Recorrente.

Pois bem. Superada a questão da falta de causa para os pagamentos, é de se verificar se assiste razão ao Fisco quando confere a tais pagamentos a natureza de royalties.

A noção de royalties é construída na legislação tributária interna pelo artigo 22 da Lei nº. 4.506/64. Segundo a lei, são royalties:

Lei 4506/1964 - Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei 2.287, de 1986)

...

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

Ora, a situação jurídica relacionada à concessão dos royalties pressupõe que o direito seja de titularidade de terceiro.

Com efeito royalties é a remuneração paga ao titular do direito de exploração, decorrente da cessão do uso desse direito para a exploração por terceiro.

Assim, não se deve confundir royalties (pagamento pela exploração do direito que continua a pertencer ao beneficiário do pagamento) com o pagamento pela aquisição do direito, que passa à propriedade da empresa pagadora. Neste último caso, temos custo de ativo imobilizado amortizável no prazo de vigência do direito.

É exatamente o que acontece no presente caso. Os pagamentos em discussão, realizados a VALE por força da Cláusula Sexta do Contrato de Cessão de Direitos Minerários celebrado em 1989, correspondem à contraprestação pela aquisição do direito que a SAMITRI possuía de requerer a autorização/concessão de exploração dos minérios existentes no terreno da CSBM.

Essa cessão foi realizada de forma definitiva pela SAMITRI à Recorrente, devidamente formalizada por meio de contrato de cessão de direitos minerários, registrado em Escritura pública e averbado perante o DNPM.

Não se trata, in casu, de contrato de arrendamento mineral, como entendeu a DRJ. Nesse espécie de contrato o arrendante cede ao arrendatário de forma temporária - sem transferência de titularidade - e por prazo determinado a concessão de lavra, sendo inclusive vedada a averbação perante o DNPM de contratos de arrendamento por prazo indeterminado.

Nesse sentido, leiam-se os dispositivos da Portaria DNPM nº. 269/2008:

Art. 2º Os contratos de arrendamento total e parcial de concessão de lavra e de manifesto de mina deverão ser submetidos à anuência prévia e averbação do DNPM.

§ 2º Para fins do caput deste artigo considera-se arrendamento todo e qualquer contrato que tenha por objeto a exploração da jazida sem a transferência de titularidade da concessão de lavra ou do manifesto de mina, admitida, como forma de pagamento, a transferência, no todo ou em parte, do produto da lavra, pactuada ou não a preferência de compra do produto mineral

pelo titular. (Nova redação dada pela Portaria nº 564, de 19 de dezembro de 2008, publicada no DOU de 23 de dezembro de 2008)

(...)

Art. 11. O prazo do contrato de arrendamento será computado a partir da sua averbação pelo DNPM, independentemente do termo inicial pactuado pelos contratantes, respeitado o termo final estabelecido no contrato.

Art. 12. O arrendamento será averbado pelo prazo máximo de 30 (trinta) anos, ainda que no contrato tenha sido estipulado prazo superior, sendo facultada aos contratantes, neste caso, a desistência do pedido.

Parágrafo único. É vedada a averbação de contrato de arrendamento firmado com prazo indeterminado.

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

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

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

Importa notar, que o Contrato de Cessão de Direitos Minerários foi firmado em caráter irrevogável e irretratável, o que corrobora a afirmação de que a essência do contrato é de cessão definitiva de direitos de lavra.

Infração 003 e 004 - Aplicação indevida de alíquota e apuração incorreta do imposto adicional

A Recorrente foi favorecida por decisão transitada em julgado, proferida pelo TRF da 1ª Região na Apelação Cível nº 95.01.28658-4/MG, que a possibilita apurar e recolher o imposto de renda à alíquota de 18%, sobre o lucro oriundo da exportação de minerais.

A decisão do TRF-1ª que transitou em julgado em 20/03/1998, afastou a aplicação da Lei nº 8.034/1990 que majorou para 30% a alíquota do imposto de renda aplicável ao lucro decorrente de exportações de produtos manufaturados nacionais e serviços, confirmando o direito da Recorrente de apurar e recolher o imposto à alíquota de 18%, nos termos da legislação anterior – Lei nº. 7.988/89.

Sustenta a fiscalização que essa situação jurídica foi modificada por lei posterior, já que, em 1995, a Lei nº 9.249, em seu artigo 3º, estabeleceu alíquota uniforme de 15% e prefixou o adicional do imposto de renda de 10% sobre a parcela do lucro real,

presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração.

Assim, a legislação superveniente, por alterar o fundamento legal da exigência, autorizaria ao Fisco exigir novamente o tributo, sob as novas bases legais, excluindo, de vez, a regra individual decorrente da coisa julgada.

Por outro lado, sustenta a Recorrente que a Lei nº. 9.249/95 não revogou a Lei nº. 7.988/89, o que, de fato, também se verifica.

Isso porque, nos termos do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, sendo a Lei nº. 7.988/89 uma lei especial, sua revogação apenas ocorreria caso a lei posterior (Lei nº. 9.249/95) assim dispusesse, caso trouxesse um regramento com ela incompatível ou caso apresentasse novas regras especiais aplicáveis ao lucro decorrente de exportações de minerais abundantes.

Note-se, que a Lei nº. 7.988/89 é lei especial, na medida em que prevê um benefício fiscal específico às empresas exportadoras de minerais abundantes; benefício que, nos termos do § 6º do art. 150 da CF/88, só pode ser concedido mediante lei específica.

Destarte, a Lei nº. 7.988/89 encontra-se plenamente em vigor e não consta no rol de atos normativos revogados pelo art. 36 da Lei nº. 9.249/95.

Sendo assim, forçoso concluir que estamos diante de duas leis aplicáveis ao mesmo caso concreto, em claro exemplo de antinomia jurídica.

Segundo a doutrina de Norberto Bobbio, classificando essa antinomia em conformidade com o critério de conteúdo, verifica-se estarmos diante de uma “antinomia imprópria valorativa”, que ocorre quando o legislador não é fiel a uma valoração por ele próprio realizada, pondo-se em conflito com as próprias valorações. É exatamente o que ocorre no caso dos autos, quando no sistema encontram-se normas que prescrevem alíquotas diferentes para mesma situação e contribuinte.

Para solução das antinomias, esse doutrinador propõe 3 (três) conhecidas regras fundamentais, quais são:

- a) critério cronológico (*lex posterior derogat priori*) - art. 2º, § 1º, LICC;
- b) critério hierárquico (*lex superior derogat inferiori*);
- c) critério da especialidade (*lex specialis derogat generali*) - art. 2º, § 2º, LICC.

Analisando o caso sub judice, percebemos que aplica-se à espécie dois critérios de solução para a antinomia, critério cronológico, que nos levaria a entender pelo cabimento do regramento da Lei nº. 9.249/95, e, critério da especialidade, que nos levaria a adotar as disposições da Lei nº. 7.988/89.

A possibilidade de serem encontradas soluções diversas para a mesma antinomia, mostra que estamos diante de um conflito de critérios, o de especialidade

conflitando com o cronológico, pois uma norma anterior-especial é antagônica a uma norma posterior-geral.

O efeito deste conflito de critérios é o que Norberto Bobbio chama de antinomias de segundo grau, caracterizadas pela incompatibilidade não das normas, mas sim dos critérios.

Examinando as hipóteses em que pode ocorrer antinomia de segundo grau, em especial a hipótese de conflito entre o critério da especialidade e o cronológico, como *in casu*, essa doutrina ressalva que deve prevalecer o critério da especialidade, *lex posterior generalis non derogat priori speciali*, posto que o alcance de uma é mais específico que o da outra.

Com efeito, sendo a Lei nº. 9.249/95 norma geral e não tendo ela afastado expressamente o benefício previsto na Lei nº. 7.988/89, aplica-se ao caso o princípio da especialidade, nos termos do § 2º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil.

Nesse sentido, já se manifestou o antigo Conselho de Contribuintes:

IRPJ - LUCRO DECORRENTE DE EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS - MINERAIS ABUNDANTES - Não tendo sido revogada, prevalece em vigor a norma especial (Lei 7.988/89) que determinou que a alíquota incidente sobre o lucro das exportações incentivadas seria de 18%, sem adicional. (...).

Na íntegra: “O art. 1º da Lei nº. 7.988/89 é norma especial, dirigida às empresas beneficiárias de incentivo à exportação, que não é atingido pela norma geral, quer a relativa à alíquota, quer a relativa ao adicional. Para que aquelas empresas passassem a se sujeitar ao adicional seria necessária norma expressa.” (1º CC, 1ª Câmara, Acórdão 101-96.207, julgado em 14/06/2007, Relatora Sandra Maria Faroni)

Portanto, nessa parte, deve ser reformada a decisão recorrida, mostrando-se indevidas as diferenças levantadas e lançadas pela fiscalização.

Infração 005 – Cobrança de multas isoladas pela falta de recolhimento de IRPJ sobre a base de cálculo estimada

Finalmente, cabe analisar a questão referente à cumulação da multa de ofício com as multas isoladas.

Este Conselho tem reiteradamente decidido pela impossibilidade de cobrança de multa isolada sobre débitos de estimativa de IRPJ (e CSLL), uma vez que estes débitos não são definitivos, não havendo, portanto, que se falar em atraso de seu recolhimento ou mora do contribuinte.

As antecipações realizadas durante o ano-calendário, são apenas valores estimados, provisórios, sem caráter definitivo, cuja notória precariedade perdura até o final do correspondente período de apuração.

Em se tratando de apuração anual, é somente em 31 de dezembro que efetivamente ocorre o fato gerador do IRPJ (e da CSLL), tornando a dívida destes tributos líquida e certa somente a partir deste lapso temporal.

Tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do CTN), pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos da pessoa jurídica.

Noutras palavras, o valor pago a título de estimativa não tem natureza de tributo, mas, sim, de prestações antecipadas.

Diante disso, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, não haverá base de cálculo para se apurar o valor da penalidade. Não há porque se obrigar o contribuinte a antecipar o que não é devido e forçá-lo a pedir restituição posteriormente. Daí concluir que o balanço final é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa.

Cite-se a esse respeito entendimento firmado no âmbito administrativo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do antigo Conselho de Contribuintes, Acórdão CSRF/01-05.875, proferido em 23/06/2008, da Relatoria do ex-Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima:

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Conclusão

Por tudo quanto exposto, encaminho meu voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário para, com relação à:

Infração 001: *(i)* tornar definitiva, na esfera administrativa, o imposto decorrente das glosas procedidas correspondentes às diferenças de despesas de depreciação, amortização e baixas dos bens do ativo permanente, cuja dedutibilidade na apuração do lucro real tem o mesmo objeto de ação judicial proposta nesse intuito; e *(ii)* exonerar a multa de ofício incidente sobre essa parcela do imposto, tendo em vista a obtenção de medida liminar anteriormente ao início da ação fiscal.

Infração 002: Afastar a glosa das despesas (pagamentos efetuados à VALE) na determinação do lucro real relativamente aos anos-calendário de 2007 e 2008.

Infração 003 e 004: Exonerar as exigências correspondentes, multa de ofício de 75% e juros de mora cabíveis.

Infração 005: Exonerar a multa aplicada, no percentual de 50%, pela falta de declaração/recolhimento da estimativa mensal do IRPJ, levantada em função das diferenças apuradas no procedimento fiscal.

Infração 006: Exonerar a exigência relacionada ao lançamento do IRRF.

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá