



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.725420/2021-41
ACÓRDÃO	1302-007.213 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016

AUTO DE INFRAÇÃO. COMPETÊNCIA TERRITORIAL DA AUTORIDADE FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A Súmula CARF nº 27, por si só, seria suficiente para afastar a arguição de nulidade do lançamento por incompetência da autoridade fiscal lançadora. Mas além disso, regulamentos e normas infralegais são editados para organizar a autuação da Receita Federal, mas não podem se contrapor às normas legais positivadas. Nesse sentido, o § 3º do art. 38 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 reconhece, expressamente, a validade de auto de infração lavrado por Auditor Fiscal em exercício em unidade da Receita Federal diverso do domicílio tributário do sujeito passivo.

AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE AUTORIZAÇÃO PARA REEXAME DE PERÍODO FISCALIZADO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Houve autorização expressa para reexame do Superintendente da Receita Federal, autoridade competente para tal. A autorização consta no TDPF que poderia ser acessado pela contribuinte, conforme instruções e código de acesso que constam no Termo de Início de Fiscalização, e que a contribuinte teve a devida ciência.

DEDUTIBILIDADE DE DESPESA. RESPONSABILIDADE DO DEVEDOR PRINCIPAL. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DE TERCEIRO. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

A contribuinte não era o responsável principal pelos dispêndios com a recuperação ambiental e socioeconômica da região atingida pelo desastre ambiental. A contribuinte assumiu responsabilidade subsidiária, de modo que se coubesse a dedutibilidade da despesa, o que se afirma apenas para fins de argumentação, o direito à dedutibilidade da despesa seria do

responsável principal. No entanto, se no processo em que se discute a dedutibilidade dos dispêndios para a empresa responsável pela operação da barragem de rejeitos, com mais razão não haveria que se considerar despesa dedutível para os responsáveis subsidiários.

PRINCÍPIO DA ENTIDADE. SEGREGAÇÃO DO PATRIMÔNIO DA ENTIDADE E DOS SÓCIOS. AUTONOMIA PATRIMONIAL DA ENTIDADE.

Dentre os princípios contábeis, o da Entidade figura como um dos mais importantes e procura segregar o patrimônio da entidade com a dos seus sócios. Como corolário da autonomia patrimonial da entidade, seus resultados não poderão ser afetados por operações que não guardem relação com os objetos sociais da pessoa jurídica, a teor da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade –CFC nº 750/93

DISPÊNDIOS COM RECUPERAÇÃO AMBIENTAL E SÓCIOAMBIENTAL. NÃO DECORRENTE DE OPERAÇÃO NORMAL DA ENTIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE DESPESA NECESSÁRIA. INDEDUTIBILIDADE.

Os recursos repassados pela contribuinte para a Fundação privada responsável pela recuperação ambiental e socioambiental não tem relação com as transações ou operação exigida pela exploração das suas atividades, bem como não estão vinculados com as fontes produtoras de seus rendimentos, não se tratando de gasto com atributo de usualidade ou normalidade, não se enquadrando no art. 47 da Lei 4.506/64 a autorizar sua dedutibilidade.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. INCONSTITUCIONALIDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2.

Não compete ao CARF a apreciação de argumento de inconstitucionalidade de lei. A multa de ofício está prevista no ordenamento jurídico e não foi declarada sua inconstitucionalidade, não podendo deixar de ser aplicada de acordo com o artigo 26-A, caput, do Decreto nº 70.235/72.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE

A incidência de juros sobre a multa de ofício já está pacificada no CARf com a edição da Súmula CARF nº 108.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas. Quanto ao mérito, acordam os membros do colegiado, por

voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à dedutibilidade das despesas com repasses decorrentes de Termo de Transação e de Ajustamento de Conduta, vencidos os conselheiros Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Henrique Nímer Chamas e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar provimento ao recurso quanto a tal matéria. Por fim, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à exigência da multa de ofício e quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. Os Conselheiros Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Paulo Henrique Silva Figueiredo manifestaram intenção de apresentar declaração de voto. O Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva não votou, pois as matérias já foram votadas pelo Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama (relator), conforme art. 110, §5º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Henrique Nimer Chamas, Natália Uchôa Brandão e Paulo Henrique Silva Figueiredo (presidente).

Conforme o art. 110, §12, do RICARF, o Presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, designou-se redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que o relator original, Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, não mais integra o CARF.

Como redator *ad hoc* apenas para formalizar o acórdão, o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo se serviu das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra o acórdão 101-016.854, da 9ª Turma da DRJ01, prolatado em 04 de agosto de 2022, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte contra Auto de Infração contra ela lavrado, com exigência de IRPJ e CSLL no montante de R\$ 115.167.326,37 (consolidado em 08/12/2021), relativo a fatos geradores do ano-calendário 2016, com multa de ofício de 75% e juros e multa moratórios.

Segundo o que consta no TVF (e-fls. 19 a 47), a Vale S.A (“VALE”) teria deduzido indevidamente R\$ 238.743.800,00 da base de cálculo do lucro real e da base ajustada da CSLL.

O montante de R\$ 238.743.800,00 corresponde ao repasse realizado pela VALE decorrente do Termo de Transação e de Ajustamento de Conduta (“TTAC”) que a VALE e a BHPB firmaram com diversas autoridades governamentais, que deram origem à Fundação Renova (“RENOVA”), criada para desenvolver e implementar programas de recuperação e compensação

pela ruptura da barragem de rejeitos de Fundão, em Mariana/MG, pertencente à empresa SAMARCO S/A, joint venture constituída pela **VALE** e a BHPB.

O repasse de R\$ 238.743.800,00 feito pela **VALE** à Fundação **RENOVA** não foi adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e a Autoridade Fiscal considerou que o valor seria indedutível na apuração daqueles tributos por considerar que não seria despesa necessária, usual e normal para a realização dos objetivos sociais da **VALE**, sendo decorrente da prática de atos ilícitos.

A **VALE** impugnou o lançamento (e-fls. 1185 a 1227) alegando, em síntese, o seguinte:

i) nulidade do lançamento pelo fato da incompetência da Autoridade Fiscal lançadora

ii) nulidade do Auto de Infração por ausência de autorização para instauração de procedimento fiscal em período já fiscalizado;

iii) defende que os valores repassados à Fundação **RENOVA** são necessários à realização da atividade da empresa, que sua responsabilidade em relação aos fatos estabelecidos no TTAC é objetiva; e mesmo que as despesas glosadas fossem decorrentes de atos ilícitos, também seriam dedutíveis, por se tratar de gasto relacionado com sua atividade geradora de receita, de modo que tratar-se-ia de despesa incorrida e dedutível na apuração do Lucro Real;

iv) impossibilidade de aplicação da multa de ofício de 75%, por ser desproporcional e ter caráter confiscatório;

A impugnação foi julgada improcedente pela 9ª Turma da DRJ01, em acórdão cuja ementa transcrevo abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

DESPESAS OPERACIONAIS. CONDIÇÕES PARA DEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade da despesa é condicionada à comprovação da efetiva realização dos gastos e que estes tenham relação direta com pessoas ligadas à pessoa jurídica e, ainda, que se refiram a eventos relacionados com a atividade fim dela. As despesas que se revelarem desnecessárias ou não usuais à consecução dos objetivos sociais da pessoa jurídica devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real.

DESPESAS DE DANOS AMBIENTAIS EXCLUSIVOS DE TERCEIROS. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis os valores decorrentes da assunção de dívida originariamente contraída por empresa controlada pela autuada, por fugirem aos conceitos de necessidade, normalidade e usualidade previstos na legislação tributária e

violarem os pressupostos de estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita.

Os valores repassados à Fundação RENOVA, a título de reparação e/ou indenização por danos ambientais e socioambientais, a quem não se repete a condição agente causador desses danos – configurados como danos ambientais de terceiros, gerados exclusivamente pela atividade desenvolvida pela empresa SAMARCO –, independentemente da relação jurídica estabelecida no compromisso contratual do Termo de Transação e Ajustamento de Conduta (TTAC), não constitui uma despesa dedutível na apuração do Lucro real e da base ajustada da CSLL, uma vez que tais valores não incorrem em despesas necessárias, normais e usuais ao desenvolvimento do objeto social da empresa autuada.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2016

LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016

MANIFESTAÇÕES DOUTRINÁRIAS. EFICÁCIA.

Manifestações doutrinárias, ainda que de renomados juristas, são desprovidas de eficácia vinculante no âmbito do processo administrativo fiscal.

DECISÕES JUDICIAIS. EFICÁCIA.

Decisões judiciais, via de regra, aplicam-se somente no âmbito processual em que exaradas, carecendo, portanto, de eficácia para vincular ou determinar decisões no âmbito do processo administrativo fiscal.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFICÁCIA.

Decisões administrativas somente configuram normas complementares quando a lei lhes atribua eficácia normativa.

NULIDADE. COMPETÊNCIA TERRITORIAL.

Inexiste nulidade em lançamento fiscal efetuado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil lotado em repartição fiscal distinta da circunscrição do domicílio tributário do contribuinte.

REVISÃO DO LANÇAMENTO.

A autoridade fiscal deve rever o lançamento, quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, podendo fazê-lo a qualquer tempo dentro do prazo decadencial.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

MULTAS E JUROS. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

À autoridade tributária em procedimento fiscal cabe o estrito cumprimento das determinações legais. À autoridade tributária não cabe declarar a inconstitucionalidade de normas legais no intuito de afastar sua aplicação.

A multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) aplicada nos lançamentos de ofício está prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com o r. acórdão, a **VALE** apresentou recurso voluntário (e-fls. 1356 a 1417) ratificando os argumentos trazidos na impugnação, requerendo o seguinte:

- a) seja reconhecida a nulidade do auto de infração, tendo em vista os vícios que o acometem;
- b) Caso não seja reconhecida a nulidade, o que não se espera, requer seja dado provimento ao presente recurso, para que seja reformado integralmente o r. acórdão recorrido, sendo cancelado o auto de infração lavrado no presente processo, afastando-se integralmente a cobrança nele veiculada;
- c) Na remota hipótese de não ser cancelado o auto de infração, o que se admite apenas para efeito de argumentação, requer seja drasticamente reduzida a multa aplicada;
- d) seja efetuada a intimação dos subscritores do presente para proceder à sustentação oral das razões anteriormente expostas, consoante o disposto no artigo 58, inciso II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;
- e) Protesta-se pela juntada de novos documentos que se façam necessários.

Os fundamentos da decisão da DRJ e os argumentos recursais da VALE serão analisados em detalhe no voto.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Redator *ad hoc*.

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, assim dele conheço e passo a analisá-lo.

1. Arguição de nulidade

A VALE suscita a nulidade do auto de infração em decorrência de alegados dois vícios, abaixo sintetizados, que maculariam o lançamento:

- i) incompetência territorial da unidade lançadora;
- ii) falta de autorização para reexame de período já fiscalizado.

Analisemos cada um dos argumentos de nulidade.

i) Quanto à suposta incompetência da DRF/Belo Horizonte para o lançamento:

A DRJ rejeitou a arguição de nulidade com fundamento que o Auditor Fiscal é a autoridade competente para o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, não estando limitada sua atuação à competência territorial, nos termos da Portaria nº 6.478, de 29 de dezembro de 2017, e as Portarias 284/2020 e 1215/2020 da Receita Federal, referenciadas pela VALE tratam de atribuições internas da Receita Federal e não tratam de atribuição de lançamento:

III - DAS PRELIMINARES. ALEGAÇÕES DE NULIDADE**III.1 - Alegação de incompetência territorial da autoridade lançadora**

A Impugnante afirma que a autoridade lançadora é incompetente territorialmente para “lavrare o Auto de Infração Combatido”.

Não se acolhe essa alegação, haja vista que o artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei 5172/1966), a Lei 10593/2002, e o Decreto 7.574/2011, tratam da exigência do crédito tributário e estabelecem que o lançamento é de competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, não estando associado à competência territorial e especificam os critérios de validade do auto de infração:

“Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o

montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Lei nº 10.593, de 2002

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

[...]

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

Decreto nº 7.574, de 2011

Art. 38. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

§ 1º Os autos de infração ou as notificações de lançamento, em observância ao disposto no art. 25, deverão ser instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do fato motivador da exigência.

§ 2º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

§ 3º A formalização de que trata este artigo será válida, mesmo que efetuada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil com exercício em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo. (g.n.)

§ 4º A formalização da exigência, na hipótese prevista no § 3º, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

[...]

Art.39. O auto de infração será lavrado no local da verificação da falta, devendo conter (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 10; Lei nº 10.593, de 2002, art. 6º):

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição dos fatos;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias, contados da data da ciência; e

VI - a assinatura do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela autuação e o número de sua matrícula.

[...]” (Sem grifos no original)

Extrai-se das normas legais acima transcritas que não há qualquer irregularidade no fato de o procedimento fiscal ser conduzido pela autoridade lançadora de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

Nesse mesmo sentido, a Portaria RFB nº 6.478, de 29/12/2017, que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, prescreve que a competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, não está limitada à competência territorial, nos seguintes termos:

“Art. 7º

[...]”

§ 3º Os procedimentos de fiscalização ou diligências podem ser executados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil independente de sua lotação ou de seu exercício.”

Da legislação transcrita, constata-se que a exigência do crédito tributário, bem como a aplicação de sua penalidade será formalizada em Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, sendo do Auditor-Fiscal a competência para fiscalizar e constituir o crédito por meio do lançamento, sendo, ainda, permitida a formalização do lançamento por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil com exercício em unidade da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil com jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo.

Verifica-se que o lançamento impugnado contém todos os requisitos estabelecidos nos dispositivos legais acima transcritos, e encontra-se devidamente motivado com a descrição do fato gerador e o respectivo enquadramento legal, de forma clara e precisa, permitindo ao Impugnante verificar os valores lançados e contestá-los fundamentadamente.

Com relação ao eventual descumprimento dos comandos normativos das Portarias 284/2020 e 1215/2020, entendo que os seus dispositivos tratam de cumprimento de atribuições interna do Fisco e não atingem à atribuição do lançamento fiscal que, por sua vez, decorre de dispositivos legais, conforme citados acima.

Destaca-se, ainda, que a Súmula Carf nº 27 estabelece que “*é válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo*” (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Dessa forma, impõe-se reconhecer que não procede a alegação de nulidade apontada pela Impugnante.

Por seu turno, a **VALE** defende que a decisão deve ser reformada porque o Regimento Interno da Receita Federal (Portaria 284, de 27 de julho de 2020), definiu competências específicas para a fiscalização e para as demais atividades (cadastro, arrecadação, controle, cobrança, dentre outras), e que em se tratando da atividade de mineração, a competência seria da DEMAC/RJ, não sendo aplicável ao caso a Súmula CARF nº 27:

1 - PRELIMINARMENTE

I.1 DA INCOMPETÊNCIA DA DRF/BELO HORIZONTE-MG PARA LAVRATURA DA PRESENTE AUTUAÇÃO TENDO EM VISTA JURISDIÇÃO DA AUTUADA PELA DEMAC/RJO

Registre-se, preliminarmente, que a Recorrente foi fiscalizada, em relação ao presente feito, pela Delegacia de Administração Tributária de Belo Horizonte, que se revela incompetente para o exercício de tal tarefa.

A r. decisão recorrida apresenta argumentos no sentido de legitimar a ação fiscal, afirmando que não há qualquer irregularidade no fato de o procedimento fiscal ser conduzido pela autoridade lançadora de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

Entretanto, a r. decisão merece reforma. Com efeito, em consonância com a Portaria 284, de 27 de julho de 2020, (Regimento Interno da Receita Federal do Brasil), os artigos 292 e 294 preveem dois tipos de competência: (i) a específica para a fiscalização; (ii) para cadastro, arrecadação, controle, cobrança, entre outras atribuições.

Preceituam os artigos 292 e 294 da citada Portaria:

Art. 292. Às Delegacias de Fiscalização (Defis) compete gerir e executar, no âmbito da respectiva região fiscal, as atividades de fiscalização. (grifamos)

Art. 294. Às Delegacias de Maiores Contribuintes (Demac) compete gerir e executar, em âmbito nacional, as atividades de atendimento e orientação ao cidadão, de cadastros, de arrecadação, de controle, de cobrança, de recuperação e garantia do crédito tributário, de direitos creditórios, de

benefícios fiscais, de revisão de ofício, de programação e seleção e de fiscalização e monitoramento dos maiores contribuintes.

Parágrafo único. As Demac serão especializadas por tipo de contribuinte ou por atividade econômica, de acordo com ato do Secretário Especial da Receita Federal do Brasil. (grifamos)

Desta forma, infere-se que: (i) a DEFIS, observando-se cada região Fiscal, é competente para fiscalização; (ii) as Demacs, em se tratando de grandes contribuintes, para o exercício das demais atribuições. No caso das Demacs, especificamente no que tange às atividades de mineração, é competente a DEMAC/RJ, em consonância com a Portaria 1215, de julho de 2020.

Nesse contexto, especificamente para

a Fiscalização, deve ser observada a competência de cada região fiscal, como preceitua o artigo 292 do Regimento Interno da RFB.

No caso da fiscalização ora sob análise, o termo foi lavrado por fiscal jurisdicionado à D de Minas Gerais, jurisdicionado à 6ª Região Fiscal (que abrange somente o Estado de Minas Gerais). Contudo, o Estado do Rio de Janeiro, juntamente com o Estado do Espírito Santo, são jurisdicionados à 7ª Região Fiscal, o que revela a incompetência da DIFIS/SEFIM MG para fiscalizar o presente caso.

A comprovação dessa ocorrência dá-se, inclusive, no confronto com as telas abaixo:

Consulta de Processo		
Dados Básicos	Movimentos	Posicionamentos
Dados do Processo		
Número:	13136.725420/2021-41	
Data de Protocolo:	08/12/2021	
Documento de Origem:	AUTOINFRACAO	
Procedência:	Assunto: AUTO DE INFRACAO-IRPJ	
Nome do Interessado:	VALE S.A.	
CNPJ:	33.592.510/0001-54	
Tipo:	Digital	
Sistemas:	Profisc: Não	e-Processo: Sim SIEF: Protocolizado e Cadastrado pelo SIEF

Consulta de Processo						
Dados Básicos		Movimentos	Posicionamentos			
Data	Tipo	Sequência	Relação	Origem	Destino	
14/12/2021	Movimentação	0004	02113	SECOPO6 - SERVIÇO DE CONTROLE PROCESSUAL	SETOR DE TRIAGEM- DEMAC-RJ	
14/12/2021	Movimentação	0003	94073	DEL REC FED ADMINIST TRIBUTARIA-BHE-MG	SECOPO6 - SERVIÇO DE CONTROLE PROCESSUAL	
14/12/2021	Movimentação	0002	16631	DEL REC FED FISCALIZACAO-BHE-MG	DEL REC FED ADMINIST TRIBUTARIA-BHE-MG	
08/12/2021	Primeira Distribuição	0001	00000	DEL REC FED FISCALIZACAO-BHE-MG	DEL REC FED FISCALIZACAO-BHE-MG	

Agregue-se a isto o fato de que, em julho de 2020 foi editada a Portaria 1215 que transferiu a jurisdição sobre pessoas jurídicas do setor de mineração para o âmbito da DEMAC-RJ. Dispõe o artigo 5º da Referida Portaria:

*“Art. 5º A Delegacia de Maiores Contribuintes da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro (Demac/RJO) tem jurisdição, em todo o território nacional, sobre as pessoas jurídicas sujeitas ao monitoramento econômico-tributário diferenciado e especial dos setores econômicos de combustível, **mineração**, óleo e gás, conforme carteira definida pela Coordenação Especial de Maiores Contribuintes (Comac). (Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 4089, de 28 de julho de 2020) (Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 4089, de 28 de julho de 2020) (Vide Portaria RFB nº 4089, de 28 de julho de 2020)*

Note-se assim que, quer seja pelo disposto nos artigos 292 e 294 do Regimento Interno da RFB, quer seja pela previsão veiculada na Portaria 1215/2020, a jurisdição para fiscalizar a Recorrente é da Demac-RJ.

A despeito da existência de legislação específica a reger a matéria, a r. decisão invocou --- além do artigo 142 do CTN que prescreve que o lançamento tributário é ato privativo da autoridade administrativa, Portaria do RFB nº 6.478/2017, transcrita na r. decisão, nos seguintes termos:

“Art. 7º

[...]

§ 39 Os procedimentos de fiscalização ou diligências podem ser executados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil independente de sua lotação ou de seu exercício.”

Ora, a r. decisão não levou em consideração que há portaria cronologicamente posterior que estabelece regras específicas com relação à competência para fiscalização que, definitivamente, não é da DIFIS/SEFIM MG, que fiscalizou e lavrou o auto de infração objeto desse processo administrativo.

Trata-se de competência em razão da matéria, que não pode ser afastada para que a fiscalização se dê por agente não revestido de competência. Não pode prevalecer, assim, o argumento da r. decisão de que os dispositivos invocados

tratam de cumprimento de atribuições interna do Fisco, uma vez que tais dispositivos são vinculativos. Outrossim, não é aplicável ao caso a Súmula Carf nº 27, tendo em vista a incompetência em razão da matéria, verificada *in casu*.

Nesse contexto, nos termos do artigo 59, I do Decreto 70.235/72, é forçoso se concluir pela nulidade do presente auto de infração, tendo em vista que lavrado por autoridade incompetente. Preceitua o referido dispositivo:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente

Desta forma, outra alternativa não resta a não ser a decretação da nulidade do auto de infração lavrado.

É de se salientar ainda que se não houvesse a fixação de rígidas competências para a fiscalização e cobrança, as empresas inclusive a que diz respeito à Recorrente – ficaria o fisco livre para fiscalizar qualquer jurisdição, o que é coibido pelo próprio regulamento da RFB.

Estaria, a Recorrente, exemplificativamente, sujeita à fiscalização por parte de diversos Estados, sobre um mesmo fato jurídico tributário, o que poderia gerar total insegurança, uma vez que cada uma jurisdições poderia fiscalizá-la sob o mesmo assunto diversas vezes e lavrar autos de infração sobre um mesmo fato, no mesmo período.

Tal conduta, que não pode ser tolerada, colocaria em severo risco os princípios insculpidos no artigo 2º da Lei 9784/99, que rege o processo administrativo federal, notadamente o princípio da segurança jurídica, merecendo, portanto, reforma a r. decisão recorrida, a fim de declarar a nulidade da autuação ora recorrida, por ter sido lavrado por sujeito incompetente.

Não assiste razão à **VALE**.

Entendo que a Súmula CARF nº 27, abaixo transcrita, por si só, já seria suficiente para afastar a arguição de nulidade do lançamento por incompetência da autoridade fiscal lançadora:

Súmula CARF nº 27

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

A Recorrente alega que o Regimento Interno da Receita Federal e a Portaria 1215/2020, estabeleceriam a competência para Fiscalização da **VALE** pela DEMAC/RJ e que, portanto, o Auditor Fiscal autuante, lotado na DRF/Belo Horizonte não teria competência para fiscalizá-la.

Também nesse ponto, não há que se dar razão ao argumento da **VALE**. Ainda que regulamentos e normas infralegais sejam editadas para organizar a autuação da Receita Federal,

não podem se contrapor às normas positivadas. Nesse sentido, o § 3º do art. 38 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 reconhece, expressamente, a validade de auto de infração lavrado por Auditor Fiscal em exercício em unidade da Receita Federal diverso do domicílio tributário do sujeito passivo. Confira-se:

Art. 38. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º ,com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

(...)

§ 3º A formalização de que trata este artigo será válida, mesmo que efetuada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil com exercício em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo.

Há que se ressaltar, ademais, que entendo que as normas infralegais referenciadas pela **VALE** não são incompatíveis com o texto legal acima, e não restringem a atuação de auditor fiscal em exercício em outra Unidade da Receita Federal na lavratura de autos de infração de contribuinte sob acompanhamento econômico tributário da DEMAC.

Portanto, rejeita-se a nulidade arguida.

ii) quanto a suposta falta de autorização para reexame de período já fiscalizado.

A DRJ afirma que não existem limitações quanto à realização de novo lançamento dentro do prazo decadencial, e que houve autorização do superintendente ou delegado da Receita Federal do Brasil para o reexame, conforme TDPF-F n.º: 06.0.01.00-2021-00192-2 Código de Acesso ao TDPF: 13602982 (fl. 19).

A **VALE** sustenta no recurso voluntário que a autoridade competente para autorizar o reexame de período já fiscalizado seria do Coordenador Geral de Fiscalização, e que ademais, não teria havido autorização para tal reexame quer seja por parte do Superintendente ou Delegado da Receita Federal do Brasil:

(...)

Observa-se que, do exposto no próprio TVF, o fiscal identifica que há outras atuações que dizem respeito à base de cálculo dos tributos constantes do presente feito e, para justificar a fiscalização e atuação ora em curso, invoca o disposto no artigo 7º, parágrafo 4º da Instrução Normativa 6.487/17, que preceitua, *in verbis*

§ 4º A autorização para reexame em relação ao mesmo exercício, tributo ou contribuição poderá ser efetuada diretamente no TDPF-F pelo Coordenador-Geral de Fiscalização, Coordenador-Geral de Administração Aduaneira, Coordenador-Geral de Combate ao Contrabando e Descaminho,

Coordenador Especial de Gestão de Créditos e de Benefícios Fiscais, superintendente ou delegado da Receita Federal do Brasil.

Note-se que o próprio fiscal assume tratar-se de reexame em relação ao mesmo exercício e tributo pois, se assim não fosse, não teria invocado o preceito veiculado na Instrução Normativa em questão. Logo, não prospera o argumento constante da r. decisão, no sentido de que os fatos geradores seriam diversos.

Ocorre que a fiscalização em questão, o TVF e o Termo de Encerramento foram lavrados pelo Auditor Fiscal da RFB Rodrigo Luís da Costa Sarmiento, Matrícula 19.785, sem qualquer autorização da autoridade competente que, no caso, seria o Coordenador Geral de Fiscalização. Note-se que o artigo 906 do RIR/99, vigente à época dos fatos, contempla assertiva de análogo jaez.

No que concerne a este ponto, a r. decisão afirma que teria havido a autorização do superintendente ou delegado da Receita Federal do Brasil para o início do procedimento fiscal, conforme TDPF-F n.º: 06.0.01.00-2021-00192-2 Código de Acesso ao TDPF: 13602982 (fl. 19).

Ocorre que, analisando-se as fls. 19 do processo, não é possível verificar qualquer autorização. Veja-se:


Fl. 19

SRRF 6ª RF / DIFIS / SEFIM

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

CONTRIBUINTE / RESPONSÁVEL

Nome/Razão Social: VALE S.A.
 CPF/CNPJ: 33.592.510/0001-54
 Endereço: PRAIA BOTAFOGO, 00186 SAL 701 1101 1601 Bairro: BOTAFOGO
 Cidade: RIO DE JANEIRO UF: RJ CEP: 22.250-145

ORIGEM DA AÇÃO FISCALIZADORA / LAVRATURA

TDPF-F n.º: 06.0.01.00-2021-00192-2 Código de Acesso ao TDPF: 13602982
 Local de Lavratura: SRRF 06 Data: 08/12/2021

CONTEXTO

A r. decisão afirma que haveria autorização, mas não aponta o local onde seria possível encontrá-la. O que se verifica nos autos, no entanto, é **que tal autorização não ocorreu**. Ademais, inócua se faz afirmar que se trataria de uma autorização de natureza múltipla (multinuclear), eis que a autorização por parte do superintendente ou delegado, imprescindível no presente caso, não se verificou.

Desta forma, além da questão envolvendo a incompetência de DIFIS/SEFIM MG, também é incompetente o auditor fiscal que efetuou a lavratura dos autos de infração, uma vez que carece de autorização da autoridade competente para fazê-lo, no caso em tela.

A jurisprudência é assente nesse sentido. Destacamos as seguintes decisões sobre o tema:

(...)

Desta forma, quer seja pela incompetência da DIFIS/SEFIM MG, quer seja pela ausência de autorização do responsável para a instauração do novo procedimento fiscal, é notória a nulidade do auto de infração em questão, nos termos do artigo 59, I do Decreto 70.235/72.

Não assiste razão à **VALE**.

Conforme se verifica do excerto do TVF colacionado pela **VALE**, a autorização para reexame do ano-calendário 2016 foi autorizado pelo TDPF-F nº 06.0.01.00-2021-00192-2 e o código de acesso é 13602982. Com base nessas informações é possível acessar o TDPF-F no cuja autenticidade poderia ser conferida no sítio da Receita Federal:



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SRRF - SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DA 6ª REGIÃO FISCAL

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO Nº 06.0.01.00-2021-00192-2

CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL	
CNPJ/CPF: 33.582.510/0001-54	
NOME EMPRESARIAL/NOME: VALE S.A.	
ENDEREÇO: PRAIA BOTAFOGO, 00188	COMPLEMENTO: SAL 1101 SAL 1701 S.
BAIRRO: BOTAFOGO	UF: RJ
MUNICÍPIO: RIO DE JANEIRO	CEP: 22.250-145
PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO	
TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES:	PERÍODOS:
IRPJ	01/2016 a 12/2016
AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	
ISAC MORENO FALCAO SANTOS	MATRÍCULAS SIPE/SIAPE
RODRIGO LUIS COSTA SARMENTO	01217085 / 1452224 CHEFE DE EQUIPE
	00019785 / 0148350
ENCAMINHAMENTO	
Nos termos da Portaria RFB nº 6.478, de 29 de Dezembro de 2017, fica distribuído o procedimento fiscal definido pelo presente instrumento, que deverá ser instaurado pelo(s) Auditor(es)-Fiscal(is) da Receita Federal do Brasil (AFRFB) acima identificado(s), que poderá(ão) praticar, isolada ou conjuntamente, todos os atos necessários à sua realização.	
Autorizo, nos termos do art. 951 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018), a realização de novo exame em relação ao sujeito passivo, tributo(s) e período(s) acima descritos.	
O presente procedimento fiscal deverá ser executado até 18 de Fevereiro de 2022, podendo ser prorrogado sempre que necessário para o seu cumprimento e, em especial, na eventualidade de qualquer ato praticado pelo sujeito passivo que impeça ou dificulte o seu andamento ou a sua conclusão.	
Belo Horizonte, 22 de Outubro de 2021.	
PROCEDIMENTO FISCAL ENCERRADO	
GUILHERME HENRIQUE DIOGO FERREIRA - Matrícula: 01183729	
SUPERINTENDENTE-ADJUNTO(A)	
SRRF SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DA 6ª REGIÃO FISCAL	

A ciência do TDPF-F foi dada à **VALE** por meio do Termo de Intimação e Ciência de Procedimento fiscal nº 003, no qual a Autoridade Fiscal dá ciência à contribuinte de autorização para reexame do IRPJ e da CSLL relativos ao ano-calendário 2016:

SRRF 6ª RF / DIFIS / SEFIM

TERMO DE INTIMAÇÃO E CIÊNCIA DE PROCEDIMENTO FISCAL Nº 003

CONTRIBUINTE / RESPONSÁVEL

Nome/Razão Social: VALE S.A.

CPF/CNPJ: 33.592.510/0001-54

Endereço: PRAIA BOTAFOGO, 00186 SAL 701 1101 1601

Bairro: BOTAFOGO

Cidade: RIO DE JANEIRO

UF: RJ

CEP: 22.250-145

ORIGEM DA AÇÃO FISCALIZADORA / LAVRATURA

TDPF-F n.º: 06.0.01.00-2021-00192-2

Código de Acesso ao TDPF: 13602982

Local de Lavratura: SRRF 06

Data: 22/10/2021

CONTEXTO

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e em cumprimento ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização (TDPF-F) acima indicado, observado o disposto nos artigos n.ºs 949, 950, 956, 971 e 972 do Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018, atual Regulamento do Imposto de Renda (RIR/18), CIENTIFICAMOS o contribuinte acima identificado acerca da emissão do mencionado TDPF para REEXAME¹ do IRPJ/CSLL² devidos no ano de 2016 e o INTIMAMOS a apresentar as informações, livros e os documentos especificados a seguir, no prazo de 20 (vinte) dias contados da data de ciência do presente termo.

A VALE tomou ciência do Termo de Intimação e Ciência de Procedimento fiscal nº 003 por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), por abertura da mensagem no dia 25/10/2021, conforme despacho à e-fl. 1098. Portanto, não pode alegar desconhecimento dos termos da intimação.

Conclui-se, portanto que houve autorização expressa do Superintendente Ajunto da 6ª Região Fiscal para reexame do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2016, devendo ser rejeitada a arguição de nulidade suscitada.

2. Mérito

Para fins de contextualização reproduzo o relato sintetizado, contido no acórdão recorrido, do procedimento fiscal que culminou com a glosa da despesa relativa ao repasse realizado pela VALE à Fundação RENOVA e que culminou no lançamento aqui analisado:

Da Infração

Afirma a Fiscalização que as despesas relacionadas ao cumprimento do Termo de Transação e Ajustamento de Conduta, repassadas ao RENOVA, são desnecessárias; tampouco, podem ser consideradas usuais ou normais. Assim, essas despesas seriam indedutíveis na apuração do Lucro Real.

Para tanto, afirma que os prejuízos ambientais e socioambientais realizados pela SAMARCO, e bancados parcialmente pela empresa atuada, não decorrem da prática de atividades consideradas necessárias às atividades da empresa, pelo contrário, decorrem da prática de atos ilícitos.

Cita que Ministério Público Federal ofereceu denúncia imputando à SAMARCO MINERAÇÃO S/A, VALE S/A E BHP BILLITON BRASIL LTDA e 21 de seus diretores e empregados a suposta prática de um total de quinze crimes.

Diz que não se pode concluir que as despesas relacionadas a obrigações, destinadas a reparar atos ilícitos, sejam automaticamente consideradas necessárias, sob o argumento de que uma empresa encerraria suas atividades ao não observá-las.

Registra que os gastos efetuados para reparar, atenuar, remediar, reparar, indenizar danos ambientais e socioambientais, ou para cumprir acordos judiciais que visam a encerrar litígios decorrentes desses danos sem a solução de mérito, não são dedutíveis para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. E esclarece que os gastos foram causados por atividade de pessoa jurídica diversa, ainda que esta tenha como sócia a fiscalizada.

Dessa forma, a Fiscalização aponta que as despesas relacionadas ao cumprimento do Termo de Transação e Ajustamento de Conduta, repassadas ao RENOVA, são indedutíveis.

Do Lançamento. Base de Cálculo do IRPJ

Nos termos da Fiscalização, resta claro que as despesas para reparar, mitigar, remediar, reparar, indenizar os danos ambientais e socioambientais causados pelo rompimento da barragem de Fundão, relativas ao caso em análise, não deve surtir efeitos fiscais.

Para tanto, diz que os valores não adicionados ao Lucro Real, segundo a ECF – Escrituração Contábil Fiscal – do ano-calendário 2016, enviada ao SPED pelo sujeito passivo, totalizaram R\$ 238.743.800,00.

Registra que, conforme Demonstrativo de Apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – Lucro Real, integrante do Auto de Infração, após ajustada a base de cálculo pela adição devida e pela utilização os prejuízos de períodos anteriores, apurou-se o seguinte montante de imposto devido, em função das infrações em tela, no ano sob exame:

IRPJ	2016
A) Lucro Real Declarado Ajustado por Auditorias Fiscais Prévias	12.053.969.642,87
B) Infrações Apuradas	238.743.800,00
C) Prejuízo Fiscal Próprio Período Compensado	0,00
D) Prejuízo Fiscal Períodos Anteriores Compensado (30% Máx)	71.623.140,00
E) Valor Tributável Após Compensação	167.120.660,00
F) Imposto e Adicional Devidos - Lançamento de Ofício	41.756.165,00
G) Prejuízo Fiscal a Estornar do Saldo Acumulado (= C + D)	71.623.140,00

Esclarece que, devido às infrações apuradas, o contribuinte contabilizou prejuízos fiscais em excesso, conforme quadro acima, item “G”. Assim, neste ato, intimamos o contribuinte a retificar o seu montante para o novo valor obtido na “Planilha de Compensação de Prejuízos Fiscais do IRPJ”, anexa ao auto de infração, estornando do saldo existente o total indicado acima.

Da Base de Cálculo da CSLL

Segundo a Fiscalização, as infrações motivadoras da adição efetuada de ofício na apuração do Imposto de Renda, por não terem sido atendidos os critérios da legislação tributária e condições essenciais para dedutibilidade fiscal das despesas, também produzem os devidos reflexos na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Com isso, informa que, conforme Demonstrativo de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Lucro Real, integrante do Auto de Infração, após ajustada a base de cálculo pelas adições devidas e pela utilização das bases de cálculo negativas de períodos anteriores, apurou-se a seguinte Contribuição Social devida, no período fiscalizado, devido às infrações ora examinadas:

CSLL	2016
A) Base de Cálculo Declarada Ajustada por Auditorias Fiscais Prévias	12.063.000.901,97
B) Infrações Apuradas	238.743.800,00
C) Base Negativa Próprio Período Compensada	0,00
D) Base Negativa Períodos Anteriores Compensada (30% Máx)	71.623.140,00
E) Valor Tributável Após Compensação	167.120.660,00
F) Lançamento de Ofício – CSLL	15.040.859,40
G) Base de Cálculo Negativa a Estornar do Saldo Acumulado (= C + D)	71.623.140,00

Esclarece que a apuração excessiva de bases de cálculo negativas; conseqüentemente, intimamos neste ato o contribuinte a retificar o seu montante para o novo valor obtido na “Planilha de Compensação de Prejuízos Fiscais da CSLL”, anexa ao respectivo auto de infração, estornando do saldo existente o total do item “G” indicado acima.

Da Multa Proporcional Aplicada

Foi aplicada a multa de ofício estabelecida pelo inciso I do artigo 44 da Lei 9430, de 27 de dezembro de 1996, cujo percentual corresponde a 75% (setenta e cinco por cento), incidente sobre o valor originário do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A DRJ manteve o lançamento, por entender que o repasse da **VALE** à Fundação **RENOVA** não constituiu despesa dedutível na apuração do Lucro real e da base ajustada da CSLL, por não se tratar de despesa necessária, normal e usual ao desenvolvimento do seu objeto social, a teor do art. 311 do Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (RIR, Decreto nº 9.580/2018), repetição do art. 299 do RIR/1999:

IV - DO MÉRITO

IV.1 - Lançamento. Natureza da Despesa

Sustenta a Impugnante que os valores repassados à Fundação **RENOVA** configuram-se como despesas incorridas e dedutíveis na apuração do Lucro Real, pois: (i) são necessárias à atividade da empresa; (ii) a sua responsabilidade em relação aos fatos estabelecidos no TTAC é objetiva; (iii) mesmos se fossem despesas decorrentes de atos ilícitos, também são dedutíveis; e (iv) em consonância com o princípio do *pecúnia non olet* quaisquer dispêndios

relacionados com a atividade geradora de renda, independentemente de sua natureza lícita ou ilícita, são dedutíveis.

Não merecem prosperar essas alegações postuladas pela Impugnante, tendo em vista que os valores repassados à Fundação RENOVA, a título de reparação e/ou indenização por danos ambientais e socioambientais, a quem **não** se repete a condição agente causador desses danos – configurados como danos ambientais de terceiros, gerados exclusivamente pela atividade desenvolvida pela empresa SAMARCO –, independentemente da relação jurídica estabelecida no compromisso contratual do TTAC, não constitui uma despesa dedutível na apuração do Lucro real e da base ajustada da CSLL, uma vez que tais valores não incorrem em despesas necessárias, normais e usuais ao desenvolvimento do seu objeto social, a teor do art. 311 do Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (RIR, Decreto nº 9.580/2018), repetição do art. 299 do RIR/1999, este ora revogado, que dispõe:

“Artigo 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.” (g.n.)

Para a definição do que seriam despesas necessárias e usuais, a DRJ se valeu do entendimento exarado no Parecer Normativo CST nº 32/1981, que define como despesa necessária aquela que é essencial à atividade exercida pela empresa e estejam vinculadas à fonte geradora de rendimentos e considerada normal, quando se tratar de despesa que se verifica de forma usual, costumeira e ordinária na realização das atividades da empresa:

Buscando definir o que seriam as despesas tidas por “necessárias” e “usuais” ou “normais” no tipo de atividade da empresa, a Receita Federal exarou o Parecer Normativo CST nº 32/1981, que estabeleceu, *verbis*:

“4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. (g.n.)

*5. Por outro lado, **despesa normal** é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de “**usualidade**” deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.”* (g.n.)

Com base na definição de despesa usual e necessária contida no Parecer Normativo CST nº 32/1981 a DRJ concluiu que o repasse realizado pela VALE à Fundação RENOVA, decorrentes de seu compromisso assumido no TTAC para reparar danos ambientais causados pelo

rompimento da barragem de rejeitos da SAMARCO não se configurariam como gastos essenciais, eis que não foram ocasionados por elementos estruturais e inseparáveis do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela **VALE**, podendo continuar realizando suas atividades sem tais despesas:

Esses comandos normativos estabelecem que o conceito de necessidade está relacionado à essencialidade da despesa para a atividade da empresa.

Nessa ordem, não se põem como gastos essenciais os valores consumidos dentro da empresa VALE que foram decorrentes de um compromisso assumido no TTAC para reparar danos ambientais de terceiros, desconectados com o desenvolvimento e a desenvoltura dos objetivos sociais da empresa atuada (VALE), mais precisamente, do lucro de sua produção, este configurado como um fato econômico e jurídico que constitui a materialidade do IRPJ e da CSLL.

Para tanto, vejamos que a própria empresa atuada confirmou que os valores repassados à Fundação RENOVA eram desconectados de transação ou operação exigida pela exploração das suas atividades, assim como não estavam vinculados com as fontes produtoras de seus rendimentos, quando respondeu o item 3 do Termo de Constatação e Intimação nº 002, aduzindo que:

“(…) Após o rompimento da barragem da Samarco em Mariana foi ajuizada a ação civil pública nº 0069758-61.2015.4.01.3400 contra a Vale, Samarco e BHP, a qual objetivava garantir a recuperação, mitigação, remediação, compensação, reparação e indenização dos impactos socioambientais e socioeconômicos provocados pelo ocorrido.

Não obstante não ter havido a constatação de dolo ou culpa no âmbito do referido processo judicial, a fim de tornar mais célere todo o processo de reparação dos danos ocasionados pelo acidente, em 02/03/2016, foi celebrado o Termo de Transação e Ajustamento de Conduta (“TTAC”) entre Vale, Samarco, BHP e autoridades governamentais, o qual resultou na extinção da ação civil pública e na assunção de inúmeros compromissos pela Vale, Samarco e BHP”. (g.n.)

A DRJ entende que o compromisso firmado pela **VALE** no TTAC não seria capaz de configurar o repasse à Fundação **RENOVA** como necessária à sua atividade, conforme dispõe o art. 311 do RIR/2018, tratando-se o compromisso assumido como a materialização de compromisso econômico, moral, social ou de qualquer outra natureza que não desnatura a não essencialidade da despesa para a atividade da **VALE**:

Nos moldes ora estabelecidos entre as cláusulas do TTAC – este nitidamente decorrente de negócios jurídicos processuais atípicos, previstos no art. 190 do CPC1 e no § 6º do art. 5º da Lei 7347/1985 –, resta claro que os valores/despesas pagos para a reparação dos danos ambientais de terceiros não foram ocasionados por elementos estruturais e inseparáveis do processo produtivo ou da execução do serviço realizado

pela empresa VALE, já que esta poderia desenvolver e continuar suas atividades sem tais despesas.

Entendo, também, que a existência de um compromisso contratual assumido por meio do TTAC, decorrente de danos ambientais, não desnatura a natureza da dedutibilidade dos valores repassados à Fundação RENOVA na apuração do lucro real e da base ajustada da CSLL, mas não basta, por si só, para justificar se esses valores seriam necessários à atividade da empresa VALE, conforme dispõe o art. 311 do RIR/2018.

Isso porque o pressuposto para se admitir a dedutibilidade da despesa é a vinculação com a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Com isso, é necessário que essa despesa decorra da atividade desenvolvida pela VALE e que, concomitantemente, se relacione diretamente com o compromisso estabelecido pelo TTAC, não se admitindo que um mero interesse econômico, moral, social ou de qualquer outra natureza preencha os requisitos legais da dedutibilidade da despesa.

Diante do quadro fático externados nos autos, impõe reconhecer que não existe qualquer nexo de causalidade entre o compromisso assumido no TTAC e as transações ou operações exigidas pelas atividades estatutárias da empresa VALE. Logo, os valores repassados à Fundação RENOVA não são decorrentes do exercício de qualquer atividade da empresa, nem são necessários à manutenção da fonte produtora de renda da empresa VALE.

A DRJ também entende que o repasse feito pela **VALE** à Fundação RENOVA não é uma despesa usual e normal que autorizaria sua dedutibilidade nos termos do art. 47 da Lei nº 4.506/64, pois se trata de um despesa não usual, decorrente de dano ambiental causado por terceiros, distinto da atividade da **VALE**:

Com relação aos atributos da usualidade ou normalidade da despesa, a sua verificação deve ser feita sob uma perspectiva objetiva, levando-se em consideração o que o comando normativo do art. 47 da Lei 4506/64, quando autoriza a dedutibilidade, tem por propósito estabelecer que é aquela que se verifica comumente no tipo de operação e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária.

Em razão dessas premissas, entendo que o valor repassado à Fundação RENOVA se refere à despesa não costumeira, não usual, pois decorre de dano ambiental de terceiros, distinto da atividade que a Impugnante exerce.

Por fim, a DRJ refutou o argumento da **VALE** quanto a aplicação do princípio *pecúnia non olet*, e os repasses à Fundação **RENOVA** não estariam relacionados à obtenção de renda gerada pela **VALE**, de modo que o dispêndio não seria dedutível:

Em mais uma análise da controvérsia dos autos, torna-se irrelevante a aplicação da tese estabelecida pelo princípio *pecúnia non olet*, ao estabelecer que quaisquer dispêndios relacionados com a atividade geradora de renda, independentemente de sua natureza lícita ou ilícita, são dedutíveis.

Isso porque a aplicação dessa tese principiológica (princípio *pecúnia non olet*) se relaciona com o conceito de renda líquida (renda disponível), já diminuída dos gastos necessários a seu surgimento (tributação dos acréscimos patrimoniais líquidos), e, no caso dos autos, por se tratar de despesas de danos ilícitos ocasionados por terceiros, a causa da despesa não está vinculada à fonte produtora de receitas tributáveis da empresa VALE, pois a despesa necessária seria aquela que tem “como causa a criação, a existência, o crescimento, a modificação e etc. **da fonte produtora**” (ensinamentos: Edmar Oliveira Andrade Filho, *Imposto de Renda das Empresas: CSLL. Operações de Hedge, Preço de Transferência. Planejamento Tributário, Reorganizações Societárias. Aspectos Contábeis e Jurídicos*, 12ª ed., São Paulo, Atlas, 2016, pp. 290-291).

Logo, a teor do art. 47 Lei 4506/64, que concretiza o conceito de renda líquida, entendo que os valores repassados à Fundação RENOVA, conforme consta dos autos, não são relacionados à obtenção da renda da fonte produtora e, por consectário lógico, tais valores são indedutíveis, sob pena de **não** se tributar renda disponível da empresa VALE, contrariando o art. 43 do CTN

Em sua defesa a **VALE** defende que o art. 47 da Lei nº 4.506/64 apresenta a conceituação do que seria despesa operacional, sem apresentar uma lista exaustiva de quais seriam consideradas necessárias para fins de dedução da base de cálculo do IRPJ. Entende que a despesa é necessária quando decorrente do resultado, direto ou indireto, de obrigações decorrentes do exercício da atividade econômica pelo contribuinte:

Em consonância com o conceito constitucional de renda tributável, o art. 47 da Lei nº 4.506/64 conceitua as despesas operacionais como aquelas que decorram das atividades empresariais – *i. e.*, que sejam normais, usuais e necessárias – cabendo ao Fisco verificar, no caso concreto, a natureza da despesa deduzida:

*“Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, **necessárias à atividade da empresa** e a manutenção da respectiva fonte produtora.*

§ 1'. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2'. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.”

Note-se que o dispositivo não apresenta uma lista taxativa das despesas consideradas necessárias para fins de dedução da base de cálculo do IR, mas, ao contrário, apenas apresenta um conceito para classificação de tais despesas. E assim é em virtude da impossibilidade de o legislador (e mesmo a autoridade

fiscal) estabelecer uma lista taxativa de todas as despesas consideradas necessárias para cada uma das atividades empresariais existentes.

(...)

Ou seja, a necessidade exigida pela legislação fiscal se refere a uma atividade que o contribuinte desempenha, de modo que a despesa será necessária **enquanto resultado, direto ou indireto, das obrigações decorrentes do exercício da atividade econômica pelo contribuinte**. Nesse sentido, a Recorrente destaca o entendimento do E. CARF:

A **VALE** alega que os repasses à Fundação RENOVA são despesas relativas à contribuição estatutária e foram consideradas despesas operacionais, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL com base no art. 311 do Decreto nº 9580/18 (Regulamento do Imposto de Renda 2018), porque a **VALE** é uma das entidades mantenedoras daquela fundação por força de decisão judicial, formalizada por meio de TTAC, e portanto o repasse configuraria gasto necessário e essencial:

As despesas relativas a contribuições estatutárias à Fundação Renova foram tratadas como despesas operacionais na apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro da Vale, tendo como fundamento legal a previsão contida no art. 311 do Decreto nº 9580/18 (Regulamento do Imposto de Renda 2018), por se tratar de despesa decorrente dos fatos abaixo citados, que demonstram que a Vale está associada à Fundação Renova como uma de suas entidades mantenedoras, em obediência a decisão judicial e formalizado em Termo de Transação e Ajustamento de Conduta – TTAC.

Como dito, após o rompimento da barragem da Samarco em Mariana-MG, foi ajuizada a ação civil pública nº 0069758-61.2015.4.01.3400 contra a Vale, Samarco e BHP, a qual objetivava garantir a recuperação, mitigação, remediação, compensação, reparação e indenização dos impactos socioambientais e socioeconômicos provocados pelo ocorrido.

Não obstante não ter havido a constatação de dolo ou culpa no âmbito do referido processo judicial, a fim de tornar mais célere todo o necessário processo de reparação dos danos ocasionados pelo acidente, em 02/03/2016, foi celebrado o Termo de Transação e Ajustamento de Conduta (“TTAC”) entre Vale, Samarco, BI1P e autoridades governamentais, juntado às fls. 68 e seguintes do presente feito.

Importante esclarecer que o TTAC previu que os programas socioeconômicos e socioambientais reparatórios seriam geridos e implementados por uma Fundação de Direito Privado (Cláusula 5, item IV e Cláusula 209 do TTAC), cujos mantenedores seriam a Vale, Samarco e BI1P. No mesmo documento ainda restou definido um valor mínimo a ser dispendido pela Vale, Samarco e BI1P no desenvolvimento dos referidos programas, devendo o referido valor ser contribuído na Fundação na forma de dotação inicial. Assim, dando cumprimento

às obrigações contraídas no TTAC, no dia 24/06/2016, foi instituída a Fundação Renova, figurando a Vale como uma de suas mantenedoras.

Desta forma, não cabe à autoridade administrativa classificar as despesas como desnecessárias quando estão albergadas no amplo conceito veiculado na legislação em vigor e, conforme será explicitado adiante, aquelas incorridas pela Recorrente encontram-se nele contidas. Não há qualquer fundamento consistente em afirmar-se serem “desnecessárias” as despesas com a reparação de danos decorrentes do rompimento da barragem em Mariana-MG. São gastos necessários e essenciais, conforme será visto a seguir.

Após relato dos motivos que levaram a SAMARCO e suas controladoras **VALE** e BHPB a celebrarem o TTAC com diversas entidades, a **VALE** alega que a assunção de uma responsabilidade objetiva em relação ao evento de ruptura da barragem de rejeitos da SAMARCO, e como uma das signatárias do TTAC, tem a responsabilidade de prover os recursos necessários a consecução dos objetivos do TTAC, de modo que em função da obrigação assumida, a despesa seria dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

(...)

De seguida, em **02/03/2016**, foi celebrado um Termo de Transação e de Ajustamento de Conduta (TTAC) tendo por objetivo encerrar o litígio instaurado de forma mais célere para a necessária reparação, sendo que umas signatárias do TTAC é a Recorrente. Dada a responsabilidade objetiva na reparação, o mencionado TTAC demonstra ser o instrumento mais célere e efetivo para tanto, evitando-se o prolongamento indefinido de ações no Judiciário. A Vale, na qualidade de acionista, tem a responsabilidade de prover os recursos necessários para que dita reparação ocorra nos termos do disposto no TTAC e instrumentos relacionados. É necessário que a Vale incorra em tais despesas, a fim de que os danos possam ser integralmente reparados.

Assim, em função dos danos de natureza ambiental e social ocasionados pelo rompimento da barragem do Fundão, a Samarco, bem como suas acionistas (Vale S.A. e BHP Billiton Brasil Ltda.) firmaram Termo de Transação e de Ajustamento de Conduta (TTAC) com a União Federal, com os Estados do Espírito Santo e de Minas Gerais e com outras entidades governamentais para assegurar a “*recuperação, mitigação, remediação e reparação, inclusive indenização, pelos impactos socioambientais e socioeconômicos, quando possível, causados pelo rompimento da barragem de Fundão*”, no bojo da Ação Civil Pública nº 69758-61.2015.4.01.3400, perante a 12ª Vara Federal da Seção Judiciária de Belo Horizonte, Minas Gerais.

Desta feita, a Recorrente, na condição de acionista da Samarco e ré da ação civil pública indicada, constou como parte no acordo celebrado com o objetivo de estabelecer as medidas de reparação dos danos decorrentes do rompimento da Barragem de Fundão.

Conforme determinação do TTAC, a Samarco obrigou-se, de forma primária, a realizar diversos pagamentos em benefício de programas socioambientais e socioeconômicos, para recuperação dos danos ambientais e sociais ocasionados pelo rompimento da barragem. Ainda em consonância com o TTAC, tais pagamentos deveriam ser realizados majoritariamente mediante aportes a uma fundação de direito privado a ser constituída para esse fim (Cláusula 209), cujos fundadores e mantenedores seriam a Samarco, a Vale e a BHP. Essa fundação foi devidamente constituída nos termos do TTAC, recebendo a denominação de Fundação Renova.

Diante desse cenário, cabe ressaltar que para a necessidade de inclusão da Recorrente e da BHP, acionistas, como signatárias do TTAC, também se considerou a situação fática da Samarco que estava com sua operação interrompida, frente às restrições e revogações impostas pelas autoridades competentes. Isto é, a Samarco estava diretamente impedida de gerar novas receitas, o que inviabilizaria, em primeiro momento, o cumprimento da sua responsabilidade primária referente aos aportes a serem realizados na Fundação Renova.

Nesse sentido, em conformidade com a Cláusula 237, parágrafo único do TTAC, a Vale e a BHP, na condição de acionistas, seriam responsáveis subsidiárias pelo pagamento dos aportes à Fundação, na proporção de 50% cada, na hipótese de a Samarco deixar de fazê-lo no prazo estipulado. Ademais, a Vale e a BHP também são responsáveis pelo pagamento de eventuais multas em virtude de obrigações contratuais descumpridas por si mesmas ou pela Samarco, se, neste último caso, a Samarco não realizar os pagamentos em dez dias (Cláusula 247, § 5º, do TTAC).

Observa-se, da descrição anteriormente veiculada, que as obrigações dos aportes decorrem de TTAC, também assinado pela AGU, devidamente firmado em virtude de obrigações contraídas com o Poder Público, devendo-se afastar a fundamentação perpetrada pela Fiscalização e abarcada pela r. decisão recorrida, ao glosar as despesas que são plenamente dedutíveis.

O TTAC constitui norma jurídica entre os celebrantes, tem eficácia tal como as normas jurídicas de ordem pública. Pelo princípio *pacta sunt servanda*, alicerce do Direito Privado no Brasil, reconhece-se a força obrigatória do contrato, que faz lei entre as partes. Desse modo, o contrato estabelece uma “ordem jurídica” inter partes, na qual as cláusulas e obrigações contratuais configuram autênticas normas jurídicas, inobstante de eficácia limitada aos celebrantes do negócio jurídico, em certas ocasiões, oponíveis até mesmo a terceiros.

Portanto, a norma contratual, perante os pactuantes, é norma jurídica formal e material, tal como as normas prescritas em leis e atos normativos do ordenamento. A celebração de acordo com o Poder Público atenderia a diferentes objetivos, a saber: (i) formalização da responsabilidade objetiva imposta pelo ordenamento jurídico (i); pactuação de condições, valores, prazos, dentre outros pontos, de modo mais adequado e eficiente ao problema (ii); celeridade,

eficiência e desburocratização no adimplemento das obrigações reparatórias, bem como para (iii); cumprimento da função social da empresa, na prestativa reparação dos danos decorrentes do rompimento da barragem do Fundão em Mariana-MG.

Assim, defende a **VALE** que os aportes na Fundação RENOVA que tem como objetivo a reparação e indenização por danos causado pelo rompimento da barragem, de responsabilidade primária da SAMARCO, que foram a origem das obrigações assumidas por suas controladoras, decorrem de sua responsabilidade objetiva e são essenciais para manutenção da atividade da **VALE**:

Nesse contexto, conclui-se que todas as despesas incorridas a esse título se fundamentam nos arts. 4 e 14 da Lei nº 6.938/81, que atribuem a responsabilidade objetiva em REPARAR e INDENIZAR danos causados as quais deram ensejo à responsabilidade primária da Samarco para arcar com os aportes necessários à Fundação Renova, que, por sua vez, é a origem da obrigação assumida por suas acionistas no TTAC. Não se pode aceitar a alegação de serem tais despesas desnecessárias, dado que são essenciais tanto em razão da responsabilidade objetiva, quanto para a manutenção das atividades da Recorrente, na qualidade de acionista de uma empresa mineradora e de responsável subsidiária pela reparação de danos, independentemente de dolo ou de culpa.

Veja-se que a própria decisão chega a afirmar que a existência de um compromisso contratual assumido por meio do TTAC, decorrente de danos ambientais, não desnatura a natureza da dedutibilidade dos valores repassados à Fundação RENOVA na apuração do lucro real e da base ajustada da CSLL.

A VALE alega que a Solução de Consulta COSIT nº 209/2019 e o Parecer CST 32/81 não se aplicariam ao presente caso, eis que não se trata aqui de assunção de culpa ou dolo como premissa na assinatura do TTAC, mas de assunção de responsabilidade objetiva e subsidiária, em razão de atividade por ela exercida sujeita a risco:

Faz-se necessário, ainda, analisar-se os fundamentos contemplados na Solução de Consulta Cosit nº 209/2019 os quais, de pronto, pode-se afirmar que não se aplicam à Recorrente. Nesta Solução de Consulta, há verdadeira **presunção de que o acordo no âmbito de processo societário pressuporia um ato praticado com culpa ou dolo**. O mesmo se dá em relação ao Parecer CST 32/81, mencionado na r. decisão recorrida.

No entanto, no presente caso, as questões que envolvem a Recorrente não podem ser caracterizadas como culposas ou dolosas, uma vez que se trata, originalmente, conforme pedido inculpido na inicial, de **responsabilidade objetiva**.

Como adrede consignado, em matéria de Direito Ambiental, entende-se que a responsabilidade civil do agente econômico, cuja atividade envolve riscos de

danos ao meio-ambiente é objetiva, dependendo tão-somente da prova do dano e de seu nexos causal com as atividades do agente, independentemente de dolo ou culpa. Nessa linha, afirmou a Ministra do Superior Tribunal de Justiça REGINA HELENA COSTA, em recente julgado, que: *“é pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual a responsabilidade é objetiva quando se trata de dano ambiental”*.

Nesse contexto, não parece haver dúvidas de que:

(i) a atividade da SAMARCO, objetivamente considerada, causou dano ao meio-ambiente; (ii) medidas de reparação desse dano foram acordadas entre a SAMARCO, suas acionistas (dentre elas a Recorrente) e as autoridades públicas mediante Compromisso de Ajustamento de Conduta, que vinculam as partes; (iii) a Recorrente, ao pagar esses necessários encargos, em conformidade com previsões do TTAC, ressarciu dano causado por outrem, em razão de sua responsabilidade subsidiária e também objetiva de que trata o art. 4º da Lei 9.605/988, tendo em vista a sua condição de acionista de empresa mineradora, que, nesta qualidade, pratica atividade de risco.

Logo, as conclusões das Soluções de Consulta em questão bem como do Parecer CST somente são aplicáveis aos casos que não envolvam responsabilidade objetiva, que prescinde de dolo ou culpa. Desta feita, a eficácia vinculativa dessas Soluções de Consulta em relação às autoridades federais (art. 9º da IN RFB 1.396/2013, com redação conferida pela IN RFB 1.434/2013) limitar-se-ia aos casos em que fosse razoável concluir que as atividades das quais decorreram as despesas teriam efetiva comprovação de dolo ou culpa, o que não é aplicável ao presente caso em que a responsabilidade é objetiva. Não seria esse o caso da Recorrente, considerando-se que, nos termos do TTAC, a responsabilização em razão do rompimento da barragem da Samarco decorre da responsabilidade objetiva pelo risco da condição de acionista, nos termos do art. 4º da Lei 9.605/98.

Registre-se que o TVF que deu origem às cobranças objeto da presente impugnação em momento algum considera a possibilidade de que os pagamentos direcionados à Fundação Renova decorram de responsabilidade objetiva. Pelo contrário, a fiscalização pressupõe que eles decorrem de ato ilícito atrelado à existência de culpa ou dolo, bem como de liberalidade por parte da Recorrente. No caso da Recorrente, contudo, o espaço para presunção dessa natureza é ainda mais restrito, considerando-se que a barragem rompida não era de titularidade desta empresa e que a sua responsabilidade pela reparação dos danos causados decorre exclusivamente da sua condição de acionista da Samarco. É descabido afirmar que a Recorrente possui liberalidade em reparar, quando, de fato, possui essa responsabilidade de forma objetiva e subsidiária, em decorrência de sua condição de acionista da Samarco.

Nesse sentido, a petição inicial da Ação Civil Pública que deu origem ao acordo foi clara ao firmar a origem da responsabilidade objetiva da Vale e da BHP no art. 4º da Lei 9.605/98. Veja-se:

Considerando o valor pecuniário estimado para custear as ações de médio e longo prazo necessárias à reparação dos inúmeros danos ambientais causados em razão do evento – estimado em R\$ 20.204.968.949,00 (vinte bilhões, duzentos e quatro milhões, novecentos e sessenta e oito mil, novecentos e quarenta e nove reais). – e a comprovada ausência de patrimônio suficiente da principal poluidora direta⁵ (Samarco Mineração S/A) para arcar com os custos integrais da recomposição, impõe-se a aplicação do disposto no art. 4º da Lei n. 9.605/98 para atribuir às controladoras Vale S/A e BHP Billiton Brasil Ltda. a condição de corresponsáveis pela reparação dos danos e rés na presente ação.

Logo, no caso em tela, não há espaço para a aplicação de presunção de que o TTAC decorreu de liberalidade e tampouco de ato ilícito por parte da Recorrente, tendo em vista a aplicação da responsabilidade objetiva. A Recorrente não custeou referidas despesas por sua liberalidade, mas por imposição *ex lege* de responsabilidade objetiva e subsidiária com relação aos danos causados pela Samarco, bem como por imposição fixada, junto ao Poder Público, nos termos do TTAC.

A **VALE** assevera que a responsabilidade subsidiária e objetiva assumida no TTAC seria por possuir como uma de suas atividades a participação societária na SAMARCO, que por ser uma mineradora está sujeita a riscos e portanto, que se torna responsável objetiva pela atividades de sua controlada, e tem dever de reparar eventuais danos, por força de lei, e portanto referidas despesas seriam indispensáveis à manutenção de sua fonte de receita:

A decisão recorrida não questiona o fato de a responsabilidade ser objetiva. Ao contrário, chega a afirmar *só pelo fato de que a sua responsabilidade em relação aos fatos estabelecidos no TTAC é objetiva (...)*. Porém, tal decisão envida esforços no sentido de desnaturar as despesas incorridas, afirmando que seriam desconectadas do desenvolvimento dos objetivos sociais da Recorrente.

Ora, equivocava-se a r. decisão, à medida que o pagamento pela Recorrente dos valores que lhe foram atribuídos por força de sociedade com relação a qual possui participação societária **são decorrentes da atividade da Recorrente. A responsabilidade objetiva e subsidiária da Recorrente se deve ao fato de possuir, em seu estatuto social, a atividade lícita de ter participação societária relevante na Samarco, que é uma empresa mineradora e, portanto, sujeita à risco e à responsabilização de forma objetiva em suas atividades.**

Com efeito, merece destaque o fato de que não é só pelo prisma da atividade da mineração que as despesas são necessárias, mas também sob a ótica do risco da participação da Recorrente na Samarco, atividade que também vem prevista em seu Estatuto.

Da perfunctória análise da r. decisão, verifica-se que esta, a todo o tempo, analisa a compatibilidade das despesas apenas em relação ao processo produtivo da Recorrente no exercício da mineração. Consigna a r. decisão:

Nos moldes ora estabelecidos entre as cláusulas do TTAC – este nitidamente decorrente de negócios jurídicos processuais atípicos, previstos no art. 190 do CPC1 e no § 6º do

*art. 5º da Lei 7347/19852 –, resta claro que **os valores/despesas pagos para a reparação dos danos ambientais de terceiros não foram ocasionados por elementos estruturais e inseparáveis do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela empresa VALE, já que esta poderia desenvolver e continuar suas atividades sem tais despesas. (grifamos)***

Mas basta examinar o Estatuto da Recorrente, para se verificar que há outras atividades por ela exercidas, dentre elas a participação em outras sociedades mineradoras, conforme art. 2º, VII:

Art. 2º - A Companhia tem por objeto:

(...)



VII. constituir ou participar, sob qualquer modalidade, de outras sociedades, consórcios ou entidades cujos objetos sociais sejam, direta ou indiretamente, vinculados, acessórios ou instrumentais ao seu objeto social.

A r. decisão não analisa a natureza das despesas com foco na atividade de participar de outras empresas e assumir os riscos inerentes. Dentre os riscos de participar de empresa mineradora há, a toda evidência, o de se responsabilizar por danos socioambientais e socioeconômicos por ela causados. As despesas associadas a este risco são necessárias à atividade de participação, tendo em vista os riscos inerentes às atividades de mineração, que são de amplo e notório conhecimento dos que adquirem participação em tais empresas, assim como o dever objetivo de repará-los, por força da Lei.

O risco, é oportuno registrar, advém do exercício lícito de direito. Neste particular que se enquadram os aportes na Fundação Renova, realizados pela Recorrente, de modo objetivo e subsidiário, para a reparação dos danos causados pelo rompimento da Barragem de Fundão, já que o gerenciamento de barragens é atividade lícita, mesmo que traga riscos inerentes a seu desenvolvimento. Os danos são provocados no desempenho de atividades lícitas, devidamente autorizadas pela Administração Pública.

A Recorrente, como uma das acionistas de pessoa jurídica dedicada à atividade de gestão de barragem de rejeitos, dentro da indústria de mineração, possui o dever de reparar, de forma objetiva e subsidiária, a materialização dos riscos inerentes à atividade da empresa causadora do dano, decorrentes de contingências na própria operação de barragem, tal como sucedido no caso concreto.

A VALE afirma que as despesas referentes a danos ambientais/econômicos causados por empresas do ramo de mineração enquadrar-se-iam no conceito de usuais e normais devido ao risco de lesão ao meio ambiente, não obstante a tentativa de mitigação, pois seriam inerentes à atividade de mineração, devendo ser consideradas despesas usuais, obrigatórias e necessárias, nos termos do art. 299 do RIR/2018:

Ademais, despesas referentes a danos ambientais/econômicos causados por empresas do ramo da mineração enquadram-se no conceito de usuais e normais, pois o risco de lesão ao meio ambiente, em que pesem as tentativas de mitigá-lo, são inerentes à exploração mineral.

Trata-se de despesas, portanto, necessárias à empresa que detém a participação em empresas do ramo da mineração, assim como às próprias empresas do ramo de mineração, sendo que o pagamento de tais despesas é indispensável e essencial à manutenção da fonte produtora de renda. Não há possibilidade de deixar de reparar os danos ocasionados pelo rompimento de barragem, seja pela titular da barragem, sejam pelos seus acionistas, quando necessário. São despesas essenciais e necessárias à continuidade das atividades. Em qualquer dos casos, as despesas são resultado, direto ou indireto, das obrigações decorrentes do exercício da atividade econômica pela Recorrente.

De fato, é essencial e necessário que a Recorrente, na qualidade de acionista de uma empresa mineradora, incorra em despesas, de forma objetiva e subsidiária, para a reparação dos danos causados a partir do risco da atividade da atividade da Samarco.

A despesa somente pode ser caracterizada como “não-necessária” quando envolva liberalidade no sentido objetivo-legal, ou seja, ato de favor, estranho aos fins e aos estatutos sociais, ficando para além dos poderes conferidos à administração da empresa[1]. Assim, não consubstanciam despesas necessárias: brindes, viagens de diretores, festas de confraternização eventuais, dentre outras.

Nesse contexto, não procede o argumento da r. decisão no sentido de que *in casu* não teria se observado o caráter usual e de normalidade das despesas

Destaque-se que, usual e normal não são sinônimos de habitual, como faz parecer a r. decisão. São nesse sentido as lições de Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino:

Usual, importa deixar claro, não é necessariamente algo que ocorre com frequência. Do contrário, obstar-se-ia a criatividade da empresa empregada para, por exemplo promover a venda de uma mercadoria. (...) Mais ainda: o fato de o critério da usualidade estar atrelado ao “tipo de transações, operações ou atividades da empresa” não obsta despesas incomuns para esse ramo. O reconhecimento de sua normalidade não está atrelado à maior ou menor frequência com que se efetua uma despesa, mas guarda correlação com o objeto da empresa. (Tributação do Ilícito,

Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas, Schoueri, Luís Eduardo, Galdino, Guilherme, Malheiros Editores, 2018, fls. 154/155 - grifamos).

Outrossim, o não pagamento da despesa que foi imposta à Recorrente por força de sua responsabilidade objetiva acarretaria, de um lado, em último caso, a constrição do patrimônio da própria Recorrente, além de sanções que implicariam, de outro, a inviabilização da continuidade das atividades da empresa causadora do dano, na qual há participação societária.

Em última instância, o não cumprimento dos deveres impostos por força do TTAC à Recorrente poderia levar à paralisação

das atividades desta, o que reforça a patente natureza de despesa necessária no que tange aos valores despendidos.

Sob este prisma, não se trata de *mero interesse econômico, moral, social*, como faz parecer a r. decisão, mas sim de uma obrigação imposta, de caráter compulsório, cujo pagamento se faz necessário para a manutenção das atividades da Recorrente. Esta deve estar com as dívidas devidamente quitadas sob pena de sanções. O mesmo ocorre com a empresa causadora do dano, que se traduz em potencial fonte de renda para a Recorrente.

Ademais, o próprio TVF assevera que um fato impactante ocorreu no ano anterior ao fiscalizado: o rompimento da barragem de Fundão, em Mariana, Minas Gerais, operada pela Samarco Mineração S/A2, empresa na qual a fiscalizada possui participação acionária. Este evento, amplamente noticiado à época, **acabou por gerar obrigações que recaíram sobre a Vale S/A.” denotando, por parte do próprio fiscal, a ausência de voluntariedade e liberalidade por parte da Recorrente.**

Há, nessa esteira, evidente nexos de causalidade entre o compromisso assumido no TTAC e as transações ou operações previstas no Estatuto da Recorrente, sendo as despesas incorridas, a toda evidência, necessárias à manutenção da fonte produtora de renda.

Saliente-se, por oportuno, que, diferentemente do que consta na r. decisão, em nenhum momento *a própria empresa atuada confirmou que os valores repassados à Fundação RENOVA eram desconectados de transação ou operação exigida pela exploração das suas atividades, assim como não estavam vinculados com as fontes produtoras de seus rendimentos, quando respondeu o item 3 do Termo de Constatação e Intimação n° 002.*

Ora, tanto a Recorrente não confirma que os valores seriam desconectados de transação ou operação exigida para exploração das suas atividades, que já demonstrou, à saciedade, o fato de que as atividades estão dentro do bojo da exploração das atividades da Recorrente, tanto na condição de empresa mineradora, quanto na de empresa que adquire participação em outras empresas, sendo, em qualquer dos casos, despesas vinculadas à manutenção da fonte geradora de renda. Ademais, a r. decisão transcreve excerto de resposta ao

Termo de Constatação e Intimação nº 00211, mas desta não se verifica qualquer reconhecimento, pela Recorrente, de eventual incompatibilidade, sendo claro o equívoco perpetrado pela r. decisão.

Logo, verifica-se do exposto que os gastos indenizatórios arcados pela Recorrente junto a Fundação Renova, para a reparação dos danos decorrentes do rompimento Barragem de Fundão, a despesa é usual, obrigatória e necessária, nos termos do artigo 299 do RIR/2018.

Não se trata de despesa decorrente de ilícito, já que a responsabilidade assumida pela Recorrente em relação aos citados gastos, é objetiva e, portanto, independente da apuração de dolo ou culpa. E o fato de se tratar de responsabilidade objetiva já revela serem tais despesas decorrentes do exercício do próprio objeto social da empresa. Ou seja, são despesas inerentes à atividade econômica da Recorrente e a sua posição acionária em relação à SAMARCO. Logo, não há dúvidas de que os gastos indenizatórios custeados pela Recorrente constituem despesa obrigatória, pois decorrente da imputação de responsabilidade objetiva pela legislação brasileira.

Com efeito, não há qualquer liberalidade da Recorrente em relação aos aludidos gastos, pois, não apenas é *obrigada ex lege* a arcar, de forma objetiva, com os danos e prejuízos advindos de atividade de detentora de participação societária, como também deve, inevitavelmente, suportá-los para a continuidade de seu funcionamento, além de se tratar de dever reafirmado, junto ao Poder Público, nos termos do TTAC.

A VALE juntou decisões do CARF, que entende que corroborariam sua tese longamente exposta acima.

Por fim, defende que mesmo que se considerasse que as despesas incorridas decorressem de ato ilícito, o que faz apenas para fins de argumentação, entende que a despesa aqui analisada deva ser considerada dedutível. Isso porque os dispêndios, ainda que ilícitos, se relacionados com a atividade da empresa, defende que deva ser considerada dedutível. Junta doutrina para fundamentar seu entendimento:

II.5 – AS DESPESAS DECORRENTES DE “ATO ILÍCITO” SÃO DEDUTÍVEIS

Ainda que se admitisse que as despesas incorridas decorrem de ato ilícito – o que se faz apenas por amor à argumentação, tendo em vista que a Recorrente é responsável de forma objetiva e subsidiária na qualidade de acionista da SAMARCO (e mantenedora da Fundação Renova) e que não há qualquer prova no TVF de condenação criminal desta sociedade em decorrência do acidente em Mariana também não poderiam ser elas consideradas indedutíveis. Veja-se.

A dedutibilidade dos dispêndios com ilícitos que sejam efetivamente relacionados com as atividades da empresa é reconhecida na doutrina.

A análise precisa do conceito de despesas necessárias, constante do art. 47 da Lei 4.506/64 conduz à conclusão de que a qualificação de uma despesa como

“necessária” está relacionada com o contexto da atividade empresarial desenvolvida, e não com a suposta antijuridicidade da conduta que a gerou. Afirma Ricardo Mariz de Oliveira que: *“o conceito de necessidade não se mistura com o conceito de legalidade”*

Logo, a circunstância de determinada despesa decorrer de um ato lícito ou ilícito é irrelevante para a sua dedutibilidade, desde que o dispêndio tenha efetiva correlação com as atividades da empresa. Prossegue Ricardo Mariz de Oliveira:

“a multa sobre a qual inexistia específica proibição legal prevendo a sua indedutibilidade, é dedutível não pelo fato de ser imposta coercitivamente pela lei ou pelo contrato. É dedutível porque a infração legal ou contratual cometida é relacionada com a atividade da empresa, e a multa decorre dela. (...) para o conceito de necessidade pouco importa que uma penalidade represente a sanção pela prática de um ilícito, desde que se encontre no âmbito das atividades da empresa ou da manutenção da sua fonte produtora.”

Na mesma esteira, destacamos excerto de artigo de André Mendes Moreira e Pedro Henrique Neves:

Consequentemente, o fato de determinada despesa cuja dedução se investiga ter origem no cometimento de atos ilícitos (ainda que relacionadas a condutas graves – e inteiramente repreensíveis – como infrações de trânsito, descumprimento de obrigações regulatórias, violação às regras concorrenciais, dentre outras), não pode interferir na análise – e consequentemente, na conclusão – acerca de sua dedutibilidade.

Caso assim não seja, se estará, por um lado, trazendo à análise da dedutibilidade critérios não previstos no art. 47 da Lei n. 4.506/1964 (ou em qualquer outro dispositivo legal); e, por outro lado, se permitirá a atribuição de caráter sancionatório a tributo, prática reconhecidamente vedada pelo direito brasileiro, a teor do art. 3º do CTN. (grifamos)

A VALE apresenta decisões do CARF, que alega, corroborariam seu entendimento:

A mesma linha parece ter sido seguida o CARF em acórdão em que sindicou a dedução de despesas atreladas a indenizações de distribuidoras de energia elétrica pela interrupção do fornecimento 17. Nesse caso, o voto condutor destacou que, independentemente do motivo da interrupção do fornecimento, trata-se de despesas relacionadas com as atividades da empresa fornecedora de energia. Veja-se:

243. Da leitura dessas disposições normativas, verifica-se que, em caso de descumprimentos das metas de qualidade de fornecimento de energia elétrica ali estipulados, as concessionárias devem efetuar um ressarcimento (compensação) ao consumidor mediante concessão de determinado crédito a ser abatido em sua própria conta de luz.

244. Ou seja, independentemente do motivo da deficiência, as Concessionárias estão sujeitas ao pagamento de indenização aos consumidores prejudicados, indenização esta que corresponde a um crédito compulsório que será abatido das próximas faturas. Trata-se tal pagamento, contudo, de verdadeira indenização (ou ressarcimento), e não multa propriamente dita.

(...)

252. Não se pode perder de vista que tanto as indenizações aos consumidores quanto as multas para a ANEEL constituem despesas da Recorrente para a Recorrente. Tratam-se de gastos relativos ao próprio exercício da atividade principal da contribuinte – distribuidora de energia elétrica -, possuindo ligação direta com a exploração de seu objeto social. Foi justamente o desempenho de suas atividades empresariais – que geram receitas – o fator que desencadeou essas despesas.

253. Por mais preconceito que possa ter da origem da origem dessas despesas, o fato é que o pagamento dessas indenizações e multas não é crime ou conduta proibida, revelando-se, isto sim, gasto necessário pois inerente à manutenção da própria fonte produtora.

Por fim, a Recorrente defende que o conceito de renda tributável e o princípio *pecúnia non olet* . levariam ao entendimento que quaisquer dispêndios relacionados com a atividade geradora de renda, independentemente de sua natureza lícita ou ilícita seriam dedutíveis:

II.6 – A DEDUÇÃO DOS DISPÊNDIOS INCORRIDOS PELA RECORRENTE E O PRINCÍPIO “PECÚNIA NON OLET”

Ademais, também o conceito de renda tributável e o princípio do *pecunia non olet*, interpretado conforme o critério da generalidade, conduzem à possibilidade da dedução de quaisquer dispêndios relacionados com a atividade geradora de renda, independentemente de sua natureza lícita ou ilícita.

Com relação a tal ponto, a r. decisão assevera que a aplicação do princípio do *pecunia non olet* seria irrelevante ao caso, insistindo que despesas em questão não estariam vinculadas à fonte produtora de receitas da Recorrente.

Equivoca-se a r. decisão, eis que as despesas são necessárias e estão vinculadas à fonte produtora, conforme já demonstrado à exaustão, não havendo se falar em não aplicação do princípio do *non olet*.

O conceito constitucional pressuposto de renda (CF/88, art. 153, III), também previsto no art. 43 do CTN, prescreve que renda é somente o acréscimo patrimonial, resultado do cotejo entre custos e despesas com receitas em virtude deles auferidas, durante determinado lapso temporal. Ademais, conforme o critério da generalidade, “a renda do contribuinte deve ser considerada como um todo, impedindo venha incidir o imposto sobre certas espécies de renda, desconsiderando-se efeitos negativos de outras”.20

Logo, se as despesas têm relação com as atividades da empresa, elas compõem a base de cálculo dos tributos sobre a renda, devendo ser admitidas como fatores negativos na determinação do montante tributável, sob pena de submeter-se ao imposto uma parcela que não se qualifica, efetivamente, como renda.

No caso em tela, as despesas em virtude do rompimento da Barragem de Mariana decorrem dos riscos inerentes à participação em outras sociedades com atividade de mineração. Logo, as despesas decorrentes da materialização desses riscos devem ser consideradas na formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL

Outrossim, como sustentam Schoueri e Galdino, “a abstração da validade jurídica prevista no art. 118, I, do CTN, não pode ser aplicada de maneira unidirecional. O non olet exige que se mire a manifestação de capacidade contributiva, independentemente dos negócios que a provoquem”.²¹

No mesmo sentido, Humberto Ávila afirma que “assim como para a imposição da carga tributária diz-se que a renda e os proventos advindos de fontes ilícitas devem ser submetidos à tributação (pecunia non olet), por uma questão de coerência também os custos e despesas, independentemente da sua origem, devem ser igualmente considerados na tributação da renda efetivamente auferida pelo contribuinte”.²²

Ora, se os rendimentos decorrentes de atos ilícitos compõem a base de cálculo dos tributos sobre a renda, na condição de elementos positivos, também os dispêndios decorrentes de ilícitos deverão compor a base de cálculo desses tributos.

Assim, não merece prevalecer a r decisão ao afirmar que a aplicação do pecunia non olet se cingiria ao conceito de renda líquida, já abatida das despesas, eis que também deve abarcar a dedutibilidade de despesas com origem em ato ilícito. Com efeito, a origem do dispêndio não é razão suficiente para determinar a sua indedutibilidade, haja vista que se deve verificar o lucro efetivamente auferido pelo contribuinte.

Registre-se ainda, nesse esteio, as lições de Edmar Oliveira Andrade Filho:

A necessidade ou normalidade do gasto é questão de fato que só pode ser aquilatada diante de casos concretos. Um gasto não usual ou não ordinário pode em certas circunstâncias, ser útil para a sociedade e para a empresa se visa à boa marcha ou ao incremento de suas atividades ou se tem por finalidade proteger bens tangíveis ou intangíveis afetos aos interesses delas. Dentro dessa perspectiva, mesmo os gastos realizados a título de liberalidade podem, em certas circunstâncias, ser admitidos como dedutíveis; basta que o gasto tenha alguma relação com a função social da empresa, princípio pelo qual o empreendimento econômico é visto como um centro de aglutinação de interesses dos sócios, dos empregados, dos entes públicos e, enfim, de toda a comunidade.

É importante ainda observar que o artigo 616 do RIR/99, vigente à época dos fatos, estabelece que o não cumprimento das medidas necessárias à preservação ou correção dos inconvenientes e danos causados pela degradação da qualidade ambiental sujeitará os infratores à perda ou restrição de benefícios e incentivos fiscais. Alça, assim, as despesas de caráter ambiental à categoria de necessárias, usuais e normais.

Com base nestes fundamentos, parece-nos ser imperioso o afastamento da premissa adotada no TVF lavrado, no Parecer CST 32/81 e nas SC 260/12 e na SC Cosit 209/2019, no sentido de que a circunstância de uma despesa decorrer de ato de natureza compreendida como ilícita implicaria, necessariamente, a sua indedutibilidade.

Tratar como renda tributável tais despesas de reparação caracteriza-se como violação ao princípio do não confisco.

Por força do conceito de renda tributável (CF/88, art. 153, III e CTN. Art. 43), dos critérios da generalidade (CF/88, art. 153, § 2º, I) e do *pecunia non olet* (CTN, art. 118), a circunstância de determinada despesa decorrer de suposto ato ilícito não é relevante para fins de sua dedutibilidade, desde que o dispêndio seja efetivamente relacionado com as atividades da empresa. Como ocorre no presente caso tendo em vista que, repise-se, a assunção das despesas decorrentes dos desdobramentos da materialização dos riscos das atividades da Samarco não corresponde a uma liberalidade da Recorrente, mas decorre de imposição legal (art. 4º da Lei 9.605/98).

Depois desse longo arrazoado, permito-me sintetizar os fundamentos da VALE para considerar como dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o dispêndio relativo ao repasse à Fundação RENOVA discutido nos presentes autos:

(i) a VALE como uma das controladoras da SAMARCO, assumiu a responsabilidade objetiva e subsidiária para reparação dos danos causados pelo rompimento da barragem de rejeitos de Fundão, localizado no município de Mariana estado de Minas Gerais. A responsabilidade é objetiva porque um dos seus objetos sociais é a participação no capital social de outra empresa (no caso a SAMARCO), que é sujeita à risco e à responsabilização de forma objetiva em suas atividades;

(ii) o compromisso foi firmado por meio de uma TTAC (termo de Transação e Ajustamento de Conduta), em que a VALE, juntamente com a BHPB assumiram o compromisso de repassarem à Fundação RENOVA valores para fins de reparação e/ou indenização dos danos ambientais e socioambientais causados pelo rompimento da barragem, independente de dolo ou culpa;

(iii) o dispêndio realizado (repasse de valores à Fundação RENOVA) é uma despesa dedutível porque decorre de um compromisso assumido (contribuição estatutária), em atendimento à uma decisão judicial formalizada por meio do TTAC;

(iv) a despesa é dedutível por ser um gasto necessário e essencial ao desenvolvimento e manutenção das atividades da SAMARCO, e para a **VALE** por ter participação no capital social da SAMARCO, o repasse à Fundação RENOVA, por ser obrigatória é essencial para a manutenção da sua fonte de receita, pois o não cumprimento dos deveres acordados no TTAC poderia ensejar a paralisação de suas atividades, não se tratando de mera liberalidade;

(v) os repasses à Fundação Renova para a reparação dos danos decorrentes do rompimento Barragem de Fundão são usuais, obrigatórios e necessários, e portanto dedutíveis, nos termos do artigo 299 do RIR/99.

(vi) a despesa é dedutível, eis que mesmo que decorrentes de ato ilícito, o que admite apenas para fins de argumentação, porque considerando o conceito de renda tributável e o princípio do *pecunia non olet* é possível a dedução de quaisquer dispêndios relacionados com a atividade geradora de renda, independentemente de sua natureza lícita ou ilícita, e neste caso a despesa tem relação com o rompimento da Barragem de Fundão e decorrem dos riscos inerentes à participação da **VALE** em outras sociedades com atividade de mineração;

Pois bem.

Dúvida não há que a **VALE** realizou repasse à Fundação RENOVA, decorrente do compromisso firmado no TTAC, por ser uma das sócias da joint venture SAMARCO, esta a empresa responsável pela operação da barragem de rejeitos de Fundão, que sofreu rompimento e causou dano ambiental e sócio-econômico amplamente noticiado.

Destaque-se que a própria VALE consigna que sua responsabilidade é subsidiária pelos aportes à Fundação RENOVA. Confira-se (destaques no original):

Após a ocorrência do evento de ruptura, diversas ações foram adotadas no sentido não só de indenizar, mas como também de mitigar os impactos e recobrar a situação ao status quo ante, tudo com estrita observância da legislação em vigor, notadamente os artigos 4 e 14 da Lei 6.938/81, que estabelece a Política Nacional de Meio Ambiente, os quais se encontram em plena consonância com os artigos art. 170, inciso VI, e 225, “caput” e parágrafo 2º, da Constituição Federal

No entanto, em **30/11/2015** foi ajuizada uma Ação Civil Pública contra a Recorrente (distribuída sob nº **0069758-61.2015.4.01.3400**), no valor de **R\$ 20.204.968.949,00** pela União, Ibama, Instituto Chico Mendes, Agência Nacional de águas, DNPM, Estado de MG, Instituto Estadual de Florestas, Instituto Mineiro de Gestão de águas, Fundação Estadual de Meio Ambiente, Estado do Espírito Santo, Instituto Estadual de Meio Ambiente e Recursos Hídricos e Agência Estadual de Recursos Hídricos, que foi distribuída para a 12ª Vara Federal da Seção Judiciária de Belo Horizonte, Minas Gerais.

Para boa compreensão, destacam-se os seguintes pleitos formulados nessa ACP: i) apresentação **pelos Rés** de um plano global de recuperação socioambiental da Bacia do Rio Doce e de toda a área degradada, atendidos os parâmetros dos órgãos ambientais competentes; (ii) apresentação de um plano global de ações

que atendessem as populações atingidas; (iii) **constituição de provisão de capital para a reparação dos danos socioambientais**; e (iv) **condenação objetiva das Rés** ao pagamento de indenização por eventuais danos residuais e danos extrapatrimoniais causados à coletividade.

A **reparação e indenização de danos causados, tem como fundamento os arts. 4 e 14 da Lei nº 6.938/81 que traz a responsabilidade objetiva ao causador do dano (no caso, a Samarco como proprietária e operadora da barragem do Fundão e a Vale --- ora Recorrente --- e a BHP, na qualidade de acionistas, de forma subsidiária)**. Destaque-se o seguinte trecho:

A responsabilidade civil em matéria ambiental implica a reparação do dano, impondo ao infrator o restabelecimento da situação anterior, ou seja, do status quo ante. Tal responsabilidade é objetiva, independentemente de culpa, consoante previsão do art. 14, §1º, da Lei da Política Nacional do Meio Ambiente (Lei n. 6.938/81)

Ora, a **responsabilidade subsidiária** tem caráter suplementar, ou seja, há uma ordem para a cobrança da exigência. O responsável subsidiário somente será exigido, se o devedor principal não satisfizer a exigência.

Portanto, a **VALE**, não obstante ter sido uma das signatárias do TTAC, não era o responsável principal, e sim a SAMARCO. E caso a SAMARCO tivesse cumprido o compromisso assumido, a **VALE** não teria que fazer o repasse à Fundação RENOVA.

Se fosse considerada dedutível a despesa decorrente dos dispêndios com a reparação ambiental decorrente do rompimento da barragem de Fundão, esta despesa seria imputada à SAMARCO, como a empresa responsável pela operação da barragem de Fundação, e não da **VALE** sua controladora.

E de fato, no processo administrativo-fiscal 13136.721168/2021-00 discutiu-se exatamente a questão da (in)dedutibilidade dos dispêndios da SAMARCO com a recuperação ambiental e socioambiental decorrente do rompimento da barragem de rejeitos de Fundão, dentre as quais o repasse para a Fundação RENOVA. Confira-se excerto de parte do relatório do acórdão 1402-006.778 (e-fls. 6551 do processo 13136.721168/2021-00):

4. No Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 19/63), a autoridade fiscal explicita as razões da autuação, que se resume a seguir.

Relata a autoridade fiscal que a Samarco é uma empresa de capital fechado, com sede em Belo Horizonte/MG que opera um empreendimento integrado localizado no município de Mariana/MG, que compreende a lavra, o beneficiamento e a concentração de minério de ferro de baixo teor, bem como a movimentação desse minério concentrado por minerodutos, ligando as duas unidades operacionais da companhia de Minas Gerais ao Espírito Santo.

Conforme TVF, o procedimento fiscal teve como objeto o exame de dedutibilidade dos gastos com recuperação ambiental e socioambiental

realizados pela Samarco no ano de 2016, em virtude do rompimento da barragem de rejeitos de Fundão, em Mariana/MG ocorrido no ano anterior. Em março de 2016, a Samarco e seus acionistas, Vale e BHP, firmaram Termo de Transação e Ajustamento de Conduta (Acordo ou TTAC), nos autos da Ação Civil Pública movida pela União e outros, nº 0069758-61.2015.4.01.3400, para determinar as medidas e ações para reparar e compensar os danos socioeconômicos e ambientais decorrentes do rompimento da barragem. Abaixo copia-se trecho constante do TVF, extraído das notas explicativas da administração às demonstrações financeiras em 31/12/2016:

A SAMARCO impugnou o Auto de Infração, que foi julgada improcedente pela 2ª Turma da DRJ/09. A SAMARCO apresentou recurso voluntário que foi julgado improcedente por maioria de votos pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, por meio do Acórdão 1402-006.778, prolatado em 11 de março de 2024. Reproduzo a ementa do acórdão, que resume os fundamentos da decisão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016

NULIDADE. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. COMPETÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo, conforme Súmula vinculante do CARF nº 27/2009.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2016

LUCRO REAL. GASTOS COM REPARAÇÃO AMBIENTAL E SOCIOAMBIENTAL. ACORDO JUDICIAL. DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. INDEDUTIBILIDADE.

Os valores pagos a título de reparação por danos ambientais e socioambientais fixados em acordo judicial, não constituem despesas necessárias às atividades da pessoa jurídica, sendo indedutíveis para fins de apuração do Lucro Real.

MULTAS POR INFRAÇÕES DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. DESPESAS INDEDUTÍVEIS.

As multas decorrentes de infrações às normas de natureza não tributária são indedutíveis na determinação do Lucro Real e na apuração da base de cálculo da CSLL, por não se enquadrarem no conceito de despesa operacional dedutível para fins de imposto de renda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2016

CSLL. DESPESAS OPERACIONAIS. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE.

O conceito de despesas operacionais contido no artigo 47 da Lei nº 4.506/64 é aplicável também à CSLL porquanto o comando normativo que integra a questão

da dedutibilidade em matéria de apuração da base de cálculo da contribuição social (artigo 13 da Lei nº 9.249/95) é impositivo neste sentido.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento da CSLL, que foi decidido quanto à exigência do IRPJ, por se tratar de lançamento reflexo, com base nos mesmos pressupostos fáticos e em face das mesmas razões de defesa.

A SAMARCO apresentou embargos, cuja admissibilidade, na data de 23/05/2024 ainda não foi apreciada pelo Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento.

Se em relação ao repasse à Fundação RENOVA, a despesa foi considerada indedutível para a empresa responsável pela operação da barragem de rejeitos, com mais razão não haveria que se considerar despesa dedutível para os responsáveis subsidiários.

Dentre os princípios contábeis, o da Entidade figura como um dos mais importantes e procura segregar o patrimônio da entidade com a dos seus sócios. Como corolário da autonomia patrimonial da entidade, seus resultados não poderão ser afetados por operações que não guardem relação com os objetos sociais da pessoa jurídica, a teor da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade –CFC nº 750/93:

Art. 4º. O Princípio da Entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, nos casos de sociedade ou instituição.

Parágrafo único. O Patrimônio pertence à Entidade, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônio autônomo não resulta em nova Entidade, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Ora, se a operação da barragem de rejeitos era de responsabilidade da SAMARCO, cabia à ela responder pelos danos causados a terceiros decorrentes de sua atividade. A SAMARCO e a VALE, embora vinculadas, são entidades distintas, e não obstante reconhecer que a VALE sofrerá o reflexo dos gastos para recuperação ambiental e socioambiental decorrente do rompimento da barragem de rejeitos de Fundão, não poderá deduzir os gastos que decorrerem da responsabilidade da SAMARCO.

Nesse sentido, concordo com o entendimento da DRJ, abaixo reproduzido:

IV – DO MÉRITO

IV.1 - Lançamento. Natureza da Despesa

Sustenta a Impugnante que os valores repassados à Fundação RENOVA configuram-se como despesas incorridas e dedutíveis na apuração do Lucro Real,

pois: (i) são necessárias à atividade da empresa; (ii) a sua responsabilidade em relação aos fatos estabelecidos no TTAC é objetiva; (iii) mesmos se fossem despesas decorrentes de atos ilícitos, também são dedutíveis; e (iv) em consonância com o princípio do *pecúnia non olet* quaisquer dispêndios relacionados com a atividade geradora de renda, independentemente de sua natureza lícita ou ilícita, são dedutíveis.

Não merecem prosperar essas alegações postuladas pela Impugnante, tendo em vista que os valores repassados à Fundação RENOVA, a título de reparação e/ou indenização por danos ambientais e socioambientais, a quem **não** se repute a condição agente causador desses danos – configurados como danos ambientais de terceiros, gerados exclusivamente pela atividade desenvolvida pela empresa SAMARCO –, independentemente da relação jurídica estabelecida no compromisso contratual do TTAC, não constitui uma despesa dedutível na apuração do Lucro real e da base ajustada da CSLL, uma vez que tais valores não incorrem em despesas necessárias, normais e usuais ao desenvolvimento do seu objeto social, a teor do art. 311 do Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (RIR, Decreto nº 9.580/2018), repetição do art. 299 do RIR/1999, este ora revogado, que dispõe:

“Artigo 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.” (g.n.)

Mas, ainda que se supere a aplicação do Princípio da Entidade para fins de entender possível que a **VALE**, como controladora da SAMARCO, possa utilizar os dispêndios dos repasses à Fundação RENOVA como despesa dedutível, o que se faz para fins de argumentação, ainda assim entendo que os gastos não podem ser considerados despesa dedutível.

É que forçoso admitir que os dispêndios aqui analisados, não se tratam de despesa decorrente de operações ou transação da atividade normal da **VALE**, mas decorrente de assunção de responsabilidade subsidiária firmada no TTAC, que só existem em razão do rompimento de barragem de Fundão, que não pode ser considerada um evento normal.

O dispêndio da **VALE** só ocorreu por causa do acidente, evento acidental,. Não usual, e portanto esses gastos não podem ser considerados normais ou usuais.

Por concordar com os fundamentos da DRJ para considerar os gastos indedutíveis porque não são normais, usuais e necessários à atividade da VALE, transcrevo os fundamentos consignados no voto do acórdão recorrido:

Buscando definir o que seriam as despesas tidas por “necessárias” e “usuais” ou “normais” no tipo de atividade da empresa, a Receita Federal exarou o Parecer Normativo CST nº 32/1981, que estabeleceu, verbis:

*“4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando **essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.** (g.n.)*

*5. Por outro lado, **despesa normal** é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. **O requisito de “usualidade” deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.**” (g.n.)*

Esses comandos normativos estabelecem que o conceito de necessidade está relacionado à essencialidade da despesa para a atividade da empresa.

Nessa ordem, não se põem como gastos essenciais os valores consumidos dentro da empresa VALE que foram decorrentes de um compromisso assumido no TTAC para reparar danos ambientais de terceiros, desconectados com o desenvolvimento e a desenvoltura dos objetivos sociais da empresa autuada (VALE), mais precisamente, do lucro de sua produção, este configurado como um fato econômico e jurídico que constitui a materialidade do IRPJ e da CSLL.

Para tanto, vejamos que a própria empresa autuada confirmou que os valores repassados à Fundação RENOVA eram desconectados de transação ou operação exigida pela exploração das suas atividades, assim como não estavam vinculados com as fontes produtoras de seus rendimentos, quando respondeu o item 3 do Termo de Constatação e Intimação nº 002, aduzindo que:

*“(…) **Após o rompimento da barragem da Samarco em Mariana** foi ajuizada a ação civil pública nº 0069758-61.2015.4.01.3400 contra a Vale, Samarco e BHP, a qual objetivava garantir a recuperação, mitigação, remediação, compensação, reparação e indenização dos impactos socioambientais e socioeconômicos provocados pelo ocorrido.*

*Não obstante não ter havido a constatação de dolo ou culpa no âmbito do referido processo judicial, **a fim de tornar mais célere todo o processo de reparação dos danos ocasionados pelo acidente**, em 02/03/2016, foi celebrado o Termo de Transação e Ajustamento de Conduta (“TTAC”) entre Vale, Samarco, BHP e autoridades governamentais, o qual **resultou na extinção da ação civil pública e na assunção de inúmeros compromissos pela Vale, Samarco e BHP**”. (g.n.)*

Nos moldes ora estabelecidos entre as cláusulas do TTAC – este nitidamente decorrente de negócios jurídicos processuais atípicos, previstos no art. 190 do CPC1 e no § 6º do art. 5º da Lei 7347/19852 –, resta claro que os valores/despesas pagos para a reparação dos danos ambientais de terceiros não foram ocasionados

por elementos estruturais e inseparáveis do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela empresa VALE, já que esta poderia desenvolver e continuar suas atividades sem tais despesas.

Entendo, também, que a existência de um compromisso contratual assumido por meio do TTAC, decorrente de danos ambientais, não desnaturaliza a natureza da dedutibilidade dos valores repassados à Fundação RENOVA na apuração do lucro real e da base ajustada da CSLL, mas não basta, por si só, para justificar se esses valores seriam necessários à atividade da empresa VALE, conforme dispõe o art. 311 do RIR/2018.

Isso porque o pressuposto para se admitir a dedutibilidade da despesa é a vinculação com a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Com isso, é necessário que essa despesa decorra da atividade desenvolvida pela VALE e que, concomitantemente, se relacione diretamente com o compromisso estabelecido pelo TTAC, não se admitindo que um mero interesse econômico, moral, social ou de qualquer outra natureza preencha os requisitos legais da dedutibilidade da despesa.

Diante do quadro fático externados nos autos, impõe reconhecer que não existe qualquer nexo de causalidade entre o compromisso assumido no TTAC e as transações ou operações exigidas pelas atividades estatutárias da empresa VALE. Logo, os valores repassados à Fundação RENOVA não são decorrentes do exercício de qualquer atividade da empresa, nem são necessários à manutenção da fonte produtora de renda da empresa VALE.

Com relação aos atributos da usualidade ou normalidade da despesa, a sua verificação deve ser feita sob uma perspectiva objetiva, levando-se em consideração o que o comando normativo do art. 47 da Lei 4506/64, quando autoriza a dedutibilidade, tem por propósito estabelecer que é aquela que se verifica comumente no tipo de operação e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária.

Em razão dessas premissas, entendo que o valor repassado à Fundação RENOVA se refere à despesa não costumeira, não usual, pois decorre de dano ambiental de terceiros, distinto da atividade que a Impugnante exerce.

Por fim, há que se consignar que a Lei nº 6.938/1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, estabelece que o agente causador da degradação ambiental é obrigado, independente de culpa, a indenizar ou a reparar os danos causados ao meio ambiente e a terceiros, afetados por sua atividade:

Art 14 - Sem prejuízo das penalidades definidas pela legislação federal, estadual e municipal, o não cumprimento das medidas necessárias à preservação ou correção dos inconvenientes e danos causados pela degradação da qualidade ambiental sujeitará os transgressores:

(...)

§ 1º - Sem obstar a aplicação das penalidades previstas neste artigo, é o poluidor obrigado, independentemente da existência de culpa, a indenizar ou reparar os danos causados ao meio ambiente e a terceiros, afetados por sua atividade. O Ministério Público da União e dos Estados terá legitimidade para propor ação de responsabilidade civil e criminal, por danos causados ao meio ambiente.

Não se está aqui a verificar a ocorrência de culpa ou dolo da **VALE** pelo rompimento da barragem, mas tão somente a possibilidade de dedução do gasto por ela realizado para a recuperação ambiental e socioambiental. Ao postular a dedutibilidade fiscal do gasto realizado, o que a VALE pretende, ao fim e ao cabo, é a socialização do prejuízo, no que é inadmissível.

Por fim, a VALE defende que em função do conceito de renda tributável e do princípio *pecúnia non olet*, o gasto realizado seria dedutível, porque necessárias ao auferimento de sua receita, e decorrem dos riscos inerentes à participação em outras sociedades com atividade de mineração, no caso da SAMARCO.

A DRJ rejeitou o argumento da VALE, arguindo que os valores repassados à Fundação RENOVA, conforme consta dos autos, não são relacionados à obtenção da renda da fonte produtora e, portanto indedutíveis.

De fato, apesar de reconhecer que os prejuízos decorrentes do rompimento da barragem de Fundão afetam o resultado da SAMARCO e por consequência de suas controladoras **VALE** e BHPB, não há nenhuma prova nos autos que vincule o repasse realizado pela VALE à Fundação RENOVA com o auferimento de receita da VALE.

Por todo o exposto acima, concluo que a despesa aqui discutida, relativa ao repasse à Fundação RENOVA, é indedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

3. Da irresignação com a multa de ofício de 75%

A VALE alega que a multa de ofício de 75% tem caráter confiscatório e desproporcional, sendo ilegal e inconstitucional por afrontar os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não-confisco:

III - DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DE MULTA NO PERCENTUAL DE 75%

Como amplamente demonstrado pelas razões tecidas anteriormente, nenhum valor é devido pela Recorrente a título de tributo e, por conseguinte, nenhum valor de multa é devido.

Ainda que algum valor a título de multa fosse devido pela Recorrente --- o que se admite tão somente para argumentar ---, a multa imposta no caso em análise não deve prevalecer, dado seu elevado percentual, manifestamente confiscatório e desproporcional.

De fato, à Recorrente foi imposta multa no exorbitante percentual de 75% (setenta e cinco por cento) do valor dos tributos, a qual não pode prevalecer. Ora, no caso em comento, a multa não revela a natureza punitiva, que lhe é peculiar, mas sim, a de verdadeiro tributo “disfarçado”, o que não se pode admitir, pois

viola o princípio da proporcionalidade. Assim, caso não se verifique a proporcionalidade, corre-se o risco da destruição da própria fonte do tributo. Agregue-se a isto o fato de que também deverá ser respeitado o princípio do direito de propriedade dos cidadãos, o da capacidade contributiva, o do não confisco e o da continuidade do exercício das atividades da empresa.

Diante disso, o percentual aplicado no presente caso é considerado exorbitante e descompassado com a realidade brasileira, configurando verdadeiro empecilho ao regular exercício das atividades pela Recorrente. Além disso, é desproporcional à capacidade contributiva, consagrando verdadeiro confisco no patrimônio dos contribuintes, notadamente quando se constata que a Recorrente atuou em consonância com o previsto na legislação.

Agregue-se a isso o fato de que o próprio E. STF já decidiu, em sede de ação declaratória de inconstitucionalidade, que a desproporção entre o tributo e sua consequência, a multa, evidencia seu caráter confiscatório, atentando contra o direito de propriedade do contribuinte. A ementa deste julgado assim preceitua:

(...)

Em síntese, não se pode admitir, que a atuação estatal não guarde coerência com os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, do direito de propriedade, do não-confisco, da capacidade contributiva. Sendo assim, quando uma imposição legal estiver em confronto com o disposto na Lei Suprema, como ocorre no caso em tela, pode – e deve – a Administração Pública deixar de aplicá-la.

Dessa forma, não deverá prevalecer a multa aplicada, por afronta aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não-confisco, insculpidos no texto constitucional. Também não deve incidir multa sobre juros, tampouco devem prevalecer os critérios de juros e correção monetária empregados.

A DRJ já havia rejeitado o argumento da VALE, pelo fato da multa de ofício decorrente de infração tributária (dedução indevida de despesa) estar expressamente prevista no artigo 44, inciso I da Lei 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei 11488/2007.

E estando a multa prevista no ordenamento jurídico e não declarada sua inconstitucionalidade não pode deixar de ser aplicada de acordo com o artigo 26-A, *caput*, do Decreto nº 70.235/72, incluído pelo art. 25 da Lei 11.941/2009.

E no âmbito do CARF a Súmula CARF nº 2¹, já é pacífico o entendimento que não compete ao CARF pronunciar-se a respeito de constitucionalidade de lei tributária

Mantém-se, portanto a multa de ofício aplicada de 75%.

4. Multa sobre juros

A VALE alega simplesmente que *“Também não deve incidir multa sobre juros, tampouco devem prevalecer os critérios de juros e correção monetária empregados.”*, sem

¹ Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária

apresentar seus fundamentos. Também houve equívoco da **VALE** que entendo, s.m.j. pretendia referir-se a juros sobre a multa de ofício e não a “multa sobre juros” (que não foi aplicada).

A incidência de juros sobre a multa de ofício já está pacificada no CARf com a edição da Súmula CARF nº 108, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.(**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Por todo o exposto, voto em rejeitar as preliminares de nulidades arguidas, e , no mérito, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

(Voto de Wilson Kazumi Nakayama)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo

Conforme voto do Conselheiro Relator, a autuação fiscal de que trata o presente processo decorre da glosa de despesa, no montante de R\$ 238.743.800,00, referente a repasse realizado pela Recorrente, em decorrência de Termo de Transação e de Ajustamento de Conduta (TTAC) firmado por ela e pela pessoa jurídica BHPB com diversas autoridades governamentais, que deram origem à Fundação Renova (“**RENOVA**”), criada para desenvolver e implementar programas de recuperação e compensação pela ruptura da barragem de rejeitos de Fundão, em Mariana/MG, pertencente à empresa SAMARCO S/A, *joint venture* constituída pela **VALE** e pela BHPB.

Acompanhei o Relator, nos seus fundamentos e conclusões, contudo considero necessário acrescentar fundamentos adicionais, que embasam a minha posição quanto ao mérito da discussão.

É que a indedutibilidade da despesa em questão decorre, em minha visão, da sua desnecessidade, à luz do art. 299 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99):

Artigo 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Como se observa, a partir do referido dispositivo, para que a dedutibilidade de uma despesa seja admitida é imprescindível a reunião de uma série de requisitos:

- (i) ser necessária “à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora”;
- (ii) se destinar à “realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa”;
- (iii) ser usual ou normal “no tipo de transações, operações ou atividades da empresa”.

No caso sob exame, os repasses efetuados pela Recorrente, em razão do TACC, indubitavelmente, não se revestem das referidas características.

Em primeiro lugar, os danos ambientais e sociais dos quais decorreram o TACC e a obrigação de serem feitos repasses à Fundação RENOVA não foram decorrentes das atividades desenvolvidas pela Recorrente, mas da sua investida Samarco Mineração S.A. (SAMARCO).

A par disso, apesar de a Recorrente figurar como parte no TACC, a obrigação pela realização dos aportes em questão foi atribuída à SAMARCO, conforme Cláusula 226 do Termo:

CLÁUSULA 226: A SAMARCO deverá realizar aportes anuais no curso dos exercícios de 2016,2017 e 2018, nos montantes definidos abaixo, sempre em observância aos termos estabelecidos nos parágrafos desta cláusula e cláusulas seguintes:

Apenas, subsidiariamente, a obrigação pelos aportes recai sobre a Recorrente, nos termos da Cláusula 237 do Instrumento:

CLÁUSULA 237: A VALE e a BHP terão obrigação de realizar, na proporção de 50% (cinquenta por cento) para cada uma delas, os aportes a que a SAMARCO esteja obrigada nos termos deste Acordo, e que deixe de realizar no prazo previsto.

PARÁGRAF.O ÚNICO: Em caso de atraso superior a 15 (quinze) dias na realização dos aportes pela SAMARCO, o valor poderá ser exigido da VALE e da BHP, na forma do **caput**, que deverão, em 10 (dez) dias, realizar os correspondentes aportes.

Daí, já decorreria o distanciamento entre as referidas despesas e os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade acima expostos para a Recorrente.

A Recorrente busca construir a necessidade das referidas despesas para a Recorrente, a partir da obrigação legal e pactual, objetiva, de reparar os danos ambientais e sociais.

Ora, não se discute o fato de que a Recorrente, em face do descumprimento do Ajuste pela SAMARCO, estava obrigada a efetuar os repasses de recursos acordados.

O ponto, contudo, é que firmar tal ajuste e assumir tal compromisso não constitui medida necessária, usual e normal para o desempenho da sua atividade, transações e operações, nem para a manutenção de sua fonte produtora.

Trata-se, em verdade, de evento atípico, ocasionado pelo rompimento da barragem operada pela sua investida. E aqui não se adentra a discussão acerca da culpa ou dolo da Recorrente ou da SAMARCO.

E não se argumente que o risco de que semelhantes eventos ocorram no exercício da atividade a que se destina a investida tornaria o dever de reparar financeiramente os danos algo normal, usual e necessário às atividades da Recorrente.

Tal entendimento foi manifesto pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, nos votos que resultaram nos Acórdãos nº 1401-001.793 e 9101-006.652, quando alude:

[...] vivemos numa sociedade de risco. É da natureza da prática empresarial submeter-se ao imponderável, inclusive no âmbito dos deveres jurídicos. Para o exercício de atividades econômicas, é absolutamente necessário atirar-se num vasto campo do imprevisível e suportar as suas conseqüências, inclusive aquelas de índole punitiva. Na verdade, podemos dizer com a mais absoluta segurança que é praticamente impossível, em muitos setores econômicos, conseguir guiar um empreendimento sem arcar com muitas impostas pela administração pública.

O risco faz parte do negócio, e suas conseqüências também, inclusive aquelas de cunho pecuniário punitivo. Do contrário, deveriam também ser considerados indedutíveis os prêmios de seguro; afinal, não é estritamente necessário o contrato de seguro para o desempenho de atividades empresariais, nem para obter receitas

Ora, com a devida vênia, o próprio Conselheiro apresenta a solução para o aparente problema por ele vislumbrado.

O risco empresarial, em maior ou menor grau a depender da atividade, é, exatamente, coberto por meio da contratação de seguros, além de todas as medidas de segurança e proteção. E as despesas relacionadas a tais dispêndios são dedutíveis na apuração do IRPJ e a CSLL

No caso sob análise, tanto a investidora quanto a investida poderiam/deveriam se precaver dos riscos de desembolsos decorrentes de acidentes, por meio da contratação de seguros.

E tal quadro não se altera, pelo contrário, confirma-se, diante do fato de que o estatuto social da Recorrente prevê a atividade de participação societária em empresas do ramo de mineração.

As despesas da operadora direta com toda espécie de projetos, planos, mão-de-obra, equipamentos e seguros para minimizar e fazer frente aos danos decorrentes da sua atividade são necessárias e dedutíveis. Para a investidora, as despesas com seguros.

Jamais, porém, os valores pagos, posteriormente, a título de indenização ou reparação.

Tal conclusão é corroborada em manifestações da Receita Federal, a exemplo das ementas a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ACORDO HOMOLOGADO JUDICIALMENTE EM SEDE DE RECLAMATÓRIA TRABALHISTA. INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS E MATERIAIS. PAGAMENTO DE DESPESAS COM PLANO DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE DE EMPREGADO. APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

Os valores pagos a empregado a título de indenização por danos morais e materiais, fixados em acordo homologado judicialmente, não constituem despesas necessárias, usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades da pessoa jurídica, pelo que, conseqüentemente, são indedutíveis na determinação do lucro real.

Por seu turno, a possível dedutibilidade das despesas com plano de assistência à saúde destinado a empregado, realizadas conforme o acordo firmado na reclamatória, para fins de apuração da base de cálculo do tributo, depende do atendimento às regras específicas previstas na legislação de regência. (Solução de Consulta Cosit nº 77, de 2021)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

INFORMAÇÕES INVERÍDICAS. ACORDO HOMOLOGADO JUDICIALMENTE. INDENIZAÇÃO. HONORÁRIOS. LUCRO REAL. INDEDUTIBILIDADE.

Valores pagos por acordo realizado em ação judicial de que a consulente é ré e cujo pedido é a compensação por perdas patrimoniais decorrentes da divulgação de informações erradas pela companhia e os correspondentes honorários advocatícios não são despesas necessárias, usuais ou normais à atividade da pessoa jurídica e, conseqüentemente, não podem ser deduzidos na determinação do lucro real. (Solução de Consulta Cosit nº 209, de 2019)

Por fim, para muitos julgadores, é relevante o argumento de que, acaso não firmasse o TACC ou acaso não realizasse o repasse, a Recorrente poderia ser levada a encerrar as suas atividades. Tal consequência, no limite, poderia, para alguém, justificar a necessidade da despesa em questão “à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora”.

Jamais, contudo, a necessidade da despesa por ser dissociada da exigência das características de usualidade e normalidade “no tipo de transações, operações ou atividades da empresa”. Como explicitado acima, o risco de acidentes, como o rompimento de uma barragem,

pode até ser algo possível na atividade da mineração. E, para tanto, as medidas de segurança e a contratação de seguros são as providências a serem adotadas. Nunca, porém, poderá se admitir como **normal** e **usual** que acidentes ocorram, pelo que, igualmente, os dispêndios a eles relacionados serão despesas dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.

Assim pelas razões expressas pelo relator, e por tais fundamentos adicionais, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, em relação à dedutibilidades dos repasses efetuados pela Recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó

Em que pese o profundo e muito bem fundamentado voto do Ilustre Relator originário, divergi no mérito, no que toca à dedutibilidade das despesas, em razão da minha interpretação jurídica ser diversa daquela fundamentada no voto vencedor. Abaixo estão as razões:

A - Da regra de dedutibilidade: despesas operacionais e seus requisitos da necessidade, usualidade e normalidade

O artigo 299 do RIR/99 prevê que as despesas operacionais são dedutíveis desde que as despesas cumpram cumulativamente os seguintes requisitos: **(i)** necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora; **(ii)** pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa; e **(iii)** usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

As razões sustentadas no recurso da recorrente serão enfrentadas exclusivamente a partir do prisma legal considerando que toda e qualquer consideração de ordem consequencialista refoge à apreciação deste tribunal administrativo.

A própria atividade operacional da recorrente, inerente a riscos ambientais de toda sorte, inclusive de suas investidas, é por si elemento suficiente para indicar que despesas realizadas no pagamento de prestações compreendidas em um TTAC são nitidamente despesas operacionais, na visão desta Conselheira. O elemento da necessidade compreendido na regra do art. 299 do RIR demanda, de outro lado, investigação analítica não só da natureza dos pagamentos à RENOVA, mas, antes, da própria natureza jurídica do TTAC.

a.1) Da natureza jurídica do TTAC

Ainda que acordos de leniência e TTAC realizarem-se no âmbito do Direito Administrativo sancionador, usualmente TTAC em sede de Inquérito Civil Público (ICP) ou Ação Civil Pública (ACP), infere-se, equivocadamente, tratar-se de prestações correspondentes a multas sancionatórias; o que não corresponde à sua exata natureza jurídica. Compreender a verdadeira natureza do TTAC é fundamental para descortinar seu regime jurídico e, por conseguinte, das regras tributárias aplicáveis, inclusive, para eventual dedução de despesas para só então aferir se necessárias à atividade operacional da contribuinte.

O TTAC é decorrente de um acordo de vontades entre um agente privado ou público e, de outro lado, o Ministério Público e/ou órgão de controle interno/externo homologado perante autoridade judicial. Tais acordos consistem em importantes instrumentos de proteção de direitos difusos ou coletivos, a exemplo do direito ao meio ambiente (art. 225, CRFB/1988), como estabelecido pelo artigo 5º, §6º da Lei nº 7.347/85 (Lei da Ação Civil Pública — ACP, alterada pelo artigo 113 do CDC), ao estabelecer que *"Os órgãos públicos legitimados [para a ação civil pública] poderão tomar dos interessados compromisso de ajustamento de sua conduta às exigências legais, mediante cominações, que terá eficácia de título executivo extrajudicial"*. Por se tratar de um acordo de vontades, o fato de ser *"voluntário"* não lhe retira o caráter de necessidade considerando que não se trata de um ato espontâneo: todo ato espontâneo é voluntário, mas nem todo ato voluntário é espontâneo.

Ao proceder a adesão a um TTAC o agente assim o faz perante a autoridade pública a partir da manifestação de um ato de vontade a fim de não incorrer em sanções sob a condição de assumir obrigações perante o Poder Público que, não necessariamente, decorrentes da prática de um ilícito administrativo e/ou penal. Nesse cenário, esta Conselheira entende ser equivocado partir da premissa de que as prestações assumidas no âmbito de um TTAC são decorrentes de um ato ilícito. O nascimento dessas obrigações pecuniárias acordadas no TTAC decorrente de ato de vontade do agente lícito: adesão aos termos fixados pelo órgão de controle como condição para suspensão da persecução cível-administrativa, que pode, inclusive, implicar na imposição de sanções.

Diante disso, discordo das afirmações de que as despesas incorridas pelo contribuinte são decorrentes de um ilícito, o que não se pretende é a aplicação da regra do *non olet* (art.118, CTN) *a contrario sensu*: *"se tributa-se independente da licitude, deduz-se independentemente da licitude da despesa"*. Aqui não se trata de despesa decorrente de atividade ilícita, mas sim de despesa decorrente de ato de manifestação de vontade lícito. O TTAC, portanto, embora encontre raiz e sedimento no hoje disseminado direito consensual, tem uma natureza cogente constituindo norma entre seus signatários como decorrência do princípio basilar do direito das obrigações: *pacta sunt servanta*.

a.2) Da jurisprudência do CARF sobre o tema

A discussão de dedução de despesas decorrentes de TTAC não é inédita neste julgamento. No Acórdão nº 1201-002.665, de relatoria do Conselheiro Luis Toselli, se analisou a dedutibilidade de despesas decorrentes do TAC firmado pela Fundação Banrisul de Seguridade Social, referente aos sucessivos déficits do plano de benefícios, e com o objetivo da "pactuação de plano proposto pela Fundação visando ao ajustamento das condutas apontadas em ofícios e relatórios de fiscalização da Previc". Consta naqueles autos que o Banco do Estado do Rio Grande do Sul (BANRISUL) defendeu migração de planos como um processo fundamental para afastar os efeitos legais, bem assim os assumidos em TAC, que seriam ainda mais negativos aos resultados futuros do banco e seus colaboradores, inclusive a imposição de contribuições adicionais para cobertura de um déficit da ordem de R\$ 1,2 bilhão, razão pela qual essas despesas foram reputadas como necessárias.

O Conselheiro Luís Toselli aduziu com propriedade em seu voto que *"a necessidade, usualidade e normalidade não estão restritas, ou melhor, não se caracterizam apenas em função do desenvolvimento do objeto social strictu sensu da pessoa jurídica, isto é, da atividade-fim da fonte pagadora, mas podem se fazer presentes também a partir da pertinência do gasto com operações ou negócio subjacentes, cuja causa pode variar de acordo com o contexto em que esteja inserida"*.

No caso ora em exame o vínculo obrigacional encontra contornos que são muito próprios da responsabilidade objetiva ambiental (art.14, §1º, Lei n.6.938/1981) no qual não se perquire qualquer culpa do agente; sendo suficiente para a constatação da obrigação presente a conduta, o nexos causal e o resultado. O primeiro elemento da conduta do agente decorre da própria potencialidade de dano ambiental inerente à atividade minerária considerando a severa e drástica intervenção no meio ambiente na extração de minerais, muito embora todos os avanços tecnológicos na prospecção. O nexos causal entre a conduta e o resultado dos danos ao meio ambiente é facilmente identificado diante da nocividade das práticas de extração mineral e, por último, o resultado é de notório conhecimento conforme constado nos últimos desastres ambientais de Brumadinho, Mariana etc. Nesse cenário, dúvida não há que diante das atividades empresariais da recorrente estamos diante de despesas operacionais da própria atividade de extração mineral – ainda que realizada por suas investidas/controladas.

Também não é inédita neste Conselho a discussão quanto a dedutibilidade de despesas assumidas no âmbito de TTAC firmado diante de danos ambientais na extração mineral.

No Acórdão nº 1301-006.033, de relatoria da Conselheira Giovana Pereira, se analisou a dedutibilidade das multas pagas para reparação de danos ambientais causados por um incidente envolvendo a exploração de petróleo ("Incidente Frade"), fixados em TTAC firmado pela petrolífera perante o Ministério Público Federal (MPF). As despesas incorridas pela petrolífera foram glosadas pela fiscalização que entendeu que apesar de se relacionarem à contenção do vazamento e reparação dos danos, conforme acordado com o MPF, elas não estariam relacionadas à *"atividade normal relativa aos demais poços e necessária à manutenção do campo"*.

Em sede de recurso voluntário, este CARF fixou entendimento no sentido de que dedutível despesa assumida em sede de TTAC para prevenir e remediar danos ambientais, vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012 LANÇAMENTO. NULIDADE POR PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O lançamento atendeu aos preceitos legais e contém a descrição dos fatos, a fundamentação ou a motivação da infração e a capitulação legal, entre outros requisitos, que permitiram que o contribuinte exercesse o contraditório e o direito de defesa. Não tendo havido prejuízo ao contraditório e à ampla defesa, restam afastadas as nulidades arguidas.

GLOSA DE DESPESAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONTABILIDADE E ASSESSORIA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A efetiva prestação de serviços atrelados às áreas contábil, fiscal, financeira, entre outros ainda que tenham caráter imaterial, podem ser comprovados de forma inequívoca por vários documentos, como relatórios, e-mails, atas de reuniões, indicação das pessoas que prestaram o serviço, entre outros. A ausência da comprovação de forma inequívoca, justifica a manutenção da glosa.

GLOSA DE DESPESAS. DESPESAS OPERACIONAIS. INCIDENTE NA BACIA DE CAMPOS. DEDUTIBILIDADE.

Há de se reverter a glosa das despesas, quando o contribuinte logra êxito em comprovar o abandono do poço e, por conseguinte, tratar-se de despesas incorridas para reparo de danos e manutenção do Campo petrolífero, justificando-se sua dedutibilidade naquele ano-calendário. (...)

(Acórdão nº 1301-006.033, de relatoria da Conselheira Giovana Pereira, julgado em setembro de 2022)

Oportuno, também, relembrar recente Acórdão deste Conselho, no qual o Conselheiro Henrique Nimer Chamas, agora membro deste Colegiado, também participou:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2017 IRPJ e CSLL. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. MULTAS DECORRENTES DE ACORDO DE LENIÊNCIA. LEI ANTICORRUPÇÃO (LEI Nº 12.846/2013). DESPESAS INEVITÁVEIS E INAFASTÁVEIS. CONTINUIDADE DA ATIVIDADE EMPRESARIAL. Pagamentos efetuados no contexto de acordo de leniência são considerados gastos inevitáveis e inafastáveis, necessários para a regularização e continuidade da atividade empresarial. Distinção entre o ato ilícito original e o acordo de leniência, que é instrumento jurídico lícito e incentivado pelo Estado. Interpretação sistemática e teleológica da legislação tributária, incluindo o art. 299 do RIR/18, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, o

art. 47 da Lei nº 4.506/64, e o art. 41, § 5º, da Lei nº 8.981/95. Reconhecimento da dedutibilidade dessas despesas para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) Ano-calendário: 2017 BASE DE CÁLCULO. REQUISITOS COMUNS AO IRPJ. A base de cálculo da CSLL, conforme prescreve o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, é o resultado do exercício (lucro líquido), antes do imposto de renda, ou seja, o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária. As adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do IRPJ para efeito de determinação do lucro real não são aplicáveis automaticamente para o fim de apuração da base de cálculo da CSLL, deve-se observar a norma específica para cada tributo. Nesse sentido às Instruções Normativas nº 390/2004 e nº 1700/2017. A admissão e/ou glosa de determinada despesa como operacional - necessária, usual e normal - repercute na apuração do lucro operacional que é comum para o IRPJ e a CSLL. Esse racional está em consonância com o art. 13 da Lei nº 9.249/1995, cujo teor determina que “Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: [...]”. O referido art. 13 evidencia o vínculo entre a apuração da base de cálculo da CSLL e os referidos requisitos de dedutibilidade de despesas, o que justifica a ressalva no texto legal.

MULTA ISOLADA. CANCELAMENTO. Cancelados os créditos tributários que deram amparo à reapuração e lançamento da multa isolada, exoneram-se também as multas isoladas constituídas com base nos mesmos fatos.

(Acórdão nº 1004-000.137, de relatoria do Conselheiro Efigenio de Freitas Junior, julgado em abril de 2024)

a.3) A questão da investidora/sócia/controladora da Vale frente à Samarco

Dúvida que subsistiria é qual o imperativo legal e/ou contratual que o sócio-controlador, ora recorrente, tem de reparar as despesas de sua controlada que desenvolve atividades de risco diante de sua inaptidão financeira para suportá-las?

O direito ambiental prevê responsabilidade não só objetiva, mas, também, solidária dos agentes causadores de danos ambientais ao que se prescinde tanto da perquirição da culpa, quanto da individualização da responsabilidade; sendo qualquer dos agentes responsáveis unicamente por todo o dano ambiental. Tal regra de responsabilidade evidencia, uma vez mais, que a adesão da recorrente ao TTAC, embora um ato de vontade, não é dotado de espontaneidade a configurar qualquer liberalidade, *incumbido-lhe arcar com os riscos da própria atividade empresarial, daí tratar-se de despesa **operacional e necessária**; vez que cogente*. Quanto à **usualidade** entendo que despesas inerentes às atividades dos contribuintes, *ainda que não sejam frequentes*, são dedutíveis. Portanto, não é o fato de que desastres ambientais não

ocorrerem com frequência que afasta a usualidade, vez que essa se refere à *despesa e não à sua causa remota*.

Penso que seria diferente se as perdas fossem aquelas decorrentes de negócios artificiais e decorrentes de atos de mera liberalidade. O que, entendo que não se trata conforme antes visto tendo em conta a natureza cogente do TTAC.

a.4) Conclusão

A partir da análise da jurisprudência, constata-se que a necessidade, usualidade, e normalidade devem ser verificada tendo em conta se os atos praticados pela sociedade são corriqueiros – no sentido de “normais” – para sua atividade-fim. Contudo, esse critério não é absoluto. É possível que despesas extraordinárias podem, dependendo da situação fática, atender aos requisitos legais de dedutibilidade, como no caso despesas arcadas pela controladora diante da incapacidade financeira para suportar dano ambiental de monta.

Nesse cenário, a melhor interpretação para os termos “usual” e “normal” é que não são sinônimos de “habitual”, de modo que a despesa em questão pode ser excepcional ou esporádica em relação ao cotidiano do contribuinte. Isso, desde que, possa ser considerada como usual ou normal à *natureza de seu negócio, das suas operações ou atividades*; o que entendo ser manifesto neste caso em julgamento, considerando a atividade minerária da recorrente e a sua atividade como investidora em outras empresas de mineração.

É possível visualizar que parcela da jurisprudência do CARF está apontando para a possibilidade do reconhecimento da dedutibilidade de despesas decorrentes de valores fixados em TTACs – é nessa linha que filio o meu entendimento.

De todo o exposto, considerando a necessidade, usualidade e normalidade das despesas incorridas pela recorrente, **voto por dar provimento ao Recurso Voluntário**, para entender como dedutíveis as despesas glosadas.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó