



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.727982/2015-95
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.821 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 04 de março de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

IRPJ E CSLL. GLOSA DE DESPESAS DE JUROS. DESPESAS VINCULADAS À TRANSAÇÃO DA EMPRESA. INDEDUTIBILIDADE

As despesas de juros não são dedutíveis do lucro real quando consideradas desnecessárias. Restando demonstrado que o pagamento dos juros decorreu de operações consectárias, cujos reflexos se propagarão nos anos subsequentes ao da operação societária original de 2008, cabem, neste caso, as glosas tanto no IRPJ quanto na CSLL, mormente se o contribuinte não consegue efetivamente comprovar que tais despesas deduzidas do lucro real foram realizadas dentro das regras de mercado, e não por mera liberalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial quanto à matéria dedutibilidade de juros, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Caio Cesar Nader Quintella, que não conheceram do recurso e (ii) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso quanto ao IRRF. Votaram pelas conclusões os conselheiros Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Caio Cesar Nader Quintella. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Caio Cesar Nader Quintella, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane

Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 3.460 e seguintes) interposto em face da decisão proferida pela 4ª Turma Ordinária da 1ª Câmara no acórdão n.º 1401-003.638 (fls. 3.365 e seguintes), na sessão de 13 de agosto de 2019, que deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

O processo cuida de autos de infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica no valor de R\$ 233.479.526,97, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de R\$ 84.061.269,71 (fl. 997) e ao Imposto de Renda Retido na Fonte de R\$ 170.344.773,125, acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 75%.

O cerne da autuação, de acordo com a autoridade fiscal, foi a dedução indevida, na apuração do lucro do ano-calendário de 2010, de despesas financeiras a título de JUROS SOBRE ADIANTAMENTO CLIENTE – NAMISA que, no entender da fiscalização, não seriam necessárias para a realização das transações exigidas pela atividade do contribuinte, sendo, pois indedutíveis.

A decisão recorrida afastou, por unanimidade de votos, a tese de vinculação do resultado deste processo ao julgamento realizado nos autos de n.º 19515.723039/2012-79, em que se discute os autos de infração de IRPJ e CSLL lavrados contra o contribuinte CSN, decorrentes do ganho de capital auferido na alienação de 40% de participação acionária da NAMISA, sua subsidiária integral, para a empresa BIG JUMP ENERGY PARTICIPAÇÕES S/A.

Os fatos que compõem o objeto deste processo podem ser assim resumidos, a partir das informações constantes do relatório da decisão recorrida:

- Para demonstrar que a despesa financeira JUROS SOBRE ADIANTAMENTO CLIENTE – NAMISA, no valor de R\$ 934.014.107,89, pagos a Namisa pelo adiantamento recebido dos contratos de venda de minério de ferro bruto e prestação de serviços portuários, no valor de R\$ 7.286.153.722,60, em 31/12/2008, não é necessária a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, salienta que uma parcela desse valor, R\$ 1.193.000.000,00, retornou a Namisa via contrato de mútuo com juros inferiores aos cobrados pela Namisa da CSN.
- A autoridade conclui que uma vez não reconhecidos os contratos como venda para entrega futura, os juros, no valor de R\$ 934.014.107,89, serão glosados e o IRPJ e a CSLL referentes a esse valor serão objetos de lançamento.
- Acrescenta que tendo em vista que o sujeito passivo não logrou êxito ao justificar a pertinência da dedutibilidade dos valores pagos a título de JUROS SOBRE ADIANTAMENTO CLIENTE – NAMISA, tal pagamento não tem amparo jurídico para sustentar o desembolso financeiro. Dessa forma, tendo em vista o art. 674 do RIR/99, que dispõe que sobre o pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como sobre os pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, quando não comprovada a operação ou a sua causa, incidem imposto exclusivamente na fonte, não restou alternativa à autoridade fiscal, senão lavrar a infração de pagamento sem causa ou operação não comprovada.

Com a ciência das autuações, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 1.020 e seguintes), na qual alegou, em síntese, que:

- A operação realizada entre a impugnante e a NAMISA, ao contrário do que supõe a autoridade fiscal, foi de fato aquela contratada, tendo os pagamentos glosados pela fiscalização realmente natureza de juros. Sendo assim, tais despesas são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em razão dos art. 299 e 374 do RIR/99.
- Acrescenta que ainda que os valores glosados não se tratassem de juros, como afirma a fiscalização, ainda assim teriam a natureza de despesas operacionais dedutíveis nos termos da legislação tributária.
- Reconhece que de fato houve o ingresso efetivo no Brasil de capital estrangeiro no valor de R\$ 7,40 bilhões. Desse valor, foram depositados em contracorrente da NAMISA, o montante de R\$ 7,48 bilhões, a título de integralização de capital, transferidos integralmente à impugnante como antecipações de pagamento por conta dos contratos firmados para: a) prestação de serviços de operação de porto, b) fornecimento de minério de ferro ROM em baixo teor de sílica e c) fornecimento de minério ROM em alto teor de sílica.
- Afirma que os referidos contratos são verdadeiros e vêm sendo regularmente cumpridos pela CSN.
- Assevera que os pagamentos antecipados efetuados pela NAMISA referem-se a parte do preço pactuada naqueles contratos, e que a NAMISA regularmente efetua pagamentos à atuada, e esta última efetua mensalmente pagamentos a Namisa, a título de juros nos termos previstos nos contratos firmados.
- Contesta a tese da fiscalização, que sustenta que houve uma operação de compra e venda de participação acionária, alegando que os instrumentos contratuais e societários firmados atestam a ocorrência de capitalização seguida de pagamento antecipado de obrigações contratuais.
- Argumenta que a existência de contrato de mútuo pelo qual a impugnante transferiu a Namisa o montante de R\$ 1.193.000.000,00, mediante previsão do pagamento de juros pela NAMISA, não torna desnecessária a despesa dos juros pagos pela impugnante a Namisa.
- Argumenta que para prevalecer a tese encampada pela fiscalização de que a totalidade dos valores entregues pela Namisa à impugnante não corresponderia a adiantamentos, mas a preço pela aquisição de participação societária, seria necessário que a totalidade desses valores continuasse com a impugnante, nada sendo devolvido a Namisa, mesmo que não fosse fornecido o minério ou prestados os serviços. Todavia, tendo o voto vencedor reconhecido que a fórmula de cálculo adotada demonstra a “devolução” de tais valores mediante abatimento do preço devido, conclui-se pela incompatibilidade da conclusão de que não há adiantamentos.
- Sustentando que os pagamentos discutidos neste processo, efetuados pela impugnante a Namisa, têm natureza de juros pagos em decorrência de antecipações, feitas pela Namisa a CSN, a título de pré-pagamento de parte do preço (P2) referente aos minérios e serviços portuários por ela fornecidos ao longo do prazo contratado, a atuada com fundamento nos arts. 299 e 374 do RIR/99 procedeu a dedutibilidade das despesas de juros que entende ser operacional e dedutível à luz dos contratos firmados. Justifica que tais despesas têm caráter de despesas operacionais, definidas nos dispositivos legais citados como aquelas “necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”.
- Informa que para apuração do valor do pagamento antecipado, o valor total devido a título de P2 foi trazido a valor presente utilizando-se uma taxa de desconto de 8,25% ao ano, todavia o abatimento deste pagamento antecipado não ocorreria de uma só vez, mas mês a mês na exata proporção da quantidade efetivamente embarcada.
- Afirma, ainda, que a exigência do IRRF é indevida, pois não está caracterizada a hipótese do art. 61 da Lei nº 8.981/95, que dispõe que incide IRRF sobre pagamento

efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado e sobre pagamentos efetuados ou recursos entregues, quando não comprovada a operação ou a sua causa, uma vez que o beneficiário dos pagamentos, NAMISA, é conhecido e a discordância da fiscalização quanto a sua causa, não lhe autoriza a concluir que se trata de pagamento sem causa, assim como não lhe autoriza aplicar o mencionado dispositivo legal.

A Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto, em 18 de janeiro de 2017, julgou improcedente a impugnação do contribuinte (fls. 2.403).

Com a ciência da decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 2.431), no qual basicamente repisou os argumentos da impugnação, baseados nas seguintes premissas:

- a) as despesas com juros são operacionais e dedutíveis à luz dos contratos firmados;
- b) o empréstimo feito à Namisa é irrelevante na hipótese;
- c) a glosa das despesas é improcedente ainda que adotada a premissa da fiscalização;
- d) o IRF, baseado na tese de pagamento sem causa, também é improcedente.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 2.567).

Em 09 de maio de 2018, a Fazenda Nacional apresentou petição (fls. 2.602), alegando concomitância entre a discussão travada no presente processo administrativo e aquela levada ao Poder Judiciário por meio da Ação Anulatória n.º 5021979-48.2017.4.03.6100, sob responsabilidade da 14ª Vara Cível Federal de São Paulo.

Em 15 de maio de 2018, a 1ª Turma da 4ª Câmara, por meio da Resolução n. 1401.000.558, converteu o julgamento em diligência, a fim de que a fiscalização adotasse as seguintes providências:

- 1) Verificar e informar os valores da dívida da CSN com a Namisa em momento imediatamente anterior ao encerramento dos contratos, para constatar se houve efetiva compensação dos saldos credor e devedor.
- 2) Intimar a empresa a informar a participação de todos acionistas (número de ações e valor) na Namisa, na CSN e na Congonhas Minérios, antes e depois da reorganização societária promovida no grupo empresarial.
- 3) Se na atualidade há um contrato firmado entre a CSN e o Grupo asiático para fornecimento de minério e de serviços portuários.
- 4) Se a exploração da empresa Congonhas Minérios comporta a extração de minério da mina "Casa de Pedra" e/ou demais minas.
- 5) Caso entenda pertinente, intimar a empresa Congonhas Minérios e a empresa Big Jun., ou sua sucessora, para que se manifeste sobre a liquidação dos contratos de minério de ferro e de fornecimento de serviços de logística.

Os trabalhos culminaram no Relatório de Diligência de fls. 2.830 e ensejaram manifestação do contribuinte (fls. 2.843).

Com o retorno dos autos a este Conselho, a 1ª Turma da 4ª Câmara proferiu o acórdão n. 1401-003.638, de 13 de agosto de 2019, no qual se decidiu:

- por unanimidade de votos, afastar as preliminares de concomitância entre o presente processo e a ação anulatória n.º 5021979-48.2017.4.03.6100 e a de vinculação do resultado deste processo ao julgamento realizado nos autos de n.º 19515.723039/2012-79.

- no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

A decisão teve a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2010

IRPJ E CSLL. GLOSA DE DESPESAS DE JUROS. DESPESAS VINCULADAS A TRANSAÇÃO DA EMPRESA. DEDUTIBILIDADE DECORRENTE DA VINCULAÇÃO À TRANSAÇÃO REALIZADA. IMPROCEDÊNCIA.

As despesas de juros somente são dedutíveis do lucro real se forem necessárias à atividade da empresa e à respectiva fonte produtora, devendo ser usuais ou normais no tipo de transação. Verificando-se que o pagamento dos juros decorreu de contratos de fornecimento de bens e serviços ou, mesmo interpretando-se tratar de contrato de alienação de participação, importam em despesa vinculada à atividade da empresa pela redução do preço do pagamento de alienação de participação, importam, de qualquer forma, em despesa dedutível segunda a legislação do IRPJ e CSLL.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA.

Constatando-se a regularidade do pagamento das despesas com juros mesmo diante do confronto com as diversas posições adotadas na análise, exonera-se a imposição de lançamento de IRRF em relação a pagamento sem causa, tendo sido comprovadas as causas que motivaram o pagamento.

Com a ciência da decisão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial (fls. 3.460), com o intuito de demonstrar divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e a decisão proferida nos autos do processo n.º 10314.722715/2016-11, que tratam de matéria idêntica, do mesmo contribuinte e oriunda da mesma infração, mas relativa ao ano-calendário de 2011, sendo que naquela decisão o Colegiado entendeu pela indedutibilidade das despesas financeiras a título de JUROS SOBRE ADIANTAMENTO CLIENTE – NAMISA, por considerá-las desnecessárias.

De acordo com a Fazenda Nacional, os principais argumentos para a reforma do acórdão recorrido são os seguintes:

- As provas atestam que, apesar da tentativa da contribuinte de alterar a aparência dos fatos, na realidade houve uma operação de compra e venda entre a CSN e o consórcio estrangeiro por R\$ 7,4 bilhões envolvendo 40% da NAMISA. Por conseguinte, o valor repassado pela NAMISA, em favor da CSN, consistiu na transferência do preço pago pela BIG JUMP nessa operação, e não adiantamento de contratos de venda de minério e de prestação de serviços portuário. Portanto, descaracterizado o alegado “adiantamento”, perde fundamento o encargo com despesas financeiras (JUROS SOBRE ADIANTAMENTO CLIENTE – NAMISA), o que as torna indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

- Admitindo-se que o negócio estabelecido entre a CSN e a BIG JUMP foi a alienação de 40% de ações da NAMISA, a consequência lógica é atribuir aos R\$ 7,28 bilhões repassados pela NAMISA à CSN a natureza de pagamento pela venda das mencionadas ações. A partir daí, ficaria simples afastar da dedução, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, das despesas registradas pela CSN a título de juros (JUROS SOBRE ADIANTAMENTO CLIENTE – NAMISA). Isso porque os juros contabilizados pela CSN tinham por único fundamento os

contratos de venda de minérios e prestação de serviço portuários e, por óbvio, só existiriam caso os R\$ 7,28 bilhões fossem qualificados como adiantamento feito pela NAMISA em favor da CSN.

- Assim, afastando-se a natureza de adiantamento do repasse de R\$ 7,28 bilhões, os juros deixam de ter suporte lógico e jurídico e devem ser requalificados – de acordo com o contexto de pagamento do preço pela alienação das ações da NAMISA, e não como adiantamento.

- De acordo com as afirmações do próprio contribuinte, os adiantamentos faziam parte do “pacote” de operações que envolviam a transferência das ações da NAMISA, e tinham por objetivo assegurar à empresa cujas ações estavam sendo alienadas o fornecimento de matéria prima por determinado valor, assim como garantir a possibilidade do escoamento da sua produção.

- Portanto, os adiantamentos foram realizados com vista a garantir a NAMISA a entrega de determinada quantidade de bens e serviços por um preço específico, o qual seria garantido pelo adiantamento do seu pagamento.

- Da leitura dos contratos, verifica-se que, em razão dos adiantamentos recebidos, a CSN se comprometeu a entregar uma parte da sua produção e dos seus serviços pelo valor do adiantamento que recebeu. Em contraposição, a NAMISA assegurou o consumo de tais bens e serviços. Seria, dessa forma, uma espécie de contrato com obrigação de aquisição, sendo que houve a prévia estipulação de parte do preço de pagamento desse consumo mínimo.

- Os três contratos celebrados e cujos valores foram adiantados preveem dois valores de pagamento referentes aos bens e serviços que são entregues pela CSN. De acordo com os contratos, toda a nota fiscal a ser paga pela NAMISA deve ser dívida em dois valores:

(i) valor a ser pago em dinheiro, o qual decorre da multiplicação da quantidade de bens ou serviços entregues pelo índice P1, o qual é reajustável a valor de mercado;

(ii) valor a ser abatido do montante adiantado, o qual decorre da multiplicação da quantidade de bens ou serviços entregues pelo índice P2, o qual é fixo e irreajustável, e corresponde ao valor do preço unitário com base no qual os valores adiantados foram calculados.

- Da análise da forma de cálculo dos valores que seriam pagos em dinheiro e daqueles que seriam abatidos do saldo de adiantamento, vê-se a seguinte incoerência com a lógica contratual acima exposta: o P2 (componente do preço a ser abatido) não incide sobre a quantia de bens e serviços que foram previamente adiantados, mas sim sobre a totalidade deles. Ou seja, ao adquirir uma maior quantidade mensal do que aquela que cujo valor fora adiantado, a NAMISA deixa de pagar uma parte da produção cujo valor não fora adiantado.

- E, nem se pode aceitar a possibilidade de que a NAMISA fez tal abatimento por considerar que a CSN antecipou a produção. Isso porque, de acordo com o contrato, e como já destacado, as quantidades mínimas mensais cuja parte do preço foi adiantada poderiam ter sua aquisição postergada pela NAMISA, mas nunca adiantadas. E mais, os contratos previam que a quantidade máxima a ser adquirida poderia ser de até 110% da quantidade adiantada. Ou seja, da leitura da planilha entregue pela NAMISA, vê-se de forma inquestionável que o abatimento foi estendido a bem cuja parte do preço não foi adiantada.

- Além do abatimento desproporcional com relação à quantidade dos bens e serviços cujos valores foram adiantados, outro aspecto chama atenção nos

contratos celebrados entre a CSN e a NAMISA: o fato de, embora os adiantamentos servirem como adiantamento de parte do preço sobre uma parcela da produção, preço este calculado com base em uma taxa de desconto, a CSN se comprometeu a remunerar os adiantamentos que recebeu mediante uma taxa de juros de 12,5% ao ano. E, mais importante, apenas 34% desses juros eram efetivamente pagos. O restante era acrescido ao saldo de adiantamentos por ambas as partes.

- Tal fato chama atenção porque, em face do acréscimo ao saldo de adiantamentos de 66% dos juros devidos, tal saldo era significativamente aumentado, mormente nos primeiros anos de vigência dos contratos (quando o saldo era maior). Assim, com base nesse aumento do saldo de adiantamentos, além dos contratos permitirem a CSN estender o abatimento para bens e serviços cujos valores não foram adiantados (tal como visto no item anterior), também asseguram que tal abatimento ocorra até o final dos contratos, ou seja, muito além dos valores inicialmente adiantados.

- Diante do abatimento de forma flagrantemente desproporcional da quantidade dos bens e serviços cujos valores foram adiantados, resta evidente as seguintes conclusões:

(i) como o abatimento se estende a bens e serviços cujos valores não foram adiantados, não há que se falar que tal abatimento remunera parte dos bens e serviços que a CSN entrega a NAMISA;

(ii) não sendo utilizados como remuneração de sua atividade, a CSN demonstra que não tem qualquer obrigação de entregar bens e serviços nos valores adiantados;

(iii) não havendo obrigação, o passivo reconhecido pela CSN também não existe; e,

(iv) não havendo passivo, o abatimento das notas fiscais autorizado pela CSN ao longo de toda a vigência dos contratos traduz mero desconto no preço a ser pago, corresponde ao índice P2, e o valor que efetivamente remunera a atividade da CSN é representado pelo exclusivamente pelo índice P1.

- Com efeito, a completa desproporção entre a quantidade de bens e serviços cujo valor foi adiantado e o valor que é abatido demonstra claramente uma única conclusão final: a de que o abatimento não serve para remunerar os bens e serviços entregues pela CSN com o valor adiantado, mas apenas para materializar um desconto concedido a NAMISA. E mais, com a previsão do acréscimo de 66% dos juros devidos ao saldo de adiantamentos, os contratos asseguram que tal desconto será concedido durante toda a sua vigência, e não apenas nos valores adiantados.

- Da forma como os contratos foram redigidos, é assegurado a NAMISA o não pagamento de determinado preço sobre a quantidade a ser adquirida, e não o abatimento do preço em razão dos valores que foram adiantados. Vale ressaltar novamente, o abatimento não guarda qualquer relação de cálculo com a quantidade de bens e serviços cujos valores foram adiantados.

- No que se refere à falsidade dos adiantamentos realizados pela NAMISA, tal aspecto é atestado pela manobra contratual estabelecida entre as partes. Como já destacado, em que pese preverem a realização de um empréstimo (adiantamentos), os contratos garantem o seu não pagamento. Ora, estando garantido que a CSN não pagará um real dos R\$ 7,28 bilhões que pegou

emprestado da NAMISA, não há que se falar em valores adiantados, mas sim em simples remessa gratuita.

- Outro ponto que atesta o dolo da CSN, assim como o conluio com outras empresas, está presente na cláusula 5.3.1 dos contratos de fornecimento de minério de ferro e na cláusula 9.3.1 do contrato de prestação de serviços portuários, as quais preveem como o equilíbrio econômico-financeiro dos acordos será mantido.

- Demonstrado que a forma de cálculo do preço a ser pago pela NAMISA a CSN não assegura a devolução dos valores adiantados, mas a concessão de um desconto, comprova-se em números a inexistência do passivo reconhecido pela CSN e dos adiantamentos que recebeu. E, não havendo passivo, chega-se à conclusão de que os valores recebidos pela CSN afetaram de maneira imediata o seu patrimônio, e tiveram como causa a transferência de 40% das ações da NAMISA, devendo dar causa à tributação da diferença pelo IRPJ e pela CSLL.

- Portanto, tendo o valor de R\$ 7,28 bilhões ingressado no patrimônio da CSN de forma definitiva (sem um passivo de igual monta), e tendo esse ingresso como causa a transferência por essa empresa de 40% das ações da NAMISA, correta e irretocável a postura da autoridade fiscal de não aceitar a tese da contribuinte de que se tratava de um adiantamento para compra de minério e prestação de serviços portuários.

- Como já adiantado, a vantagem fiscal auferida pela CSN deve ser analisada com base especialmente nos juros assumidos pela empresa. Tal como já fora explicitado, esses juros correspondiam a 12,5% do saldo de adiantamentos, sendo que apenas 34% do pagamento devido era realmente destinado a NAMISA, o restante (66%) não era pago, mas era acrescido ao saldo devedor da CSN.

- Com base nos juros que eram assumidos pela CSN, vê-se da tabela elaborada pela Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (item 3.3.3), que, durante os anos de 2009 e 2010, a CSN arcou com juros no valor total de aproximadamente R\$ 1,8 bilhão. Tal montante, portanto, nos termos dos artigos 373 e 374 do RIR/99, constitui tanto uma despesa operacional dedutível para a CSN, como uma receita operacional tributável para a NAMISA. Por último, vale ressaltar que nesse período, apenas em face dos contratos celebrados com a NAMISA, a CSN auferiu uma receita de aproximadamente R\$ 1,2 bilhão.

- Ou seja, pelos valores acima citados, vê-se claramente que, durante os anos de 2009 e 2010, por exemplo, a CSN assegurou que toda a sua receita proveniente dos bens e serviços que foram entregues a NAMISA não fosse tributada pelo IRPJ e pela CSLL. Isso porque, tendo efetuado uma despesa dedutível no valor de R\$ 1,8 bilhão (juros), e auferido uma receita tributável de R\$ 1,2 bilhão, o prejuízo fiscal apurado não deixou que qualquer parcela da receita fosse tributada. Isso sem esquecer que na apuração desse prejuízo não se está calculando as outras despesas dedutíveis que certamente fariam aumentar ainda mais o prejuízo auferido pela CSN. Vale destacar, inclusive, que tal prejuízo acabou por abranger tanto a receita decorrente do valor pago em dinheiro pela NAMISA, como o valor da nota que fora abatido.

- Dessa forma, demonstra-se que, quanto ao IRPJ e a CSLL, o “pseudo-pagamento” dos juros pela CSN acabou por garantir que toda a sua receita dos contratos celebrados com a NAMISA, e ainda outras decorrentes de outras atividades com outras partes, não fosse tributada por esses tributos. A

desarrazoada dedução calculada com base em juros que em sua maior parte sequer são pagos garantiu tal neutralidade fiscal.

- Assim, ao longo dos contratos, da mesma forma que a dívida da CSN é impedida de ser paga, o correspondente direito da NAMISA também não é reduzido. E, ao final dos acordos, da mesma forma que a CSN cancelará o saldo devedor em face da indenização a ser recebida, a NAMISA cancelará o seu saldo credor em razão da obrigação de fazer tal pagamento. Ou seja, tal como os contratos asseguram que a CSN não deve pagar a NAMISA os R\$ 7,28 bilhões recebidos, eles, por outro lado, atestam que a NAMISA não tem direito a um real desse montante. Portanto, o alegado aumento de capital da NAMISA registrado pela capitalização realizada pela BIG JUMP se mostra inexistente, haja vista que, ao final dos contratos cujos valores foram adiantados justamente com esse aumento de capital, a NAMISA não receberá um centavo do que emprestou a CSN.

- Partindo dessa principal consequência, assim como de outros elementos de convicção, chega-se à conclusão final: os valores registrados pela CSN, a título de “JUROS ADIANTAMENTO CLIENTE – NAMISA” não constituem despesas com juros, visto que não houve adiantamento de R\$ 7,28 bilhões. Na realidade, a CSN alienou 40% da NAMISA à BIG JUMP e recebeu em troca R\$ 7,37 bilhões. O pagamento de juros, escriturado pela CSN e NAMISA, deve ser visto dentro desse contexto, para definir a sua dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O recurso especial fazendário foi objeto do despacho de admissibilidade de fls. 3.510, que lhe deu seguimento, para apreciação da matéria “dedutibilidade das despesas com juros sobre adiantamento de cliente”.

Por seu turno, o contribuinte, com a ciência do recurso e de sua admissibilidade, apresentou contrarrazões (fls. 3.520), pugnando pelo não conhecimento do apelo fazendário e, subsidiariamente, pelo seu desprovimento, com base nos seguintes argumentos (destaques no original):

- O v. acórdão recorrido não apenas reconheceu tratar-se realmente de pagamento de juros relativamente a adiantamento de cliente (divergindo nesse ponto do acórdão apontado como paradigma), mas, indo além, entendeu que mesmo que o negócio jurídico originalmente celebrado fosse de alienação de participação societária (premissa adotada pela fiscalização, pelo acórdão paradigma e pela Fazenda Nacional), “DE QUALQUER FORMA” os valores pagos a título de juros seriam despesas dedutíveis por corresponder a uma redução no preço.

- Com isso, além de refutar a linha de argumentação da fiscalização e do acórdão paradigma para justificar o lançamento, o v. acórdão recorrido trouxe fundamento independente e suficiente para justificar a exoneração do lançamento ao concluir que mesmo que se admitisse a premissa fiscal de que os pagamentos da Recorrida à NAMISA não seriam juros, eles ainda assim seriam despesas dedutíveis por representarem “*redução do preço do pagamento de alienação de participação*”.

- Cabe salientar que o recurso especial da Fazenda Nacional não merece ser conhecido pelo fato de o acórdão apontado como paradigma não ter tratado da questão pertinente a fundamento autônomo do v. acórdão recorrido suficiente para sua manutenção, situação esta em que, de acordo com todas as três turmas

juulgadoras da CSRF, o recurso especial não pode ser conhecido por insuficiência recursal (...);

- No caso concreto, a existência de fundamento autônomo não tratado no acórdão apontado como paradigma foi cabalmente demonstrada no item I acima, pois, como visto, enquanto no acórdão apontado como paradigma a despesa foi considerada indedutível por se entender que a Recorrida não teria recebido adiantamento algum a ser remunerado por juros mas sim que "na realidade, houve a alienação pela CSN de 40% de sua participação societária na NAMISA para as empresas japonesa e coreana", o v. acórdão recorrido, além de ter divergido do acórdão paradigma quanto a tal matéria ao concluir que os valores pagos pela Recorrida à NAMISA seriam de fato juros (portanto dedutíveis), foi além dessa discussão para concluir que, mesmo que se acolhesse a premissa da fiscalização no sentido de que teria ocorrido no caso o pagamento pela aquisição de 40% da NAMISA, AS DESPESAS EM QUESTÃO AINDA ASSIM SERIAM DEDUTÍVEIS POR SE TRATAREM DE DESPESAS RELATIVAS À REDUÇÃO DO VALOR DA ALIENAÇÃO DO BEM, POR FORÇA DOS ARTIGOS 225 E 299 DO RIR/99.

- Dessa forma, considerando-se que a questão que ensejou o fundamento autônomo do v. acórdão (de que, mesmo que juros não fossem, as despesas em questão seriam de qualquer forma dedutíveis por configurarem desconto redutor do preço das ações) não foi decidida pelo acórdão apontado como paradigma, resta "data maxima venia" evidente que tal acórdão não tem o condão de viabilizar o conhecimento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, já que diverge tão somente de um de seus fundamentos, mas não do outro fundamento suficiente para sua manutenção, do qual não tratou.

- Também não merece ser conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional pelo fato de não ter atacado fundamento autônomo do v. acórdão recorrido suficiente para sua manutenção.

- Com efeito, muito embora tenha o v. acórdão recorrido dedicado um extenso capítulo (fls. 3444/3457) à demonstração de que "*MESMO SE CONSIDERANDO QUE O PREÇO PAGO FOI DE AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO E NÃO ADIANTAMENTO DE CONTRATOS*" ainda assim os valores seriam dedutíveis por se tratar de despesas relativas à redução do valor de alienação do bem, tal fundamento não foi enfrentado pela Fazenda Nacional em seu recurso especial.

- Com a devida vênia, cabe observar que muito embora a exigência de IRF em decorrência de suposto pagamento sem causa tenha sido feita em razão da glosa de despesas, trata-se de infração autônoma, cujos pressupostos jurídicos e de fato não se confundem com os pressupostos próprios da glosa de despesas, não se podendo assim pretender, como fez a Fazenda Nacional, que o eventual restabelecimento da glosa de despesas tenha por "*decorrência lógica*" o restabelecimento do IRF.

- Com efeito, muito embora a improcedência da glosa de despesas resulte necessariamente na improcedência da exigência do IRF (pois confirma a "causa" da despesa/pagamento), é possível que mesmo na hipótese do julgador entender procedente a glosa de despesas haja por bem considerar improcedente a exigência do IRF por motivos inerentes aos pressupostos jurídicos e fáticos desta incidência.

- Especificamente quanto à exigência do IRF existe uma convergência entre o v. acórdão recorrido e o acórdão indicado pela Fazenda Nacional como paradigma

no sentido de que seja exonerado o lançamento, não havendo, portanto, a divergência necessária ao cabimento do recurso especial, nos termos do artigo 37, § 2º, II do Decreto n.º 70.235, do artigo 79 do Decreto n.º 7.574/11 e 67, "caput", do RICARF.

- Não se pode admitir que o montante recebido a título de pré-pagamento seja tributado como se fosse preço de venda das ações da NAMISA, e novamente como parte do preço dos serviços e minério fornecidos, mas os juros estabelecidos naqueles mesmos contratos e por ela creditados a essa sociedade, redutores seja desse suposto preço de venda de participação seja do preço de venda dos serviços e minério fornecidos, não possam ser deduzidos, sob pena de se exigir o IRPJ e a CSL sobre um ganho maior do que o efetivamente experimentado pela Recorrida.

- De fato, para efeitos de dedutibilidade dessas despesas nos termos do art. 299 do RIR/99 a questão na realidade é relativamente simples: tendo sido pactuados os juros devidos pela Recorrida nos mesmos contratos que ensejaram o aumento de capital na Namisa e o pré-pagamento à Recorrida de uma parcela do preço acordado, ainda que se entenda correta a fiscalização ao negar àqueles juros a natureza jurídica que lhes foi atribuída naqueles contratos não há dúvida alguma de que seu pagamento pela Recorrida foi condição absolutamente necessária para o recebimento tanto daquele pré-pagamento já integralmente tributado como ganho de capital no processo 19515.723039/2012-79) como do preço pactuado naqueles contratos para o fornecimento de serviços e minério, ou seja, sem as despesas glosadas pela fiscalização a Recorrida não teria auferido as receitas tributadas pela fiscalização (ganho de capital) e por ela própria (o preço dos serviços e minério), porque se tratou de obrigação/contrapartida expressamente prevista no mesmo contrato.

- Como é evidente que a CSN não venderia minério ou prestaria serviços com prejuízo para uma empresa que embora sua controlada conta com acionistas minoritários que nela detêm participação de 40%, para que a acusação fiscal fizesse algum sentido, e admitindo-se para argumentar que o valor do pagamento antecipado feito à CSN seria algo que se acresceria em definitivo ao seu patrimônio independentemente de qualquer contrapartida (o que se demonstrará não ser o caso), ter-se-ia que admitir então que a parcela do preço efetivamente desembolsada mensalmente pela NAMISA (P1) corresponderia ao real preço de mercado do minério fornecido e dos serviços prestados (ou seja, que o abatimento de P2 seria na verdade um "desconto", como sustenta a Procuradoria da Fazenda Nacional).

- Contudo, muito embora o ônus da prova a esse respeito fosse evidentemente da fiscalização, que jamais cogitou dessa possibilidade ou fez qualquer alegação nesse sentido, como se verá mais adiante, a Recorrida comprovou que o valor por ela cobrado para prestação dos mesmos serviços a terceiros chegou a valores muito superiores ao preço fixado no contrato celebrado com a NAMISA, somando-se as parcelas P1 e P2, tudo a evidenciar que, diversamente do que afirma o ilustre fiscal autuante, a NAMISA obteve sim uma grande vantagem em razão do pagamento antecipado de P2, que lhe permitiu reduzir sua exposição a essa grande variação de preço relativamente apenas a parte do custo que de outra forma teria (a parcela variável P1).

- Em realidade, em que pese a complexidade dos contratos firmados, natural tendo em vista os valores envolvidos e o objeto dos contratos, o que se tem no caso, como bem salientado por Marco Aurélio Greco no parecer elaborado especificamente para o caso concreto, é simplesmente o pagamento antecipado

de um sinal, sendo que por conta do reajuste anual de P1 somente ao final dos contratos se saberá com exatidão a real proporção do sinal pago antecipadamente em relação ao todo (...).

- Por fim, alega a Fazenda a suposta “*inexistência do passivo registrado pela CSN*” (fl. 3492). Não obstante, como é evidente que a CSN não venderia minério ou prestaria serviços com prejuízo para uma empresa que embora sua controlada conta com acionistas minoritários que nela detêm participação de 40%, como já acima salientado, para que a tese da Fazenda fizesse algum sentido ter-se-ia que admitir então que a parcela do preço efetivamente desembolsada mensalmente pela Namisa (P1) corresponderia ao real preço de mercado do minério fornecido e dos serviços prestados.

- Contudo, muito embora o ônus da prova a esse respeito fosse evidentemente da fiscalização, que jamais cogitou dessa possibilidade ou fez qualquer alegação nesse sentido, apenas para que não pairassem dúvidas a esse respeito a CSN já em sua impugnação anexou documentação (fls. 5341/5434 dos autos do processo n.º 19515.723039/2012-79) comprobatória de que desde 2009, a partir de quando teve início a execução do contrato, até a apresentação da impugnação, o valor por ela cobrado para prestação dos mesmos serviços a terceiros chegou em apenas 3 anos a US\$ 31,00 por tonelada métrica em 2012, muito acima do preço fixado no contrato celebrado com a Namisa, somando-se as parcelas P1 e P2, tudo a evidenciar que, diversamente do que afirma o ilustre fiscal autuante, a Namisa obteve sim uma grande vantagem em razão do pagamento antecipado feito, que lhe permitiu reduzir sua exposição a essa grande variação de preço relativamente apenas a parte do custo que de outra forma teria (a parcela variável P1).

- Com efeito, como já demonstrado no Laudo elaborado pela Ernst & Young, se não houvesse sido pactuada a incidência de juros o valor correspondente ao pagamento antecipado da parcela P2 do preço devido pela prestação de serviços e fornecimento de minério ao longo de todo o contrato seria integralmente quitado muito antes do término dos contratos (vide Anexo 3 ao Laudo), o que jamais foi a vontade das partes, independentes e não relacionadas, que como visto pactuaram um pagamento antecipado de parte do preço devido por cada tonelada de minério fornecido/embarcado na vigência dos contratos.

- Ademais, considerando que para apuração do valor do pagamento antecipado o valor total devido a título de P2 foi trazido a valor presente utilizando-se uma taxa de desconto de 8,25% ao ano, mas o abatimento deste pagamento antecipado não se daria de uma só vez e muito menos naquela mesma data, mas sim mês a mês na exata proporção da quantidade efetivamente embarcada, a previsão de acréscimo àquele saldo do débito de uma taxa de juros (66% de 12,5% = 8,25%) calculada em base *pro rata* mensal se fazia necessária justamente para evitar distorções e um desequilíbrio contratual, de modo a que o valor abatido fosse sempre o valor presente na data do abatimento, tal como já acima demonstrado na parte em que a Recorrida trata do Laudo elaborado pela Ernst & Young.

- Além disso, ainda que não fossem consideradas as razões acima, o simples fato de que os juros em questão foram estabelecidos mediante negociação com partes não relacionadas que geraram para a Recorrida, além de 7,28 bilhões de reais para investir na estrutura necessária à prestação de serviços portuários e ao fornecimento de minérios, a garantia de fornecer minérios e prestar serviços (com o efetivo ingresso de P1) nos montantes acordados por mais de trinta anos, por si só confere aos juros em questão caráter operacional, não se podendo

negar que nesse contexto sejam despesas “*necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora*”.

- Como reconhecido pelo v. acórdão recorrido não há como se falar no caso em pagamento sem causa a ensejar a exigência do IRF do art. 61 da Lei n.º 8.981/95, visto que a causa dos pagamentos realizados é a obrigação contratual assumida como condição/contrapartida para as receitas auferidas e tributadas (seja aquela causa suposta pela fiscalização seja aquela assumida pela Recorrida com base nos contratos firmados).

- Ainda que assim não se entenda, porém, não pode prevalecer no caso concreto a exigência do IRF, pois como reconhecido pelo v. acórdão recorrido, tendo os valores glosados sido recebidos e tributados pela NAMISA tal fato por si só torna improcedente a presente exigência fiscal, já que se estaria a tributar na Recorrida valores que já foram oferecidos à tributação pela NAMISA, agredindo-se toda a lógica da qual se originou a regra do artigo 61 da Lei n.º 8.981/95.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

O conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, ao qual foi dado seguimento pelo despacho de fls. 3.510 e seguintes, foi questionado pelo contribuinte, a partir de diversos argumentos, formulados em contrarrazões.

Como se sabe, o conhecimento da matéria depende do preenchimento dos requisitos exigidos pelo artigo 67 do anexo II do RICARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do caput, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei n.º 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016);

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

No caso dos autos, o despacho de admissibilidade deu seguimento à matéria *dedutibilidade dos juros decorrentes de adiantamento a cliente*, **ponto** ora suscitado pela Fazenda Nacional como divergente, dado que em relação ao IRRF autuado a Recorrente apenas se manifestou no sentido de que a manutenção desta infração seria consequência da glosa dos juros relativos à operação.

Com efeito, todo o racional formulado pela Recorrente toma como referência o acórdão n. 1302-003.155, em que a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, ao analisar a mesma hipótese dos autos, relativa ao ano-calendário de 2011, manteve a glosa dos juros, por entender pela sua desnecessidade, firme na premissa de que houve tentativa de dissimular uma verdadeira alienação de participação societária.

Em sentido diverso, o contribuinte aduz, em contrarrazões, que o recurso especial fazendário não deve ser conhecido, por força de três argumentos básicos:

- a) O acórdão recorrido teria trazido fundamento independente e suficiente para exonerar o lançamento, ao concluir que mesmo se adotada a premissa fiscal (e aquela do paradigma, vale dizer, não se tratar de juros), ainda assim as despesas seriam dedutíveis;
- b) Isso implicaria insuficiência recursal na hipótese, pois o recurso fazendário não teria atacado fundamento autônomo do recorrido, no sentido de que os valores pagos seriam dedutíveis ainda que fossem considerados como preço de aquisição de participação;
- c) Que o IRF autuado não seria, ao contrário do que afirma a Recorrente, “decorrência lógica” da glosa das despesas com juros, mas infração autônoma, aliado ao fato de que o paradigma indicado teria sido convergente com o recorrido em relação a esta matéria.

Verifica-se que as alegações suscitadas pelo contribuinte em sede de contrarrazões acima são inerentes à **análise do mérito** da questão debatida nos autos, de sorte que, na esteira da decisão proferida pelo despacho de admissibilidade, penso ser necessário conhecer do recurso, a fim de que se possa examinar com mais cuidado o teor e o alcance das decisões cotejadas.

No que tange à questão relativa à **dedutibilidade das despesas incorridas a título de pagamento de juros**, entendi ainda que esta não foi devolvida, eis que a Recorrente apenas retratou ser a matéria decorrência lógica do provimento, sem que fosse demonstrada divergência entre colegiados, para que a Câmara Superior tivesse a oportunidade de examinar.

O Regimento Interno do CARF, exatamente no Anexo II, art. 67, acima transcrito, no seu caput e §1º, traz esse ponto de forma muito clara, cujo trecho do dispositivo mister se faz repisar:

Art. 67. Compete à CSRF (...), julgar recurso especial (...) contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. (grifei)

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (grifei)

Embora a Recorrente tenha, apenas no parágrafo final de seu recurso especial, feito menção à autuação do IRRF, na modalidade **pagamento sem causa**, por entender que tal infração seria decorrente do não reconhecimento da dedutibilidade dos juros glosados, tal posição não pode ser apreciada por este Colegiado, eia que, neste caso não foi, a meu ver, demonstrada divergência na interpretação da legislação tributária nos termos do regimento interno.

Ademais, com efeito, a leitura do paradigma apresentado, também, naquela oportunidade, verifica-se que o **IRRF foi afastado**, como se pode depreender de sua própria ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2011

PAGAMENTO SEM CAUSA. IRRF. FATO GERADOR

O fato gerador do IRRF ocorre na data do pagamento, sendo descabido o lançamento totalizado ao final do ano-calendário.

No acórdão paradigma o Colegiado, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário no que tange à exigência do IRRF sobre pagamento sem causa.

Assim, por ausência de demonstração da divergência, entendo que o **IRRF não está em debate**, pois entendo não ter sido devolvida para apreciação desta CSRF, razão pela qual não conheço do recurso especial quanto a este ponto.

Neste sentido, conheço, nos termos do despacho de admissibilidade, o recurso especial da PGFN, apenas quanto à matéria dedutibilidade dos juros decorrentes de adiantamento a cliente.

2. Mérito

Quanto ao mérito, a análise a ser empreendida neste voto diz respeito à **qualificação jurídica** dos juros pagos pelo contribuinte a título de adiantamento de cliente, pois, enquanto o recorrido entendeu que este valor seria dedutível, o paradigma indicado manifestou-se pela desnecessidade de tais despesas, considerando-as inoponíveis ao fisco para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Delimitada a matéria *sub judice*, convém, ainda que em síntese, transcrever as operações que ensejaram a glosa dos questionados juros e os argumentos utilizados pela fiscalização.

De acordo com a autoridade fiscal, o contribuinte foi autuado por ter deduzido indevidamente, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, despesas financeiras a título de juros (JUROS SOBRE ADIANTAMENTO CLIENTE – NAMISA).

Segundo o TVF, os contratos que justificariam o pagamento dos juros serviram como instrumento para dissimular o pagamento auferido pela COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL em face da alienação de 40% das ações que esta detinha na NAMISA.

Assim, ao considerar os contratos como acordos simulados, as despesas de juros perderiam também a sua característica de despesa financeira legítima, razão pela qual a Fiscalização as considerou desnecessárias e indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A autoridade responsável pelo lançamento qualificou, ainda, os pagamentos feitos a título de juros como “sem causa”, dada a inexistência de justificativa jurídica legítima, o que fundamentou o lançamento de imposto de renda retido na fonte à alíquota de 35%, com base no art. 674 do RIR/99, matéria que, em face do acima exposto, entendi que não fora devolvida a exame deste Colegiado.

Os fatos que levaram à autuação podem ser assim descritos, conforme relato constante dos autos:

- A CSN, em 2008, demonstrou publicamente sua intenção de venda de 40% da participação que detinha na NAMISA. Além disso, anunciou que havia efetivado tal venda por US\$ 3,12 bilhões, exatamente para os investidores que declarou que estavam interessados na compra da participação que pretendia vender.
- A BIG JUMP, cuja criação e existência foi simulada, foi a peça central na engenhosa operação desenvolvida para gerar irregularmente ágio que, depois, seria utilizado para reduzir significativamente as bases de cálculo de IRPJ e da CSLL da NAMISA em 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, e para esconder o real valor do ganho de capital obtido pela CSN na venda que ela mesma anunciou que realizou.
- A fiscalização, com base nessas premissas, entendeu que os contratos de venda de minério de ferro bruto (*run of mine*) e de prestação de serviços portuários não expressam a real situação do fato ocorrido, qual seja, a alienação de 40% do capital da NAMISA pela CSN à BIG JUMP PARTICIPAÇÕES S/A.
- Portanto, o valor contabilizado pelo sujeito passivo à título de ADIANT. MINT. - LP, conta contábil 22030101, trata-se, na realidade, do valor recebido pela venda de 40% do capital da NAMISA pela CSN à BIG JUMP, pois um mesmo numerário não poderia referir-se a venda para entrega futura de minério de ferro e serviços portuários, e, ao mesmo tempo, ser fruto da alienação de 40% do capital da NAMISA pela CSN à BIG JUMP.
- Assim, uma vez demonstrado que a real situação dos fatos se refere à alienação de participação societária, fica prejudicado o reconhecimento do direito de dedutibilidade, para fins fiscais, dos JUROS SOBRE ADIANTAMENTO CLIENTE - NAMISA, no valor de R\$ 934.014.107,89.

A questão se resume, portanto, à qualificação jurídica a ser conferida a estes pagamentos, com o objetivo de se verificar se é possível não a dedutibilidade efetuada pelo contribuinte.

A Recorrente defende que houve, de fato, uma operação de compra e venda entre a CSN e o consórcio estrangeiro, envolvendo 40% da NAMISA.

Assim, de acordo com seu racional, o valor repassado pela NAMISA, em favor da CSN, diz respeito ao preço pago pela BIG JUMP na operação, o que desqualificaria tal adiantamento como juros, por absoluta falta de relação com os contratos de compra e venda de minério ou de prestação de serviços portuários.

Verifica-se que o paradigma indicado reproduziu o teor da decisão proferida em outro processo (19515.723039/2012-79, que tratou do ganho de capital existente na operação), para concluir que os pagamentos se relacionaram à alienação, pela CSN, de 40% de sua participação societária na NAMISA, conforme negociado com o consórcio formado por empresas japonesas e coreanas.

O acórdão recorrido, de forma diversa, entendeu que o objetivo buscado nos contratos celebrados era a efetiva aquisição de minério de ferro e serviços correlatos (*verbis*):

Pelo que percebi na análise deste tipo de contrato, o interesse dos investidores estrangeiros era de adquirir o minério de ferro e os serviços que circundam tal tipo de operação.

Em um primeiro momento, vê-se que todos os documentos e elementos acostados no processo conspiram para essa conclusão.

O minério de ferro é uma matéria-prima que está localizada na natureza, não sendo possível encontrá-lo e extraí-lo onde o homem quiser. Sendo assim, há necessidade de se manter um aparato completo, principalmente logístico, para garantir que o minério seja extraído e deslocado até o ponto que seja viável para venda - no caso, exportação.

O que torna o caso bem peculiar, que nos faz situar no liame da convicção entre os dois lados opostos da relação contratual, ora acatando os argumentos da recorrente e ora aceitando os contra-argumentos da fazenda nacional, cinge-se à dificuldade para se entender os contratos firmados, cujas cláusulas mais importantes não auxiliam no desenrolar da interpretação da intenção das partes.

A meu ver, os contratos que aqui se analisam são definidos por características de um contrato típico (que encontra modelo positivado em lei) e de um contrato atípico (que não se encontra padronizado no ordenamento jurídico), o que me faz crer se tratar de contratos de natureza mista.

A tipicidade do contrato é revelada pela intenção de objeto de vender e comprar mercadorias e de fornecer serviços; porém, o principal elemento buscado no contrato - fornecimento de minério - depende de várias condições que caracterizam a peculiaridade neste tipo de evento, dentre as quais se destacam a indefinição na quantidade de minério que será extraído, a variação do preço no mercado e o prazo do contrato; estas questões é que me conduzem à conclusão de uma indispensável característica de atipicidade no contrato.

O voto condutor do acórdão recorrido também entendeu que o preço pactuado (composto de dois elementos, P1 (variável) e P2 (fixo)), relaciona-se aos produtos e serviços previstos no contrato. Afirma que o “valor de P2 corresponde ao valor adiantado pela Namisa para que tivesse o fornecimento de minério e os serviços conservados ao longo do prazo do contrato. Assim, como efetuou a antecipação do valor por todo o contrato, nada mais justo do que exigir do fornecedor o pagamento de juros sobre esse montante. Esta parcela (P2), a meu ver, comporta-se como uma garantia para que o cliente receba todo o objeto contratado; e por isso correto o argumento da recorrente de que o valor adiantado deveria ser abatido logo nas primeiras parcelas da vigência do contrato. Até aqui, o contrato estaria em perfeitas condições de ser validado, eis que a vontade real parece-me coincidir com a verdade formal. Outro detalhe que devemos ressaltar é que, independentemente do reajuste da variável P2, o valor total PU nunca deverá ser acima do mercado, o que demonstra a falta de onerosidade excessiva do contrato”.

Por seu turno, diante dos precedentes trazidos no paradigma, faz-se mister se realizar uma análise globalizada da operação que deu origem às sucessivas operações que tinham como pano de fundo, as quais podem ser verificadas, através do processo administrativo 19515.723039/2012-79, já enfrentado por esta Câmara Superior, conforme acórdão número 9101-00.2592, de relatoria do Conselheiro André Mendes de Moura.

Em seu relatório, o Conselheiro faz um resumo das operações descritas no Termo de Verificação e que originou autos de infração para os anos de 2009, 2010 e 2011, senão vejamos:

O Termo de Verificação Fiscal (fls.) discorre sobre operações empreendidas pelas pessoas jurídicas NACIONAL MINÉRIOS S/A ("NAMISA"), COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL ("CSN") e BIG JUMP ENERGY PARTICIPAÇÕES S/A ("BIG JUMP").

Relata a autoridade autuante que a CSN comunicou a concretização de parceria estratégica com investidores japoneses (grupo "BRAZIL JAPAN IRON") e coreanos (grupo "POSCO"), que adquiriram o capital da sua subsidiária, NAMISA, por US\$ 3,12 milhões. A operação deu-se na seguinte ordem cronológica:

1º) A CSN, que controlava a NAMISA (99,99%), criou a empresa BIG JUMP;

2º) a *BIG JUMP* recebeu em 30/12/2008 o valor de R\$7,40 bilhões das empresas *BRAZIL JAPAN IRON* e *POSCO*;

3º) no mesmo dia, a *BIG JUMP* repassou R\$86,56 milhões para a *CSN*, a título de compra de 0,7907% do capital da *NAMISA*, e repassou R\$7,28 bilhões para a *NAMISA*, a título de capitalização da empresa;

4º) parcela do preço correspondente a R\$4.093.701.875,14 foi registrada pela *BIG JUMP* como ágio fundamentado em rentabilidade futura, amparado em laudo, decorrente da aquisição com sobrepreço de participação de 40% da participação societária da *NAMISA*;

5º) no mesmo dia, a *NAMISA* transferiu os R\$7,28 bilhões para a *CSN*, a título de "antecipações de pagamentos referentes à aquisição futura de minério de ferro e de serviços portuários de embarque de minério de ferro para exportação";

6º) em 30/07/2009, a *NAMISA* incorporou a *BIG JUMP*;

7º) a *NAMISA* passou a amortizar despesa de amortização de ágio.

Discorreu ainda a Fiscalização que teria havido simulação na constituição da *BIG JUMP*, vez que nunca teria existido de fato, vez que não tinha endereço ficto e não possuía capacidade operacional, tendo enquadrado a empresa como "pessoa jurídica inexistente de fato", com base no art. 41 da *IN RFB* nº 748, de 2007.

Concluiu a autoridade fiscal:

Após elaborar todos os documentos para incorporação da *BIG JUMP*, empresa cuja existência foi simulada, a *NAMISA*, ao longo dos anos 2009, 2010 e 2011, reduziu, em centenas de milhões de reais, seu lucro real e sua base de cálculo da *CSLL*, a título de dedução de despesas de amortização do ágio irregularmente constituído pela *BIG JUMP*.

A multa de ofício foi qualificada (150%).

Conduta do sujeito passivo: Todos os documentos societários/contratos que envolveram a *BIG JUMP*, documentos assinados por várias pessoas, indicam para ela um endereço que nunca existiu. Ou seja, fazem parte de um engenhoso mecanismo de simulação praticado com o envolvimento de mais de duas pessoas para intencionalmente reduzir as bases de cálculo do *IRPJ* e da *CSLL* devidos pela *CSN* e pela *NAMISA*.

Consciência de conduta ilícita: As pessoas que assinaram os documentos societários da *BIG JUMP* tinham consciência de que fizeram declarações não verdadeiras nesses documentos, pois neles informaram ter realizado reuniões em endereço inexistente.

Da mesma forma, dirigentes da *CSN* e da *NAMISA* declararam em diversos documentos que iriam fazer a venda de 40% do capital da mineradora, demonstrando saber que não se tratava da venda de apenas 0,7907% do capital de sua controlada, como, depois de efetivar a operação, declararam à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Esses mesmos dirigentes também sabiam, portanto, que o ágio gerado na contabilidade da *BIG JUMP* era irregular, não podendo ser utilizado para reduzir as bases de cálculo do *IRPJ* e da *CSLL* da *NAMISA* nos anos subsequentes.

Resultado produzido: a simulação praticada efetivamente reduziu irregularmente as bases de cálculo do *IRPJ* e da *CSLL* da *CSN*, no quarto trimestre de 2008, e da *NAMISA* nos anos calendário 2009, 2010 e 2011, com a decorrente redução do montante dos tributos e contribuições recolhidos pelas duas empresas. 6. *Conclusão:* a conduta das contribuintes, que envolveu atos praticados intencionalmente por várias pessoas, enquadra-se perfeitamente nos tipos descritos nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL para os anos-calendário de 2009, 2010 e 2011.

Neste sentido, formado o contencioso, diante da apresentação do recurso especial por parte da PGFN, o colegiado da Câmara Superior restabeleceu a autuação das glosas efetuadas pela fiscalização, conhecendo, portanto do recurso e dando provimento.

Alguns trechos do voto proferido dos autos do processo original das operações citado em epígrafe entendi ser importante trazer à colação:

No pólo da pessoa jurídica investidora, encontram-se os grupos BRAZIL JAPAN IRON e POSCO, que efetuaram o aporte de R\$7,40 bilhões na BIG JUMP, para que a BIG JUMP viesse a adquirir a NAMISA, com pagamento de sobrepreço, por ter sido realizado em valor superior ao do patrimônio líquido.

É incontestável que foram os grupos BRAZIL JAPAN IRON e POSCO que efetivamente acreditaram na mais valia do investimento (NAMISA), coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura do investimento a ser adquirido e desembolsou os recursos para a aquisição (vide item 7 do voto).

Por sua vez, a pessoa jurídica investida foi a NAMISA, cuja participação societária foi adquirida em valor superior ao do patrimônio líquido.

Ocorre que o evento de incorporação deu-se entre a BIG JUMP e NAMISA.

Ou seja, sem a presença do BRAZIL JAPAN IRON e POSCO, os reais investidores.

Por consequência, tampouco se consumou o encontro de contas entre a investidora (BRAZIL JAPAN IRON e POSCO) e a investida (NAMISA), não atendido, portanto, aspecto material (vide item 7 do voto).

Nesse sentido, o aproveitamento da despesa de amortização de ágio promovido pela Contribuinte deu-se sem respaldo legal, vez que não se consumou a hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8-da Lei nº 9.532, de 1997.

Vale registrar que a autuação fiscal relatou que a operação deu-se, de fato, entre CSN (alienante) e BRAZIL JAPAN IRON e POSCO (adquirentes), e discorre sobre a artificialidade da BIG JUMP.

Vale transcrever excertos do Relatório de Verificação Fiscal:

3. A NAMISA, através de esclarecimentos prestados e de documentos apresentados alega, em síntese, que as empresas fizeram o seguinte (Anexos 1 a 14):

a) A BRAZIL JAPAN IRON e a POSCO entregam, em 30 de dezembro de 2008, recursos em moeda estrangeira imediatamente convertidos para R\$ 7,40 bilhões na BIG JUMP.

A BIG JUMP, no mesmo dia: repassa R\$ 86,56 milhões à CSN, alegando se tratar da compra de apenas 0,7907% das ações da DF CARF MF Fl. 6201 NAMISA; e repassa R\$ 7,28 bilhões à NAMISA, supostamente a título de capitalização (Anexo 4, fls. 19 a 23, Anexo 12, fls. 52 a 71 e Anexo 13, fls. 1 a 16);

b) A NAMISA, ainda no mesmo dia, transfere os R\$ 7,28 bilhões recebidos, para a CSN (Anexo 4, fls. 19 a 23) a título de "antecipações de pagamentos referentes à aquisição futura de minério de ferro e de serviços portuários de embarque de minério de ferro para exportação".

4. Essa transferência imediata feita pela NAMISA para sua controladora, por si só, demonstra que, na verdade, quem se capitalizou de fato foi a CSN, eis que o capital recebido dos compradores estrangeiros não permaneceu sequer um dia na conta da NAMISA. (...)

3.4 CONCLUSÃO

1. Os documentos, fatos e fotos que fazem parte dos Anexos ao presente termo demonstram que:

a) A CSN, em 2008, demonstrou publicamente sua intenção de venda de 40% da participação que detinha na NAMISA. Além disso, anunciou que havia efetivado tal venda por US\$ 3,12 bilhões exatamente para os investidores que declarou que estavam interessados na compra da participação que pretendia vender.

b) A BIG JUMP, cuja criação e existência foi simulada, foi a peça central na engenhosa operação desenvolvida para gerar irregularmente ágio que, depois, seria utilizado para reduzir significativamente as bases de cálculo de IRPJ e da CSLL da NAMISA em 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, e para esconder o real valor do ganho de capital obtido pela CSN na venda que ela mesma anunciou que realizou.

c) A NAMISA assinou contratos que, além de terem sido contaminados pela simulação praticada na constituição e operação da BIG JUMP, apresentam nítido desequilíbrio em favor da CSN, sua controladora. Em outras palavras, os contratos assinados como "antecipações de compra de minério de ferro e de serviços portuários de embarque de minério de ferro para exportação", por prazos que chegam a 34 anos, foram também componentes do engenhoso processo dissimulante criado. (grifei) Observa-se, com clareza, que a autoridade autuante destaca que a transação, de fato, não envolveu a BIG JUMP, que, por ser empresa sem substância, de "papel", foi utilizada para mera passagem dos recursos necessários à aquisição do investimento, e que os recursos foram direcionados, na realidade, para a CSN.

Vale repetir as constatações do Termo de Verificação Fiscal:

4. Após ser criada, apenas no papel, a BIG JUMP foi utilizada para:

a) Receber, em 30 de dezembro de 2008, R\$ 7,40 bilhões entregues pelas empresas japonesa BRAZIL JAPAN IRON e coreana POSCO, para nesse mesmo dia: repassar R\$ 86,56 milhões à CSN, alegando se tratar da compra de apenas 0,7907% do capital da NAMISA; e repassar R\$ 7,28 bilhões à NAMISA, supostamente por estar lhe capitalizando.

b) Ser, em 2009, incorporada documentalmente pela NAMISA.

5. Depois de receber a transferência bancária da BIG JUMP, a NAMISA, no mesmo dia 30 de dezembro de 2008, transferiu todos os R\$ 7,28 bilhões para a CSN, como "antecipações de pagamentos referentes à aquisição futura de minério de ferro e de serviços portuários de embarque de minério de ferro para exportação", sem sequer requisitar garantias, fiança bancária ou seguro para o risco de perda desse enorme montante de capital.

Constata-se, com nitidez, a construção artificial do suporte fático, mediante utilização de empresa de caráter estritamente formal, para que a operação societária pudesse se amoldar à hipótese de incidência de despesa de amortização do ágio (item 6 do voto).

Movimentações na mesma data ou em datas próximas, utilização de empresa sem nenhuma substância (BIG JUMP), com o deliberado intuito de fabricar uma despesa com repercussão na base tributável.

O recurso para aquisição da NAMISA, no mesmo dia 30 de dezembro de 2008, "passeou", primeiro, pela BIG JUMP, segundo, para a NAMISA e, terceiro, finalmente, foi para quem deveria ter sido destinado, a CSN, a alienante.

Ocorre que o passeio" que não se presta a materializar uma despesa dedutível.

Completamente desvirtuada situação no qual a NAMISA, investida, aproveitasse, ela mesma, do sobrepreço pago por suas próprias ações, para deduzir despesa.

Repito a observação registrada no início do voto: não há que se falar em inovação do critério jurídico, ou inépcia do recurso especial, suscitada pela Contribuinte em contrarrazões, porque a PGFN não discorreu especificamente sobre a empresa BIG JUMP.

O que se observa, com clareza, é que a autoridade autuante destaca que a transação, de fato, não envolveu a BIG JUMP, que, por ser empresa sem substância, de "papel", foi utilizada para mera passagem dos recursos necessários à aquisição do investimento, e que os recursos foram direcionados, na realidade, para a CSN.

Nesse sentido, deve ser restabelecida a autuação fiscal em relação à glosa de despesa de amortização de ágio.

Portanto, diante das operações acima descritas e bem tabuladas no processo originário, entendo deva ser examinada a questão relativa aos consectários das respectivas transações, o que abarca a análise dos pagamentos efetuados a título de juros, se são ou não dedutíveis diante do panorama aqui tratado, pois é esta dedução que aqui, nestes autos, será enfrentada.

A fiscalização entendeu que os juros devidos pela CSN à NAMISA, no percentual de 12,5%, foram irregularmente fixados, com base nos seguintes argumentos (destaques no original):

A fim de demonstrar que a despesa financeira, **JUROS SOBRE ADIANTAMENTO CLIENTE – NAMISA**, no valor de R\$ 934.014.107,89, não é necessária à realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, trazemos o contrato de mútuo celebrado, em 29 de janeiro de 2009, entre a CSN, mutuante, e a NAMISA, mutuária, no valor de R\$ 1.193.000.000,00 (um bilhão cento e noventa e três milhões de reais). Este contrato foi celebrado com taxas de juros inferiores aos juros dos contratos celebrados entre a CSN, fornecedora, e a NAMISA, cliente, contratos de venda de minério de ferro bruto (*run of mine*) e prestação de serviços portuários conforme fl.83, demonstrações financeiras padronizadas, do ano-calendário de 2009.

Repisando, em 28/01/2009, a CSN, mutuante, e a NAMISA, mutuária, celebram um contrato de mútuo no valor de R\$ 1.193.000.000,00 (um bilhão cento e noventa e três milhões de reais), com juros remuneratórios correspondentes à 101% do CDI CETIP, conforme fl. 83 das demonstrações financeiras padronizadas, do ano-calendário de 2009, anexa. Note-se que os juros remuneratórios correspondentes à 101% do CDI CETIP pagos pela NAMISA à CSN são menores que os juros pagos pela CSN à NAMISA, conforme comprova a tabela contendo as taxas CDI CETIP para o período 28 de janeiro de 2009 à 31 de dezembro de 2012.

Para reforçar o entendimento de que os juros remuneratórios, pagos pela CSN à NAMISA pelo adiantamento recebido dos contratos de venda de minério de ferro bruto (*run of mine*) e prestação de serviços portuários, no valor de R\$ 7.286.153.722,60, em 31/12/2008, não são despesas necessárias a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, importante mencionar que uma parcela desse valor, R\$ 1.193.000.000,00 (um bilhão cento e noventa e três milhões de reais), retornou à NAMISA via contrato de mútuo com juros inferiores aos juros cobrados pela NAMISA da CSN, conforme mencionado na fl.56.

Em face do acima exposto, **caso** os contratos de venda de minério de ferro bruto (*run of mine*) e prestação de serviços portuários apresentados pelo sujeito passivo representassem a real situação dos fatos e, em tese, fossem aceitos pela fiscalização, os **JUROS SOBRE ADIANTAMENTO CLIENTE – NAMISA** contabilizados, como despesas financeiras, não seriam dedutíveis, pois não se trata de uma despesa necessária a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Em sentido contrário, aduz o contribuinte que a interpretação da autoridade fiscal decorre da falta de conhecimento do setor de minério e que os valores foram pactuados entre partes independentes, inclusive estrangeiras, sem possibilidade de manobras, como alega a fiscalização.

Para o contribuinte, a dedutibilidade prevista no artigo 299 do RIR/99 decorreria do fato de que os juros devidos foram pactuados nos mesmos contratos que ensejaram o aumento de capital na NAMISA e o pré-pagamento de uma parcela do preço acordado.

A decisão recorrida concluiu que:

Apresentados estes argumentos, temos que as operações realizadas que envolveram a aquisição de uma pequena participação na NAMISA, seguida de uma robusta integralização de capital pelo grupo investidor estrangeiro, provocando a diluição da participação do recorrente, devem ser entendidas por regulares pelos seguintes motivos:

- 1) Foram realizadas entre partes independentes;
- 2) A utilização da BIG JUMP como meio de formação do ágio não foi irregular tendo em vista a duração de sua existência e a execução de diversas atividades normais de uma empresa de capital;
- 3) Os benefícios fiscais conseguidos decorreram, desta maneira, não de manipulação da realidade, mas sim da utilização de dispositivos legais, implantados em nosso sistema jurídico regularmente, que garantem às empresas a fruição dos benefícios de isenção da tributação aplicáveis ao caso e já demonstrados.

O relator do acórdão recorrido reconhece que seu entendimento, no sentido de que “os valores relativos aos pouco mais de R\$ 7 bilhões integralizados na NAMISA, sob a forma de subscrição de novas ações, NÃO DECORRERAM DA ALIENAÇÃO da participação detida pela CSN em NAMISA”, está aberto a posições divergentes, manifestadas, inclusive, em outros processos que analisaram os mesmos fatos, cada qual relativo a determinado período/infração.

O que nos cumpre analisar, neste passo, portanto, é a possibilidade de dedução ou não dos juros pactuados, à luz do que estabelecia o artigo 299 do RIR/99, vigente à época dos fatos.

Conforme relatado, desde a decisão prolatada pela DRJ/RIBEIRÃO PRETO, a tributação decorreu das infrações constatadas no curso do procedimento fiscal, caracterizadas pelas **glosas de despesas contabilizadas referentes ao pagamento de juros à Namisa, no ano-calendário de 2010**, que a fiscalização entende como **não dedutíveis**, pois não são necessárias a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Ademais, os contratos de fornecimento de minério de ferro bruto e prestação de serviços portuários celebrados entre a CSN e a NAMISA não foram conhecidos em sede administrativa pois não retratam a real situação dos fatos, a alienação da participação societária, ficando, portanto, prejudicado o reconhecimento do direito de dedutibilidade, para fins fiscais, das despesas de juros, tendo em vista o acórdão já citado como precedente no corpo deste voto.

Desta feita, assim como assentado pela decisão de piso, entendo ser o cerne da questão a existência ou não de operação de compra e venda estabelecida entre a CSN e a Big Jump, envolvendo 40% das ações da NAMISA.

E, da mesma forma, faço minhas as palavras da Relatora da DRJ/RIBEIRÃO PRETO, bem como do Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho, para fundamentar minha decisão através de trechos do Acórdão nº 1401-001.239, em sede de voto vencedor, prolatado no

âmbito do processo 19515.723039/2012-79, que negou provimento ao recurso de ofício contra decisão da DRJ/SÃO PAULO:

No voto vencedor o relator afirma acertadamente que o oferecimento à tributação do ganho de capital auferido pela CSN na alienação de 0,7% de sua participação acionária na Namisa a Big Jump é figura coadjuvante diante da parcela transferida no mesmo dia diretamente a CSN, em montante superior a R\$ 7,28 bilhões. O valor foi transferido, a título de "adiantamento" pelo fornecimento de minérios e prestação de serviços portuários, quando na verdade teria ocorrido a venda direta de suas ações da Namisa a Big Jump todo o aporte de capital feito pela Big Jump na Namisa foi repassado, no mesmo dia, para a CSN. Os recursos da subscrição de ações não ficaram um dia sequer na Namisa.

Ademais conforme cláusula contratual 34% dos juros incidentes sobre esses adiantamentos serão pagos e o restante será acrescido ao saldo da correspondente dívida. Nessa sistemática os juros não pagos são acumulados no passivo e dedutíveis do IRPJ e CSLL. Note-se que são valores bastante elevados, e que durante a fiscalização a impugnante de forma genérica alegou que seria um acordo efetuado entre partes independentes e em sendo assim já estaria justificado qualquer acordo.

A fiscalização colacionou aos autos do processo 19515.723039/2012-79 trechos de vários documentos demonstrando a real intenção da alienação por parte da CSN de 40% do capital social da Namisa. O argumento utilizado pela autuada, no bojo daquele processo, de emprego de terminologia simplória no trato com público externo leigo não procede, uma vez que em documentos enviados ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) a autuada afirma que "por meio de um Contrato de Compra de Ações e Outras Avenças, a Big Jump adquiriu, da CSN, 40% das ações emitidas pela Nacional Minérios S.A. ("Namisa")".

Outrossim, não constitui prática usual no mercado a antecipação dos pagamentos referentes a embarques futuros de minério de ferro em prazo tão extenso quanto o previsto no contrato de prestação de serviços portuários, normalmente as antecipações de pagamento, quando ocorrem, limitam-se apenas a alguns dias antes dos correspondentes embarques.

No curso do procedimento fiscal não ficou esclarecido o motivo que levou a Big Jump a adquirir exatamente 0,7907% das ações da Namisa. Também não foram esclarecidas as razões que ensejaram a alteração por aditivo contratual de um percentual que era tão baixo quanto o definitivo.

Quanto aos valores negociados, como já descrito no relatório, os preços contratados decorrem do resultado da soma de duas variáveis : P1 (parcela variável reajustada que acompanha necessariamente o aumento de preço no mercado internacional) e P2 (parcela fixa, reajustável esporadicamente a depender de um acordo entre as partes).

Entretanto não foi dada transparência à formação dos adiantamentos dos preços dos minérios, assim como não foi possível determinar se esses adiantamentos foram estipulados em condições reais de mercado.

As respostas às intimações, no curso do procedimento fiscal, foram evasivas, e se limitaram a informar que os valores foram acordados entre as partes.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, como mencionado no relatório, apresentou razões ao recurso de ofício, alegando que de fato o negócio jurídico trata-se de alienação de 40% do capital da NAMISA pela CSN a Big Jump, e, portanto, os adiantamentos seriam fictícios. Para sustentar essa tese a PFN explana de forma bastante didática, que a Namisa ao adquirir quantidade de minério maior que aquela que fora adiantada de forma mensal, acaba por estender o seu desconto sobre bens cujo valor não adiantou.

Essa assertiva seria totalmente válida se não houvesse limitação contratual ao fornecimento em quantidade superior à quantidade contratada total, no entanto, s.m.j. a cláusula 2.2.1 dos contratos de fornecimento de minério de ferro estabelecem que a

“quantidade total de produto a ser fornecida sob este contrato jamais poderá ser superior à quantidade contratual”, sendo assim os valores abatidos não excederem os valores adiantados.

Todavia essa limitação não afasta a argumentação de que a documentação apresentada não retrata a situação real dos fatos. Há vários outros indícios que demonstram que a inegável vantagem fiscal auferida pela CSN com a transação orquestrada.

A própria postergação da tributação de IRPJ e CSLL já se apresenta como benefício fiscal, na medida em que ao invés da tributação do ganho de capital de forma única, à época da alienação das ações, a impugnante na operação orquestrada deduziu do lucro líquido os juros “incorridos”, ainda que não totalmente pagos, e muito embora as receitas de antecipação sejam tributadas, não devem ser desconsideradas as vultosas despesas com ágio que foram amortizadas quando da incorporação da Big Jump pela Namisa.

Outra evidência contundente, trata do saldo final quando do encerramento dos contratos.

Conforme descrito no voto vencedor, nos contratos as cláusulas de destinação do saldo adiantado no final do período são incoerentes e irrazoáveis na medida em que desobrigam a CSN de saldá-lo, invertendo a obrigação para a Namisa. De acordo com as cláusulas 10.7 dos contratos de fornecimento de minério e da cláusula 14.6 do contrato de prestação de serviços portuários se houver saldo da antecipação a Namisa deverá pagar a CSN um montante equivalente a tal saldo. E “em face da superveniência de direitos e deveres contrapostos e no mesmo valor, o saldo de adiantamento devido pela CSN será extinto pela imediata e irrevogável compensação com a nova obrigação que surgiu em nome da NAMISA.”

Mas da leitura atenta do voto vencedor, verifica-se que as contradições inexistem. O relator afirma que algumas dúvidas surgiram inicialmente, e que foram esclarecidas pelos laudos e memoriais anexados aos autos. Porém depreende-se do voto que esses esclarecimentos não tiveram o condão de afastar a tese defendida de que os adiantamentos se travestem de planejamento tributário, no qual os ganhos devem ser analisados de forma global envolvendo todos os parceiros da transação.

Em que pese, por sua vez, neste processo estar a se discutir tão somente a dedutibilidade da despesa de juros, é bem verdade que, através da verificação dos contratos entendo que os mesmos não representam a realidade dos fatos e que o sujeito passivo não logrou comprovar que os juros se referem a venda para entrega futura.

Desta feita, não há como se reconhecer o direito de dedutibilidade, para fins fiscais, da despesa de juros sobre adiantamento.

Outrossim, ainda que os contratos pudessem ser considerados válidos, os encargos financeiros neles previstos não seriam despesas necessárias.

Despesas necessárias, como descrito no art. 299 do RIR/99, transcrito abaixo, são despesas pagas ou incorridas para a realização das transações exigidas pela atividade da empresa.

Os documentos acostados aos autos não demonstram a existência da efetiva relação entre custos e despesas incorridas com os pressupostos de necessidade e utilidade para as operações da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47](#)).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º](#)).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º](#)).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

De outra banda, entendo não se poder invocar in casu o art. 374 do RIR/99 para justificar a dedutibilidade da despesa de juros.

O citado dispositivo legal, como acertadamente afirma a autoridade fiscal, “não se aplicaria ao caso em tela, pois não se enquadraria em nenhum dos permissíveis contidos em seus incisos e parágrafo único.”, senão vejamos:

Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem;

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 3º).

Pelo exposto, constata-se que, para serem dedutíveis, as despesas incorridas devem ser necessárias à atividade da empresa e à manutenção da sua fonte produtora, e o simples oferecimento à tributação, pela Namisa, dos juros pagos pela contribuinte não tem o condão de tornar a despesa necessária às atividades da empresa.

Ademais como mencionado no relatório, os juros remuneratórios que incidem sobre o contrato de mútuo entre a CSN e a Namisa são em patamar inferior àqueles incidentes nos contratos de venda minério de ferro bruto e prestação de serviços portuários, sendo singular a diferença entre as taxas praticadas, ainda que os fundamentos sejam diversos.

Quanto à liberalidade mencionada pela autoridade fiscal e contestada pela impugnante, citando que pelo art. 154 da Lei 6.406/76 tal prática é vedada aos administradores das sociedades abertas, é certo dizer que a impugnante deixou de apresentar no curso do procedimento fiscal, planilhas, relatórios ou demonstrativos de cálculos ratificando a adoção da taxa de juros de 12,5% ao ano para corrigir o valor dos adiantamentos, assim como a taxa de desconto de 8,5% ao ano para trazer os valores adiantados a valor presente, argumentando que as taxas foram acordadas entre as partes.

Assim, de forma coerente com a posição adotada naquele processo, entendo que, na realidade, houve a alienação pela CSN de 40% de sua participação societária na NAMISA para as empresas japonesa e coreana.

Essa conclusão não se deve apenas à utilização de empresa veículo por investidor estrangeiro, que na visão de alguns não caracteriza simulação suficiente a descaracterizar o planejamento perpetrado, mas a todas as demais conclusões do voto vencedor referido quanto à execução do contrato relativo ao adiantamento para aquisição de minério, elaboração e pagamento do preço, cláusulas contratuais inexplicáveis (o não pagamento do saldo de antecipação, caso exista ao final do contrato, v. g.).

O reconhecimento dessa alienação, por si só, já afasta a necessidade e, mesmo, a existência do passivo relativo aos juros pagos pela CSN.

A Recorrente, contudo, e com supedâneo em laudo da Ernest & Young, afirma que, ainda que não reconhecida a operação perpetrada, a despesa de juros seria necessária à execução do contrato até seu final, pois, caso contrário, se encerraria antes do prazo.

Entendo que ficou comprovado, como não poderia deixar de ser, por questão de coerência, que, em verdade, o valor de P2 na constituição do preço foi mero desconto e que todo o valor do adiantamento foi o preço pago pelas investidoras estrangeiras pela participação de 40% na NAMISA.

Não há como entender que este valor serviria para pagar o investimento e adquirir minério de ferro, como ficou bem consignado no voto vencedor que partes transcrevi.

Os juros, por sua vez, como ficou consignado no acórdão recorrido, se prestavam ao aumento da dívida contraída pela CSN (a entrega de minério de ferro por 34 anos), ou seja, não eram pagos e se somavam ao valor do adiantado, como uma espécie de correção monetária, para impedir que o contrato terminasse antes do prazo.

Não me parece razoável que uma empresa pague (e transfira o custo ao Estado) simplesmente para aumentar sua dívida, e permitir que ela perdue por mais tempo.

Por outro lado, não há como não reconhecer a descaracterização do aumento de capital da NAMISA quando esta se descapitaliza no mesmo dia para, em seguida, obter empréstimo junto à CSN para fazer frente a seus compromissos correntes. Ela é capitalizada com mais de 7 bilhões de reais e opta por antecipar compra de minério por 34 anos e ficar sujeita a obter empréstimo, da vendedora, para adimplir seus compromissos imediatos. Essa atitude seria justificável se houvesse extrema vantagem no negócio, o que em nenhum momento ficou demonstrado.

Poder-se-ia dizer, neste ponto, que as premissas adotadas pelo acórdão recorrido, que entendeu pela dedutibilidade das despesas objeto de glosa fiscal, não desqualificam ou colidem com eventuais conclusões adotadas em outros processos administrativos, em que se discutiu o ágio ou o ganho de capital porventura apurados, pois a análise empreendida cuidaria apenas da possibilidade de dedução dos juros pagos, à luz do que preceituava o artigo 299 do então vigente RIR/99.

Porém, data vênia, entendo que não. Nas palavras do consagrado Professor Marco Aurelio Greco, na obra Planejamento Tributário, 2019, Editora Dialética (página...)

Diante de uma situação complexa é essencial considerar a figura como o todo, examinando ao mesmo tempo os vários aspectos que a cercam, pois o conhecimento e o enquadramento de determinada realidade será a resultante das diversas circunstâncias reunidas no caso concreto.

Assim a postura metodológica mais adequada é aquela que – sem perder de vista as peculiaridades de cada etapa dos segmentos que a operação se compõe – visualiza o conjunto assim formado e busca determinar o enquadramento que este, globalmente considerado, deve ter perante o ordenamento tributário brasileiro.

Vale dizer, ao invés de analisar cada fotografia (etapa) é importante analisar o filme (conjunto delas). Mais do que um evento (etapa) é importante interpretar a estória (conjunto).

E trazendo este entendimento para o caso dos autos, acompanho o Professor Greco nesta mesma direção, ou seja, que deve-se olhar para o filme, objetivando efetivamente saber o que pretendem as partes.

E desta forma, filio-me, assim como o relator do acórdão paradigma, que o afastamento de algumas características (causas) de certos negócios podem ser adotados como indícios da real intenção das partes, a saber:

Pois bem: (i) a CSN comunica ao mercado que pretende vender 40% da NAMISA a investidores (japonês e coreano); (ii) a NAMISA recebe capitalização de mais de 7 bilhões de reais desses investidores, o que determina a ascensão dos estrangeiros a 40% de seu capital; (iii) no mesmo dia celebra contrato com a CSN de aquisição de minério de ferro por 34 anos, repassando a esta todo o valor recebido pela capitalização, e estabelecendo dois componentes no preço de aquisição futura (P1, parcela adiantada e P2 parcela mutável com o preço de mercado); (iv) o contrato de fornecimento por 34 anos foi celebrado em 30 de dezembro de 2008 e em 29 de janeiro de 2009, descapitalizada, a NAMISA celebra contrato de mútuo com a CSN e recebe desta um bilhão, cento e noventa e três milhões de reais, pagando juros mais baixos que os juros pagos pela CSN pelo adiantamento; (v) nas aquisições de minério em 2009 e 2010 foi aplicada a fórmula $P1 + P2$ mesmo na tonelagem adquirida que ultrapassou o valor previamente contratado (antecipação), o que evidenciou que P2 era, na verdade, um desconto concedido; (vi) ao término deste contrato, no caso de haver saldo, e somente havendo saldo, este será pago pela NAMISA à CSN a título de indenização pelos investimentos que a CSN fez para honrar o contrato assinado (ou seja, o dinheiro sempre ficará na CSN, ainda que haja desequilíbrio contratual), mas, em não havendo saldo, nada é devido à CSN.

Em que pese o esforço da contribuinte, a anormalidade, embora decorra de decisão dos gestores da Empresa, é indício de que o negócio seria bom somente com a inclusão dos resultados tributários, ou seja, chamando-se o sócio dos momentos ruins ao negócio: o Estado.

Desta forma, e feitas essas considerações, qualquer despesa relativa ao suposto "adiantamento" não é necessária.

Veja-se que, o recorrido segue firme no preceito que a operação foi realizada entre partes independentes, com poder equivalente de negociação. Ora, mais uma vez, o fato de a transação poder até ter sido delineada entre partes independentes, isto não é suficiente para corroborar as respectivas transações, em face de tudo exposto até aqui, tanto no processo relativo ao ágio, quanto no processo de ganho de capital e o relativo ao acórdão paradigma, sobre os mesmos fatos, mas de ano-calendário diverso.

Afirma ainda o recorrido que não há que se supor haver liberalidades numa relação negocial entre partes independentes e, mais ainda, concorrentes entre si. Mais uma vez, devo discordar neste aspecto, eis que as empresas, quando realizaram as operações, desde 2008 e que geraram a amortização do ágio, rechaçadas por este mesmo colegiado da Câmara Superior, cujos efeitos perduraram para 2009, 2010 e 2011, não podem ser consideradas partes independentes. A NAMISA era controlada pela CSN, eram coligadas e se prestaram a realizar negócios combinados, objetivando, por meio de empresa veículo, adquirir participação societária e, posteriormente, amortizar o ágio.

O recorrido ainda traz a conclusão de que “é aparentemente um negócio despropositado mas, no meu entender, é a única solução possível para enquadrar juridicamente o pagamento realizado mensalmente em favor do adquirente, posto que, de liberalidade não pode se tratar e também de juros não decorrem”.

Na verdade, no campo tributário, em que pese estarmos investidos em função judicante, devem os fatos estarem subsumidos à legislação tributária vigente e não tentar encaixar situações “despropositadas” para fazerem algum sentido prático para o mercado.

O Direito Tributário é um ramo do Direito Público e como tal precisa estar adstritos às normas tributárias vigentes dentro da gama fática em que nos é posta para análise.

Neste sentido, pedindo vênias àqueles que entendem em contrário, também entendo não deva esta alegação do recorrido prevalecer.

O acórdão recorrido também aduz que “na apuração do valor tributável do ganho de capital para esta operação específica o valor da alienação não pode ser considerado apenas o valor recebido de uma única vez, mas também os valores devolvidos pela recorrente que, conforme vimos a partir da análise da natureza jurídica, se revestiriam da natureza jurídica de redução do valor da alienação da participação” e traz para corroborar suas alegações o que dispõe o artigo 225 do RIR/1999, o qual a seu ver, complementaria a autuação, pautada no artigo 299 do mesmo regulamento.

Contudo, o artigo 225 do RIR/1999 não foi objeto de menção na peça de lançamento, trazendo como pressuposto a decisão prolatada pela DRJ/São Paulo que exonerou o contribuinte da respectiva exigência entendendo tratar-se de despesas relativas a redução do valor de alienação do bem, em interpretação conforme com o entendimento firmado pelo acórdão do processo que analisou a autuação sobre o ganho de capital na alienação de 40% da NAMISA, e que seriam dedutíveis na forma do art. 299, § 1º (item transação) do RIR/99, combinado com o art. 225, do mesmo regulamento, o que também entendo não deva prevalecer, pois o caso em discussão diz respeito a despesas financeiras a título de JUROS SOBRE ADIANTAMENTO CLIENTE – NAMISA que, no entender da fiscalização, não seriam necessárias para a realização das transações exigidas pela atividade do contribuinte, sendo, pois indedutíveis.

Portanto, adotando as formas de decidir e trazendo à baila todo o filme relativo às transações e operações que se envolveram as partes, divirjo do entendimento prolatado no acórdão recorrido e entendo que as glosas devem ser restabelecidas, tanto no IRPJ quanto na CSLL.

Nestas condições, dou provimento ao recurso especial da PGFN, para restabelecer as glosas do IRPJ e da CSLL conforme disposto no lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para manifestar as razões pelas quais, com o devido respeito ao entendimento da i. Relatora, compreendo que o recurso especial da Fazenda Nacional não poderia ser conhecido nem mesmo quanto à questão da dedutibilidade das despesas.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento que tem por finalidade proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está submetida ao atendimento das condições previstas no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, dentre as quais se encontra a demonstração da divergência jurisprudencial a ser solucionada.

O dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação de normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Disso se depreende que, por um lado, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica. Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação.

É neste sentido que costumo ressaltar que um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é buscar saber, com base no raciocínio exposto no paradigma, o que aquele colegiado decidiria no caso dos autos.

No caso, a divergência jurisprudencial quanto à questão da dedutibilidade das despesas resta, na verdade, apenas parcialmente demonstrada. Isso porque, em síntese, o acórdão recorrido está baseado em dois fundamentos, ambos independentes e suficientes para levar ao cancelamento da autuação fiscal, sendo que apenas um deles foi atacado pelo recurso especial da Fazenda Nacional.

A existência de fundamento inatacado torna infrutífero o exercício de buscar saber, com base no raciocínio exposto no paradigma, o que aquele colegiado decidiria no caso dos autos, e também leva à conclusão de que a aplicação da tese do acórdão paradigma ao caso discutido no recorrido não é capaz de levar à mudança na conclusão do julgado.

Disso se depreende que, para além da ausência de caracterização da divergência jurisprudencial nos termos do RICARF, o caso é de recurso insuficiente, circunstância que prejudica o seu conhecimento, haja vista a própria lógica processual, como reconheceu o Supremo Tribunal Federal (STF), ao aprovar o enunciado da Súmula 283, que diz:

É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.

De se destacar, neste sentido, os seguintes trechos de julgados do STF, com grifos nossos:

(...) Assentando-se, o acórdão do Tribunal inferior, em vários fundamentos, impõe-se, ao recorrente, o dever de impugnar todos eles, de maneira necessariamente abrangente,

sob pena de, em não o fazendo, sofrer a consequência processual da inadmissibilidade do recurso extraordinário (Súmula 283), eis que **a existência de fundamento inatacado revela-se apta a conferir, à decisão recorrida, condições suficientes para subsistir autonomamente.**

[RE 853.412 AgR, rel. min. Celso de Mello, 2ª T, j. 3-3-2015, DJE 57 de 24-3-2015.]

(...) 2. A ausência de impugnação específica de um dos fundamentos nodais do acórdão recorrido enseja o não-conhecimento do recurso extraordinário, incidindo, o enunciado da Súmula 283 do STF, verbis: É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles. 3. **É que configura princípio básico da disciplina dos recursos o dever que tem o recorrente de impugnar as razões da decisão atacada, por isso que deixando de fazê-lo, resta ausente o requisito de admissibilidade consistente na regularidade formal, o que à luz da Súmula 283, conduz ao não-conhecimento do recurso interposto.** 4. Os princípios da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, da motivação das decisões judiciais, bem como os limites da coisa julgada, quando a verificação de sua ofensa dependa do reexame prévio de normas infraconstitucionais, revelam ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal, o que, por si só, não desafia a abertura da instância extraordinária. Precedentes. 5. Agravo regimental a que se nega provimento.

[AI 846.446 AgR, rel. min. Luiz Fux, 1ª T, j. 13-9-2011, DJE 185 de 27-9-2011.]

A jurisprudência das turmas da CSRF também reconhece a impossibilidade de se conhecer de recurso quando a decisão recorrida tenha fundamento autônomo que não tenha sido devidamente contraditado pelo recorrente (grifamos):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIDO. FUNDAMENTO INATACADO.

O fundamento inatacado, que é suficiente para a manutenção da decisão recorrida, impede o conhecimento do recurso especial, nos termos das Súmulas nº 126 do STJ e 283 do STF. Considerando que não foi apresentado recurso especial de dois responsáveis a respeito do artigo 124, do CTN, a despeito do tema constar de lançamento tributário, termo de sujeição passiva e decisões administrativas, há fundamento autônomo e suficiente à manutenção de sua responsabilidade. Assim, não reconhecido o recurso especial.

[acórdão 9101-004.654, sessão de 16 de janeiro de 2020]

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

NÃO CONHECIMENTO. INSUFICIÊNCIA RECURSAL.

Não deve ser conhecido recurso especial que não se volta contra questão considerada suficiente pela decisão recorrida para a solução da matéria.

[acórdão 9101-003.751, sessão de 13 de setembro de 2018]

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/2004 a 28/02/2004

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. INSUFICIÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

Quando o recurso especial de divergência se refere a matéria que não afeta a denegação do direito material pleiteado, não há razão de pedir no recurso especial que justifique seu conhecimento. No caso, **foi dado provimento ao Recurso Voluntário por motivo autônomo e suficiente, contudo, a recorrente somente se insurge contra um aspecto do lançamento que só afetaria o resultado da decisão se aquela matéria fosse também revista. Inexistindo recurso especial de divergência com relação àquele motivo autônomo, é despiciendo o presente recurso especial.**

[acórdão 9303-007.511, sessão de 17 de outubro de 2018]

Passando aos fatos, temos que, no caso, conforme ressaltou a Recorrente, o acórdão paradigma fixou que a despesa seria indedutível em razão de simulação nas operações, enquanto o acórdão recorrido afastou a simulação e afirmou a dedutibilidade das despesas. Essa foi, de fato, a divergência jurisprudencial demonstrada pela Fazenda Nacional: a existência ou não de simulação nas operações descritas.

Não obstante, o acórdão recorrido também desenvolveu o argumento de que, mesmo que se considerasse o ato como simulado, os valores permaneceriam dedutíveis da base de cálculo dos tributos, de maneira que ainda assim o auto de infração não deveria subsistir.

A análise do inteiro teor do voto revela que tal fundamento não foi mencionado apenas *ad argumentandum*, tratando-se de verdadeiras razões de decidir, razão porque, inclusive, foi mencionado na ementa do julgado, que transcrevo (grifamos):

IRPJ E CSLL. GLOSA DE DESPESAS DE JUROS. DESPESAS VINCULADAS A TRANSAÇÃO DA EMPRESA. DEDUTIBILIDADE DECORRENTE DA VINCULAÇÃO À TRANSAÇÃO REALIZADA. IMPROCEDÊNCIA

As despesas de juros somente são dedutíveis do lucro real se forem necessárias à atividade da empresa e à respectiva fonte produtora, devendo ser usuais ou normais no tipo de transação. Verificando-se que o pagamento dos juros decorreu de contratos de fornecimento de bens e serviços **ou, mesmo interpretando-se tratar de contrato de alienação de participação, importam em despesa vinculada à atividade da empresa pela redução do preço do pagamento de alienação de participação, importam, de qualquer forma, em despesa dedutível segunda a legislação do IRPJ e CSLL.**

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA.

Constatando-se a regularidade do pagamento das despesas com juros mesmo diante do confronto com as diversas posições adotadas na análise, exonera-se a imposição de lançamento de IRRF em relação a pagamento sem causa, tendo sido comprovadas as causas que motivaram o pagamento.

O voto condutor do acórdão recorrido traz, de fato, um inteiro capítulo para tratar da dedutibilidade das despesas em razão de sua necessidade, mesmo na hipótese de se considerar o ato como simulado, isto é, mesmo na hipótese de se entender que os pagamentos não seriam juros pela aquisição de serviços e minério com adiantamento de preço, *in verbis* (grifamos):

(...)

Por isso, nosso entendimento, em relação à toda a operação, dados os fatos acima apresentados é de que, inobstante a existência de decisão da CSRF deste CARF no sentido de que se tratou de operação de alienação de 40% da participação da

recorrente na NAMISA, a operação deveria ter sido tratada como a de efetiva aquisição de serviços e minério com adiantamento de preço.

Mesmo assim, tendo em vista que o pronunciamento em outros processos em relação à efetiva operação ocorrida é diferente da minha opinião pessoal e levando em conta que podem haver discordâncias quanto à possibilidade desta turma de decidir com interpretação diferente da formada nos demais processos com relação à mesma operação, **apresentarei a análise considerando a interpretação formada nos outros processos e considerando minha posição pessoal a respeito do caso a fim de que cada opção pode ser verificada pelos colegas de turma e possamos decidir com um melhor embasamento em relação à formação de convicção e de consequências de cada posicionamento.**

Levando-se em consideração que a decisão proferida no processo de glosa do ágio firmou entendimento em relação à qual foi a real operação realizada que teria sido o pagamento integral pela alienação de 40% da NAMISA, não deveríamos, em tese (em tese pois conforme analisamos na preliminar não existe coisa julgada administrativa a impedir a interpretação divergente por esta Turma), julgar em desacordo com aquele o entendimento, pois provavelmente será modificado posteriormente pela Câmara Superior. Por isso, conforme já explicamos antes, Iremos proceder nossa análise considerando que o valor do adiantamento se refere ao pagamento de 40% da participação da NAMISA e que os contratos não são reais correspondendo as deduções do adiantamento a simples desconto concedido pelo recorrente.

Senso assim, **realizando a análise sobre o exclusivo prisma de que os contratos de fornecimento de serviços e minério encobriam a simples operação de alienação da participação, passemos às nossas considerações a respeito.**

...

Então, dada a situação acima, qual a natureza dos juros pagos que foram objeto de glosa pela fiscalização?

Se os juros pela antecipação de adiantamento de contrato de fornecimento de serviços e bens não se referem àquele contrato, se o valor pago na verdade era a contrapartida da alienação de 40% da NAMISA, então os juros estariam sendo pagos a que título? Esse é o problema que devemos definir para decidir acerca da dedutibilidade.

A conclusão da fiscalização de que os juros seriam mera liberalidade entre as partes não tem suporte jurídico e nenhuma lógica negocial.

Ora, como já frisamos acima, trata-se de contrato firmado entre partes independentes. Não há que se supor haver liberalidades numa relação negocial entre partes independentes e, mais ainda, concorrentes entre si. Neste ponto discordo da interpretação da fiscalização e da Procuradoria de que seria uma liberalidade acertada entre empresas coligadas.

O simples fato de a NAMISA ainda ser controlada pela CSN não implica dizer que qualquer tipo de negócio pudesse ser realizado em favor da CSN desconsiderando a existência dos sócios da BIG JUMP. O acordo de acionistas firmado entre a BIG JUMP e a CSN deixava bem claro o interesse das partes e deixava claro que todos os contratos de prestação de serviços e fornecimento de minérios deveriam ser fielmente cumpridos, assim como todos os contratos decorrentes, sob pena de exercício de direito de recesso com o pagamento imediato do valor da participação da NAMISA. Todas as operações estavam vinculadas entre si.

Destaco que o valor patrimonial da NAMISA foi incrementado justamente com o valor de US\$ 3,12 Bilhões, equivalente a mais de R\$ 7 bilhões, relativo ao aumento de capital realizado pela BIG JUMP com a redução da participação da CSN para compor a divisão de 40% e 60%.

Assim, a CSN e a NAMISA não poderiam simplesmente acertar qualquer tipo de contrato ou cláusula sem o consentimento da BIG JUMP (grupo asiático). Por estas razões entendo que não há que se falar em simples liberalidade no acerto relativo ao

pagamento de juros. Essa liberalidade é uma solução simplista que não se adequa à razoabilidade da situação que se nos apresenta.

Não se tratando de liberalidade pura e simples, devemos aprofundar a análise. Vejamos então as normas que tratam da dedutibilidade de despesas constantes do Regulamento do Imposto de Renda

*Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, **necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora** (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47).*

*§ 1º São necessárias as despesas **pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa** (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).*

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Com relação ao pagamento de juros, tese também aventada pelo recorrente, assim temos as normas do Regulamento do Imposto de Renda.

*Art. 374. Os **juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas** (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):*

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem;

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 1º, § 3º).

Em seu recurso voluntário o recorrente pleiteia que os juros são dedutíveis em razão da necessidade de serem tratados na forma do art. 374, do Decreto n.º 3.000/00.

Na verdade, considerando-se que os valores recebidos tratam, em verdade, de pagamento do preço de alienação de 40% da NAMISA, não seria possível aplicar-se a norma do art. 374, do RIR. Por isso entendemos ser improcedente esta tese do recorrente. Teríamos então de tratar da dedutibilidade dos referidos juros com a aplicação das normas do art.299, do mesmo regulamento.

Então, situando a problemática da necessidade ou não da despesa dos juros constante do referido contrato, a análise deve ser realizada de acordo com a interpretação do contrato dada pela turma que considerou o valor pago como preço da alienação.

Temos que se os juros se referem à necessidade de devolução dos valores pagos pela aquisição de parte da NAMISA, então na verdade estes juros provocam uma redução do preço da alienação da participação.

Desta forma, esses juros se revestem da natureza jurídica de redução do preço de venda da participação. Só que, ao contrário de uma redução de preço realizada no ato do pagamento teriam sido acertadas entre as partes uma devolução parcial do preço, realizada sob a forma de pagamentos mensais, denominados de juros, sendo que, ao final, o valor de parte dos juros devidos que restou acumulada seria cancelada, concluindo-se que, em verdade, o valor efetivamente pago pela aquisição seria a

diferença entre o valor pago originalmente reduzido dos juros pagos até 2015, quando houve a confusão que desobrigou ao pagamento da devolução de preço restante pela recorrente.

Neste sentido temos que o valor dos juros na verdade não se revestem de natureza de juros, mas sim de pagamento de despesas relativas à redução do valor de alienação de 40% da NAMISA. Ou seja a natureza jurídica do pagamento destes juros seria a de desconto sobre o valor da alienação.

No entanto, como já é de sabença de todos. O valor do pagamento original foi integralmente tributado com base no auto de infração que foi objeto de julgamento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Assim, não há como se refazer o valor do ganho de capital tributável resultante da operação que deveria ser reduzido no montante dos abatimento do preço que foram denominados no contrato como sendo juros sobre adiantamento.

Mais ainda, essa dedução do valor do ganho de capital tributável não seria possível de se computar na redução do valor da alienação na data da mesma e, em consequência, refletir-se no valor do montante tributável de IRPJ e CSLL apurado na operação, posto que esta redução, de acordo com esta interpretação, somente seria paga e reconhecida em momento posterior ao do pagamento original.

(...)

CONCLUSÃO DA ANÁLISE ACERCA DA NECESSIDADE DA DESPESA

Com estas considerações, diante da situação peculiar, como denominei anteriormente, chegamos ao ponto em que o valor de alienação do bem foi fixado em num montante fixo pago de imediato e de um desconto concedido pelo alienante no montante calculado de 12,5% sobre o valor mensal do pagamento reduzido de um montante calculado em relação à quantidade de bens e serviços fornecidos.

É aparentemente um negócio despropositado mas, no meu entender, é a única solução possível para enquadrar juridicamente o pagamento realizado mensalmente em favor do adquirente, posto que, de liberalidade não pode se tratar e também de juros não decorrem.

(...)

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer a dedutibilidade das despesas glosadas, não por se tratarem de despesas com juros conforme firmado em contrato, mas sim por se tratarem de despesas relativas a redução do valor de alienação do bem, em interpretação conforme com o entendimento firmado pelo acórdão do processo que analisou a autuação sobre o ganho de capital na alienação de 40% da NAMISA pelo recorrente, que são dedutíveis na forma do art. 299, § 1º (item transação) do RIR/99, combinado com o art. 225, do mesmo regulamento.

Percebe-se que o voto condutor do acórdão recorrido é suficientemente claro em expor dois entendimentos, quais sejam: (i) a opinião pessoal do relator de que tratou-se de despesas com juros decorrentes de contratos de fornecimento de bens e serviços, tal como declarado pelo contribuinte -- é dizer, não houve simulação, e (ii) a posição de que, ainda que se considere que houve simulação, ou seja, que não se tratou de juros, a natureza jurídica dos pagamentos seria a de desconto sobre o valor da alienação, sendo os valores igualmente dedutíveis nos termos dos artigos 255 e 299 do RIR/99.

Também é incontroverso que a questão que ensejou o segundo (autônomo) fundamento do acórdão recorrido (de que, mesmo que juros não fossem, as despesas em questão seriam de qualquer forma dedutíveis por configurarem desconto redutor do preço das ações) não foi decidida pelo acórdão apontado como paradigma.

Diante de tal constatação, e já pedindo licença aos colegas que entenderam em sentido contrário, compreendo ser manifesto que tal acórdão não tem o condão de viabilizar o conhecimento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, já que diverge tão somente de um de seus fundamentos, mas não do outro fundamento suficiente para sua manutenção.

A questão pode ser analisada sob dois prismas: da mesma forma em que não há a caracterização da divergência jurisprudencial quanto à dedutibilidade (ou não) de descontos sobre o valor da alienação de ativos, por ausência de manifestação do acórdão paradigma sobre tal ponto (o qual, repise-se, foi uma das razões de decidir do recorrido), igualmente se pode concluir que a aplicação, ao caso dos autos, da tese exposta no acórdão indicado como paradigma, não é capaz de levar à mudança na conclusão do julgado ora sob discussão. A conclusão necessária, porém, é apenas uma: o paradigma apresentado para confrontar a decisão acerca da dedutibilidade dos valores, muito embora trate dos mesmos fatos do recorrido, não se basta a permitir o conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional nesta matéria.

Observo que em nenhum momento se nega que o acórdão paradigma, tendo considerado a operação como simulada, de fato não precisaria decidir sobre a natureza dos valores. E se o voto condutor do acórdão recorrido tivesse fundamentado a decisão pela dedutibilidade dos montantes apenas na questão da ausência de simulação, também não se nega que os precedentes seriam plenamente equiparáveis para efeitos de admissibilidade do recurso para esta matéria. Acontece que, uma vez que o acórdão recorrido se fundamentou também em argumento autônomo, este deveria ter sido efetivamente atacado pela Recorrente, com a efetiva demonstração de divergência jurisprudencial quanto a ele, especificamente: com a comparação com algum julgado deste CARF que tivesse analisado a dedutibilidade de valores pagos a título de desconto sobre o valor da alienação de ativos. Não foi o caso.

São essas as razões pelas quais, com a devida vênia, orientei meu voto para não conhecer do recurso especial nem mesmo quanto à matéria da dedutibilidade das despesas.

Uma vez vencida, observo que, no mérito, orientei meu voto para negar provimento ao recurso, por compreender que o voto condutor do acórdão recorrido não merece reparos, é dizer, a análise jurídica da operação revela que não há razão para questionar, quer a existência, quer a natureza dos valores pagos a título de juros, sendo que, mesmo que se cogitasse de outra natureza para as despesas (por exemplo para aqueles que, diferentemente desta Conselheira, de alguma forma se vejam vinculados a interpretar o caso dos autos conforme com o entendimento firmado pelo acórdão do processo que analisou a autuação sobre o ganho de capital na alienação de 40% da NAMISA), a conclusão permaneceria sendo no sentido da dedutibilidade dos valores, dada a então necessária caracterização destes como redução do valor de alienação do bem.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano