



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16682.721503/2013-53  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-006.345 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 05 de outubro de 2022  
**Recorrente** VALE S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2008

RECURSO ESPECIAL, PRESSUPOSTO MATERIAL DE CABIMENTO.  
DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

Não se admite o recurso especial quando os acórdãos paradigmas colacionados repousam as suas conclusões no exercício silogístico que pressupõe contexto fático distinto daquele observado no acórdão recorrido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

**Relatório**

Cuida o feito de Recurso Especial do Contribuinte interposto contra o acórdão de nº 1402-004.536, proferido em 11 de março de 2020, e cuja ementa restou, assim, redigida:

APURAÇÃO BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

As despesas consideradas indedutíveis para apuração de Imposto de Renda não devem, necessariamente, ser consideradas também indedutíveis para apuração da Base

de Cálculo da CSLL. Não existe na legislação dispositivo que determine a adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre lucro de despesas efetivas, tidas como indedutíveis na apuração do lucro real. Tal situação, todavia, não dispensa a comprovação da efetiva realização da despesa.

#### CSLL. DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

O valor das despesas de amortização do ágio deve ser adicionado para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

#### CSLL. DEDUÇÃO DE MULTAS.

Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Em apertada síntese, a insurgente foi autuada em decorrência da glosa de uma miríade de despesas e não adições dentre as quais, e ao que interessa ao presente caso, destacam-se aquelas afeitas à parcelas amortizadas de ágio não adicionadas ao lucro líquido e, ainda, as relativas à multas fiscais e de trânsito.

As críticas fiscais, quanto a estes dois temas, restaram calcadas nos preceitos dos arts. 57 da Lei 8.981/95, 3º e 18, § 6º, I, “b”, “2” da IN 390/2004 (fundamentos adotados para justificar a glosa concernente ao ágio) e, ainda, 13 da Lei 9.249/95 e tantos outros do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo, então vigente, Decreto 3.000/99 – RIR/99 (para justificar a autuação quanto as despesas relativas às multas fiscais e de trânsito).

Vale frisar que, em adição à fundamentação retro, foram invocados, já no auto de infração, também as disposições do art. 2º da Lei 7.689/98, dentre outros.

A interessada opôs a sua impugnação administrativa que foi, prontamente, rechaçada pela Delegacia da Receita de Julgamentos – DRJ – de Campos Grande, decisão esta mantida integralmente pela D. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 1ª Sessão de Julgamentos. No caso, o acórdão recorrido, por voto de qualidade, as parcelas relacionadas à amortização de ágio e, por unanimidade, em relação às demais matérias.

Cientificado do resultado do julgamento acima em 10/08/2020 (e-fl. 1.408), o Contribuinte interpôs o seu Recurso Especial em 24/08/2020 (e-fl. 1.409), por meio do qual suscitou a ocorrência de dissídio jurisprudencial em relação à 7 matérias. Consoante se observa do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 1.537/1.561, contudo, apenas 2 dos aludidos 7 temas foram conhecidos, decisão esta que, não obstante ter sido agravada, foi integralmente mantida pela D. Presidência deste CARF (despacho juntado à e-fls. 1.611/1.619).

Neste passo, o predito REsp teve o seu seguimento reconhecido apenas quanto as matérias a seguir descritas:

- a) a inexistência de adição de parcelas amortizadas, contabilmente, à base de cálculo da CSLL, considerando-se insuficiente, para tanto, a regra encartada no art. 57 da Lei 8.981/95. O paradigma invocado for o de nº 1201-002.648;e

- b) a dedutibilidade de despesas incorridas com multas fiscais e multas de trânsito ante a inaplicabilidade das disposições do art. 13 da Lei 9.249/95, quanto ao que foi apontado como acórdão divergente o de nº 1301-002.221.

À e-fls. 1.634/1.648 a D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ofertou as suas contrarrazões ao recurso especial, em que, sem se reportar à admissibilidade do apelo, defende, no mérito, a manutenção do que foi decidido pelo acórdão recorrido.

Este é o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

### **I ADMISSIBILIDADE.**

#### **I.1 Requisitos extrínsecos e objetivos.**

A contribuinte teve ciência do resultado do julgamento do seu recurso voluntário 10/08/2020, uma segunda-feira, conforme documento de e-fl. 1.408, tendo interposto o seu recurso em 24/08/2020 (e-fl. 1.409), restando, assim, patente, a sua tempestividade.

Outrossim, o recurso apontou com exatidão os dispositivos sobre o que repousaram as divergências apontadas, tendo, noutro giro, realizado, de forma satisfatória, ao menos do ponto de vista formal, a demonstração analítica do dissídio acusado, atendendo-se, assim, aos pressupostos contidos nos §§ 1º, 6º e 8º do art. 67 do RICARF.

Por fim, até a data da interposição do recursos em exame, nenhum dos paradigmas indicados teriam sido objeto de reforma, atendendo-se, destarte, também ao requisito preconizado pelo aludido art. 67, § 15.

Quanto a tais pressupostos, os apelos são admissíveis.

Resta-nos, agora, verificar se

#### **I.2 Da divergência. Premissas adotadas por este Relator.**

O art. 67 do RICARF estabelece como requisito intrínseco do recurso especial, a efetiva ocorrência de divergência interpretativa entre decisões de turmas deste Órgão Colegiado acerca da “*legislação tributária*”. Mas, verdade seja dita, estivéssemos, de fato, diante de visões antinômicas apenas quanto ao substrato legal, a exigência de paridade circunstancial seria, a toda evidência, despicienda. Isto porque, e não se pode negar, a interpretação da prescrição pode ser feita *in abstracto*, objetivando, todavia, apenas, compreender o sentido das expressões ali empregadas.

Todavia, o Manual de Admissibilidade do REsp é substancialmente claro ao predispor que a divergência a que a alude o predito art. 67 se estabelece quando as Turmas deste

CARF, “em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária”<sup>1</sup>. E ao assim se propor, o recurso especial de divergência não atinge apenas a interpretação do texto legal mas, objetivamente, a própria construção da norma jurídica concreta. Isto porque o *procedimento* de edificação da norma se dá, precisamente, pela aplicação das prescrições normativas ao caso concreto, aplicação que, por sua vez, pressupõe o emprego das “conexões axiológicas que são construídas (ou, no mínimo, coerentemente intensificadas) pelo intérprete”<sup>2</sup>, e, ainda, a dialética jurídica (pela apresentação e contra-apresentação de argumentos técnico-jurídicos).

Trazendo para esta seara, destarte, a clássica equação kelseniana, pensada para viabilizar a construção da norma, tem-se que “se A, deve ser B”<sup>3</sup>. Se, entretanto, um dado aplicador do direito, partindo das suas “conexões axiológicas” (preconceitos jurídicos que ele coerentemente intensifica, nas palavras de Ávila), se socorre de uma leitura própria da prescrição “A”, quando sobreposta às circunstâncias de fato, concluirá pela implementação da consequência “B” de forma distinta daquele que considera “A” sob outras concepções. Objetivamente, uma Turma pode considerar que se “A+”, deve ser “B”, ao passo que outro Colegiado poderá edificar a norma, que compreende um mesmo conjunto fático (ou, quando menos similar), a partir da equação clássica “se “A”, deve ser “B”. E é, precisamente aí, que se estabelece a divergência interpretativa que desafia o remédio excepcional em testilha.

Daí a necessidade de:

- a) a construção normativa se dar sobre uma mesma prescrição (substrato) legal (ou legislativa, inclusive na acepção do art. 100 do Código Tributário Nacional);
- b) o exercício silogístico se implementar quanto a circunstâncias fáticas iguais ou, quando menos, similares, ou, de outra sorte, estaremos potencialmente, tratando de uma mesma prescrição normativa e cuja consequência se implementa de forma distinta, apenas, por conta da aludida dissimilitude fática;
- c) as turmas responsáveis pela prolação da decisão que positiva a norma serem distintas, dado que, em sendo o mesmo colegiado, não se poderá considerar que estes aplicadores colijam “conexões axiológicas” distintas (ao menos em tese).

Em razão da premissa descrita em “a”, os interessados devem deixar claro qual a prescrição legislativa está sendo examinada; porque só há interpretação antinômica em relação a um mesmo antecedente e consequente abstratamente previsto na lei. Daí porque, inclusive, não

---

<sup>1</sup> Manual de Admissibilidade do Recurso Especial, Orientações Gerais para Formalização de Despachos, v. 3.1. Brasília, dezembro 2018, p. 54, disponível em [http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3\\_1-ed\\_14-12-2018.pdf](http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3_1-ed_14-12-2018.pdf). Acessado em 23 de junho de 2022.

<sup>2</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 65.

<sup>3</sup> Lembrando, aqui, que para Kelsen, esta equação ainda depende do ato do aplicador da lei, não se concretizando automaticamente pela simples implementação do fato hipotético “A” (KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, versão condensada pelo próprio Autor. 4ª ed., tradução de J. Cretellajr. e Agnes Cretella, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 47.

se estabelecer a divergência em relação a decisões que se debruçam acerca de preceitos legislativos que, não obstante tratem de uma mesma matéria, sejam, cronologicamente, distintos (os próprios contextos destas regras não serão os mesmos e o exercício silogístico subsequente, necessariamente, se implementará de forma distinta – paradigmas anacrônicos, como descrito pelo Manual de Admissibilidade<sup>4</sup>).

Outrossim, e ainda no que tange ao fundamento tratado em “a”, supra, a proposição normativa tem que ter sido objeto de decisão, ainda que implícita, pelos acórdãos a serem comparados. Sem o seu prequestionamento, não há positivação da norma e, ato contínuo, não há, propriamente, matéria a ser comparada.

Noutro giro, o pressuposto declinado em “b” impõe a identidade fática e afasta a possibilidade de se estabelecer a divergência quando a questão torna relevante a prova produzida ou não produzida (os fatos devem estar postos, já que a equação Kelseniana, sempre, será diferente para cada conjunto fático-probatório, independentemente da leitura que se faça acerca das prescrições normativas). Aliás, este mesmo entendimento se encontra divisível no Manual de Exame de Admissibilidade, citado alhures. Veja-se:

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação. Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

E, por fim, só se estabelece divergência quando a norma é edificada por aplicadores distintos.

Esclareço, por oportuno, que as premissas agora postas são próprias deste Relator e não representam, necessariamente, o entendimento do Colegiado acerca deste pressuposto de cabimento. Se prestam, valem a insistência, apenas para nortear o exame a ser realizado por este Conselheiro, não vinculando, em absoluto, os demais membros deste Colegiado que, por certo, adotam, ou adotarão, outros critérios que não, e necessariamente, os até aqui expostos.

Assentadas, assim, as premissas a serem assumidas por este Relator, e somente por ele, passo ao exame do cabimento do apelo ora analisado.

### **1.2.1 Da primeira matéria admitida – adição de parcelas amortizadas contabilmente do ágio à base de cálculo da CSLL.**

Quanto a este primeiro tema, a discussão travada no feito é eminentemente jurídica. Nada obstante, o objeto tratado pela decisão recorrida cinge à necessidade de adição, à base de cálculo da CSLL, de parcelas amortizadas contabilmente de ágio observado na aquisição de investimento. Já o acórdão paradigma, enfrenta questão atinente à dedução de despesas com pagamentos de PRL – Participação nos Lucros e Resultados – e Honorários. A distinção circunstancial entre as duas decisões, neste caso, é patente e assente.

Vejam que o dispositivo legal sobre o que haveria a suscitada divergência foi o art. 57 da Lei 8.981, tratado pelo acórdão paradigma. Entretanto, o Redator para o voto vencedor

---

<sup>4</sup> Op. cit. p. 57.

calcou as suas conclusões nas disposições do art. 2º da Lei 7.689/88 e não naquele preceptivo retro referido:

Ambas as despesas são, de fato, indedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL. Quanto à amortização de ágio, os parágrafos do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, que constam como fundamento legal do lançamento, trazem explicitamente um impedimento para essa dedução [...].

No dispositivo acima, observa-se que restou **prevista a adição ao resultado negativo e a exclusão do resultado positivo** decorrentes da avaliação de investimentos pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP), conforme bem delineou o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior em seu voto no Acórdão nº 1302-001.170, de 11/09/2013 [...].

A consequência lógica e imediata é a seguinte: se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento; logo, é certo que a amortização que reduz o ágio compõe “*lato sensu*” o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual, seja positivo ou negativo, não deve impactar a base da CSLL, conforme os itens 1 e 4 da alínea “c” do § 1º do art. 2º da Lei 7.689, de 1988.

Tem-se, assim, que o antecedente normativo considerado pela decisão recorrida, isto é, se “A”, foi a regra encartada no art. 2º da predita Lei 7.689, impondo a observância do consequente – deve ser “B” –, que impõe a necessidade de adição das parcelas amortizadas do ágio ao lucro líquido da Companhia.

O paradigma, de sua sorte, constrói o raciocínio silogístico exclusivamente a luz dos preceitos do art. 57 da Lei 8.981 e 13 da Lei 9.249, para justificar a ausência de identidade de base impositível entre as duas exações.

Para além da falta de identidade entre os próprios dispositivos de lei enfrentados, as parcelas glosadas em um e outro aresto também demandariam o exame do caso com espeque em outros preceptivos que não aqueles efetivamente tomados pela decisão de 2º Grau, que, por certo, os enfrentaria à luz da Lei 10.101 e ainda, dos preceitos do próprio art. 299 do RIR/99.

No caso, portanto, fica evidente a não ocorrência do dissídio, quanto ao que, e com as devidas vênias à D. Presidência d 4ª Câmara, discorda-se do que foi decidido, neste ponto, pelo despacho de admissibilidade de e-fls. 1.537 e ss. O recurso, quanto a matéria em testilha, não merece seguimento.

### **I.2.2 A segunda matéria admitida – despesas com multas fiscais e de trânsito.**

Mais uma vez, aqui, observa-se uma dissimilitude fática entre as decisões comparadas. O acórdão recorrido, como descrito no subtítulo acima, se debruça sobre a dedutibilidade de multas fiscais e multas de trânsito, ao passo que a decisão pretensamente divergente se pronunciou sobre a desnecessidade de adição ao lucro líquido de valores atinentes à benefícios fiscais. E, quanto a este último ponto, afirmou que a exclusão seria indevida porque a MP 470/2009, que teria criado os aludidos benefícios, nada teria ressaltado quanto a inclusão da parcelas exoneradas da base de cálculo, não só da CSLL, como do próprio IRPJ.

E, ainda que assim não bastasse, é preciso destacar que o D. Redator do acórdão ora atacado, mais uma vez, calcou as suas conclusões nas disposições do art. 13 da Lei 9.249 e, ainda, nos preceitos do art. 47 da Lei 4.506/64, preceptivos estes sequer tangenciados pela decisão comparada. Só que, mais importante, afirmou, ainda, que tais despesas não seriam necessárias, questões de fato que, em absoluto, se encontram presentes na decisão paradigma.

Também aqui, oriento o meu voto pelo não conhecimento do recurso especial do contribuinte.

## **II CONCLUSÃO.**

À luz do exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial ora examinado.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca