



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 15374.000836/00-15
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.057 – 1ª Turma
Sessão de 12 de setembro de 2017
Matéria DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

REQUISITOS OBRIGATÓRIOS AO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

NECESSIDADE DE COTEJO ANALÍTICO EFETIVO.

Compreende-se a flexibilidade que é dada ao cotejo analítico quando, de um lado, não se vê prejuízo à demonstração da divergência e, enfim, à compreensão do julgador. De outro lado, porém, não se pensa estar diante de um mero formalismo, o ponto é que não se pode ignorar uma regra que, por alguma razão, foi incluída no Regimento Interno deste Órgão e deve ser aplicada, estando diretamente atrelada à própria função do recurso especial de não devolver ao julgamento a necessidade de retorno a todo o processo ou nova abordagem fática, mas de se apresentar ao julgador dois entendimentos conflitantes, para que sejam dirimidos nesta instância, e não a ele transferi-lo essa função, o que se configura em razão da falta de analiticidade. Isso porque não exigiu o regimento um simples cotejo, mas este foi qualificado como "analítico", o que requer mais do que a simples afirmativa de que a decisão recorrida decidiu de uma forma, e o paradigma de forma contrária, a não ser em casos em que o seja suficiente.

NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Muito embora o Regimento Interno do CARF tenha sido alterado para que a redação antiga do parágrafo primeiro do seu artigo 67 (§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar de forma objetiva qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente.) tenha ganhado nova redação a partir Portaria MF nº 39, de 2016 (§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente) isso não significa que o recorrente não deva demonstrar o que foi interpretado diversamente.

NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA E SIMILITUDE FÁTICA.

A demonstração da divergência não resta configurada, certamente, quando verificada a convergência entre os entendimentos dos acórdãos contrapostos caso

colocados diante de situações fáticas semelhantes, daí a necessidade dessa aproximação para se poder avaliar o credenciamento do paradigma como tal, ou mesmo quando o que se pretende é a reanálise ou valoração de provas na via do recurso especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Leonardo de Andrade Couto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Tratam-se de **Autos de Infração** (E-fls. 323 ss.), cientificados à contribuinte em 29.03.2000, para a exigência de créditos de IRPJ e CSLL, multa proporcional e juros de mora, relativos ao ano calendário de 1996, sob a acusação fiscal de indedutibilidade das seguintes despesas:

"001 — CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS

Glosa efetuada pelo fato do contribuinte não ter comprovado a totalidade das despesas referentes a conta 56*0.819900 — Outras Despesas Operacionais. Justifica-se o agravamento da multa pelo fato do contribuinte embora intimado reiteradamente a comprovar tais despesas não apresentou quaisquer justificativas e/ou documentos.

(.)

Enquadramento Legal

Arts. 195, inciso I, 197 e parágrafo único, 243 e 247, do RIR/94.

002 — AMORTIZAÇÃO — VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS

Valor apurado conforme descrição constante do Termo de Verificação anexo ao presente Auto de Infração as fls

(.)

Enquadramento Legal

Art. 195, inciso I, 197 e parágrafo único, 242, 265, § 2º e 266, do RIR/94; Art. 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95.

003 — DESPESAS INDEDUTÍVEIS

Valor apurado referente as despesas de água e esgoto contabilizadas nas sub-contas... - Água e esgoto que foram objeto de depósitos judiciais face a ação judicial

impetrada pelo contribuinte contra a Companhia Estadual de Águas e Esgotos — CEDAE empresa pública titular do direito de cobrança das tarifas públicas (água e esgoto). As despesas em questão foram demonstradas, as fls..... pelo contribuinte, em atendimento aos Termos de 08/12/99 e 27/12/99. Pelo exposto resta claro que o contribuinte imputou ao resultado despesas de água e esgoto, no ano de 1996, embora questionasse judicialmente as cobranças das tarifas administradas pela CEDAE, justificando, assim, a glosa ora efetuada.

Enquadramento Legal

Arts. 193, 195, inciso I, 197, parágrafo único, e 242, do RIR/94.

004 — EXCLUSÕES / COMPENSAÇÕES — EXCLUSÕES INDEVIDAS

Redução, indevida, do Lucro Real em virtude das exclusões efetuadas nos valores de R\$ 2.584.017,61 e R\$ 2.553.154,55 referentes a Provisão MAI e Amortização do ágio, respectivamente, e conforme consta as fls 49 do LALUR no 01, anexado por cópia ao presente as fls . As citadas exclusões formam objeto dos Termos de 26/10/99; 09/11/99; 17/11/99; 24/11/99; 08/12/99; 15/12/99; 20/12/99; 27/12/99; 03/01/2000; 10/01/2000; 18/01/2000; e 17/01/2000, sem que nos fosse apresentado qualquer justificativa quanto às exclusões efetuadas, justificando-se assim não só a glosa ora efetuada, como também a majoração da multa de ofício.

(-)

Enquadramento Legal

Arts. 193, 196, inciso I, e 197, parágrafo único, do RIR/94."

A **Impugnação** (E-fls. 340 ss.) apresentada pela contribuinte foi parcialmente mantida por **decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro** (E-fls. 1085 ss.), que acatou a defesa com relação aos itens "002 - Amortização de valores não amortizáveis" e "003 - Despesas indedutíveis". No que se referia ao item "004 - Exclusões / Compensações indevidas" do Auto de Infração, apenas a parte relativa à exclusão da amortização do ágio foi considerada improcedente, sendo mantida a glosa relativa à exclusão da "Provisão MAI" para fins de apuração do IRPJ. Por fim, a suposta infração à legislação do IRPJ e da CSLL, sob a rubrica "Custos ou Despesas Não Comprovados" (item 001 do Auto de Infração) foi mantida, restando assim ementada:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996

Ementa: DESPESAS NÃO COMPROVADAS. EXCLUSÃO AO LUCRO REAL NÃO COMPROVADO. DEDUTIBILIDADE.

Somente são dedutíveis, na apuração do lucro real, as despesas necessárias às atividades da empresa, bem como se comprovadas, mediante documentação hábil e idônea, a efetividade de suas prestações. Despesas comuns a grupos de empresas devem estar acompanhadas dos demonstrativos dos valores rateados ou apropriados, indicação dos serviços executados, cópia dos documentos que originaram os valores (notas fiscais, folha de pagamento, requisições de materiais, relatórios de medições etc).

PERDA DE CAPITAL. INCORPORAÇÃO. CONTRATO PERSONALÍSSIMO. AVALIAÇÃO.

Contrato *intuitu personae* não está sujeito à avaliação a preço de mercado, para efeitos de incorporação e apuração do ganho ou perda de capital, se foi convencionado que só o contratado execute a prestação.

PARTICIPAÇÃO EXTINTA. INCORPORAÇÃO. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DEDUTIBILIDADE. Na incorporação de sociedade com extinção de ações ou quotas de capital, o ágio apurado anteriormente com base em rentabilidade futura,

poderá ser amortizado em até dez anos, se o acervo líquido foi avaliado a preços de mercado. A dedutibilidade na apuração do lucro real independe de a amortização ter sido feita na escrituração comercial do contribuinte.

TARIFA DE AGUA E ESGOTO. DEPÓSITO JUDICIAL. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis na apuração do lucro real os valores de tarifas de água e esgoto cobrados por empresa pública, ainda que depositados judicialmente. Inaplicável a vedação imposta pelo §1º, do art. 41, da Lei nº 8.981/1995.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1996

Ementa: LANÇAMENTO DECORRENTE. Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento decorrente os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.

Lançamento Procedente em Parte

Vistos, relatados e discutidos, na Sessão de 29/10/2002, os autos do processo em epígrafe, ACORDAM, por unanimidade de votos, os membros da 2 Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro — I, JULGAR PROCEDENTE EM PARTE, o lançamento efetuado, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, para considerar devida a redução no prejuízo fiscal — IRPJ, do ano-calendário de 1996, no valor de R\$ 5.876.211,23, bem como a redução da base de cálculo negativa da CSLL, no mesmo período, no valor de R\$ 3.292.193,62.

O Presidente da Turma Recorre de ofício ao Primeiro Conselho de Contribuintes."

Do julgamento do **recurso voluntário** (E-fls. 1142 ss.) e de ofício resultou o **Acórdão n. 108-09.040** (E-fls. 1627 ss.), em que se acordou, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao segundo e, quanto ao primeiro, DAR provimento PARCIAL para exonerar das bases de cálculo do IRPJ e da CSL o valor de custos não comprovados correspondentes aos ajustes de preço de concentrado, no valor de R\$ 2.298.628,01, bem como exonerar da base de cálculo do IRPJ o valor lançado como exclusão indevida referente à provisão do projeto "MAI" no valor de R\$ 2.584.017,61, com a seguinte ementa:

"IRPJ E CSL – COMPROVAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS – DEDUTIBILIDADE – São dedutíveis, na apuração das bases imponíveis dos tributos, os custos e despesas inerentes à atividade da empresa e comprovados por documentação hábil e idônea.

IRPJ – EXCLUSÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – DEDUTIBILIDADE – É dedutível, na apuração do lucro real, a exclusão de valores adicionados em anos anteriores, quando da baixa de provisão correspondente a despesas efetivamente incorridas.

CSL – FUNDAMENTAÇÃO DO LANÇAMENTO – PLEITO DE NULIDADE – Não padece de nulidade o lançamento em que os fatos tipificados como infração estão claramente descritos, corretamente enquadrados e fartamente documentados.

Recurso de ofício negado.

Recurso voluntário parcialmente provido."

Em face do referido acórdão, a Fazenda Nacional opôs **Embargos de Declaração** (E-fls. 1641 ss.) alegando omissão diante da falta de fundamentação quanto ao que decidido sobre o recurso de ofício, que foram acolhidos pelo **acórdão n. 108-09.676** (E-fls. 1648 ss.) para saná-la, sem mudança no julgamento que lhe negou provimento,

externando como razão de decidir a motivação adotada pelo juízo de primeiro grau.

A Fazenda Nacional então interpôs **Recurso Especial** (E-fls. 1673 ss.) tratando de duas matérias e apontando um paradigma para cada uma delas: (i) com relação ao "Projeto MAI", defende que *"a questão nuclear é a comprovação dos valores e, conseqüentemente, de sua necessidade"* (Acórdão n. 103-19619), (ii) enquanto a segunda matéria diz respeito à *"possibilidade de dedução de despesa que está sendo discutida em juízo"* (Acórdão n. 107-07954), cuidando juntamente da divergência e suas razões para discordar do entendimento tomado pela decisão recorrida.

O **Despacho de Admissibilidade** (E-fls. 1708 ss.) negou seguimento na parte do recurso designada "Projeto MAI" por considerar que a Fazenda Nacional não teria indicado qual a lei teria sido interpretada diferentemente pelas duas câmaras, estando-se, na realidade, diante de matéria fática.

Em face disso, a Fazenda Nacional interpôs **Agravo** (E-fls. 1713 ss.) salientando que por não se tratar de recurso por contrariedade à lei não seria necessário indicar a legislação interpretada diversamente, buscando demonstrar que a divergência jurisprudencial teria restado devidamente caracterizada, com argumentos que se retomará com maiores detalhes na análise do conhecimento do recurso mais adiante.

O pedido de reexame de admissibilidade formulado no agravo pela Fazenda Nacional foi acolhido, por **decisão** (E-fls. 1768 ss.) em que se entendeu que restaria plenamente configurada a divergência jurisprudencial apontada pela agravante, basicamente nos seguintes termos:

“Observe-se a divergência já havia sido indicada no recurso especial.

Examinando o acórdão paradigma verifica-se que o mesmo traz o entendimento de que para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face a legislação do imposto de renda, não basta alegar que a mesma foi assumida e paga, sendo indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde a contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido. O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que comprovou tratar-se da baixa de provisão correspondente a despesas efetivamente incorridas e anteriormente adicionadas.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial apontada pela PGFN.

Do exame dos requisitos de admissibilidade estabelecidos no art. 17 do Anexo II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, vigente à época, verifica-se que o agravo deve ser admitido, pois existe a divergência jurisprudencial indicada.

Assim, o pedido de reexame de admissibilidade do recurso especial consubstanciado no agravo da Procuradoria da Fazenda Nacional deve ser acolhido.”

Na sequência, a contribuinte ofereceu **contrarrazões** (E-fls. 1732 ss.)

suscitando algumas questões quanto aos paradigmas apresentados pela recorrente – que serão abordadas oportunamente na análise de conhecimento – e defendendo a dedutibilidade das despesas com o Projeto MAI e a dedutibilidade das tarifas de água e esgoto, que não guardariam natureza tributária.

Passa-se, assim, à apreciação do recurso especial da Fazenda Nacional.

Voto

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

CONHECIMENTO

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que diverjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (1) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (2) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; e (3) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Voltando-se então ao caso sob exame, adiantou-se que a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial tratando de duas matérias e apontando um paradigma para cada uma delas: (i) com relação ao "Projeto MAI", defendeu que *"a questão nuclear é a comprovação dos valores e, conseqüentemente, de sua necessidade"* (Acórdão n. 103-19619), (ii) enquanto a segunda matéria disse respeito à *"possibilidade de dedução de despesa que está sendo discutida em juízo"* (Acórdão n. 107-07954), cuidando juntamente

da divergência e suas razões para discordar do entendimento tomado pela decisão recorrida.

Diferentes, contudo, são as razões que de plano indicam a impossibilidade de seu conhecimento. Antes de se apontá-las, porém, entende-se válido, com o perdão da transcrição, reproduzir integralmente a parte do recurso especial que diz respeito à demonstração das duas divergências enumeradas e às razões de defesa, que se confundem e é o que resta depois do relato dos fatos e atos processuais no recurso. Veja-se:

"II— DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NO TOCANTE AO TEMA 'EXCLUSÃO — PROJETO MAI' (PARADIGMA ORA INVOCADO É O MESMO JÁ INVOCADO NA R. DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA às FLS. 1.051)

9. De uma leitura dos autos, observamos que o motivo da autuação foi a falta de explicações e documentação para a exclusão do valor na apuração do valor real. A contribuinte alega que a provisão trata-se de despesas realizadas pela Coca-Cola Indústrias Ltda., em programas de investimentos em atividades de mercado, as quais são repassadas aos fabricantes em face de seus benefícios.

10. Neste contexto, a questão nuclear é a comprovação dos valores e, conseqüentemente, de sua necessidade. O interessado junta cópias do Lalur (fls. 639 e 642), razão (fls. 643/648), balancete (fls. 649) e documentos de pagamento (fls. 650 a 664).

11. Ora, para ser dedutível não basta pagar, precisar ser comprovada a efetiva prestação do serviço no interesse do contribuinte. Pelo que é pago (ou vai ser pago) deve corresponder a uma contrapartida de serviço realizado. No caso, a comprovação deve ter o demonstrativo dos valores rateados ou apropriados ao interessado, indicação dos serviços executados, cópias dos documentos que originaram os valores (notas fiscais, folha de pagamento, contratos de serviços, materiais utilizados, relatórios de medição, etc.). Só o pagamento não é suficiente.

12. Com efeito, não tendo a contribuinte trazido em seu arrazoado nenhuma prova que pudesse elidir a autuação, correta foi a conduta da fiscalização. Porém, o v. Acórdão ora recorrido entendeu de forma diversa.

13. Diante disso, temos que tal julgado acabou por malferir o paradigma de no. 103-19619 da Colenda 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (Recurso 116.434), que se coaduna perfeitamente com a presente autuação, *litteris*:

-IRPJ — DESPESAS OPERACIONAIS — PRESTAÇÃO DE SER

'I Somente são dedutíveis as despesas necessárias, usuais ou normais a atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora. Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta alegar que a mesma foi assumida e paga. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido.' (Recurso 116.434)

14. Atente-se que a divergência jurisprudencial torna-se ainda mais clara, quando de uma leitura do v. Acórdão ora recorrido, observamos que o voto-condutor determinou a exclusão da tributação neste ponto (PROJETO MAI), sem indicar em que provas se baseou para tanto e em fundamentação de um único parágrafo, *litteris*:

Compulsando os documentos juntados aos autos verifico que assiste razão à recorrente, de vez que comprovou tratar-se da baixa de provisão correspondente a despesas efetivamente incorridas e anteriormente adicionadas.' (FLS. 1.366)

15. Assim sendo, merece ser provido o Recurso Especial neste ponto.

III - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NO TOCANTE A POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DE DESPESA QUE ESTA SENDO DISCUTIDA EM JUÍZO

16. Neste ponto da autuação, a questão versa sobre a possibilidade de deduzir na apuração do lucro real os valores de despesas, as quais foram depositadas judicialmente.

17. Com efeito, o v. Acórdão ora recorrido entendeu ser DEDUTÍVEIS tais despesas.

18. Porém, divergindo deste entendimento, trazemos o seguinte paradigma oriundo da Colenda 7a Câmara do Egrégio lo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, *litteris*:

CSLL.OBRIGAÇÕES E PROVISÃO. DUALISMO. DISCUSSÃO JUDICIAL.

A discussão judicial com o conseqüente risco da não realização do ganho (despesa não devida) há de exigir da empresa o reconhecimento do que se discute quando a decisão judicial final produzir os seus efeitos, o que ocorre, normalmente, após a publicação no Diário Oficial. Isso significa dizer que não se tratará mais de um ganho contingente e sim de um direito da contribuinte. O reconhecimento contábil prévio da despesa impõe a que, pela via do LALUR, se proceda à adição ao lucro do exercício.

CSLL. PROVISÃO. DISCUSSÃO JUDICIAL.INDEDUTIBILIDADE. INCONFORMIDADE RECURSAL. IMPROCEDÊNCIA DO ALEGADO. Se a busca da tutela judicial se prende ao inconformismo da própria lei, por julgá-la inconstitucional, não pode o ilegal ou o inconstitucional — na outra ponta - ser usado como redutor do lucro líquido a teor de despesa. O ilegal não pode reduzir a base legal do tributo ou da contribuição social. Se a lei é inconstitucional, inconstitucional também será a despesa que ela encerra.

CSLL — TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES — DEDUTIBILIDADE — Sob a égide da Lei no 8.541/92, os tributos e contribuições não pagos e suas atualizações, somente eram indedutíveis na apuração do lucro real. (Acórdão n.º: 107-07.954, doc. 2)

19. Ora, entendemos devidamente evidenciada a divergência jurisprudencial, considerando que o paradigma sustenta não se justifica o reconhecimento contábil prévio da despesa antes do desfecho judicial.

20. O valor apurado referente as despesas de água e esgoto contabilizados nas sub-contas 783.120 — água e esgoto que foram objeto de depósitos judiciais face a ação judicial proposta contra a Companhia Estadual de Águas e Esgotos — CEDAE Resta claro que o contribuinte imputou indevidamente ao resultado despesas de água e esgoto, no ano de 199, embora questiona-se judicialmente ainda as cobranças das tarifas administradas pela CEDAE, justificando, assim, a glosa efetuada.

21. *Ex positis*, a União (Fazenda Nacional) requer seja conhecido e provido o presente Recurso Especial apresentado, a fim de reformar o v. acórdão ora recorrido, restaurando-se a r. Decisão de la instancia.

Nestes termos, pede deferimento.

Brasília/DF, O de novembro de 2008."

Feita essa transcrição da "integralidade" do recurso, excluindo-se o tópico das descrição do fatos, passa-se então à análise de seu conhecimento, versando-se sobre cada ponto que se entende impedi-lo no presente processo.

1. Necessidade de cotejo analítico efetivo

Uma questão que vem chamando a atenção nos julgamentos é o atendimento ao requisito da necessidade de cotejo analítico entre o acórdão recorrido e paradigmas apresentados e a flexibilidade que lhe é dada, em maior ou menor grau.

Compreende-se a questão, quando de um lado não se vê prejuízo à demonstração da divergência e, enfim, à compreensão do julgador. De outro lado, porém, não se pensa estar diante de um mero formalismo, o ponto é que não se pode ignorar uma regra que, por alguma razão, foi incluída no Regimento Interno deste Órgão e deve ser aplicada. No meu entendimento, está diretamente atrelada à própria função do recurso especial de não devolver ao julgamento a necessidade de retorno a todo o processo ou nova abordagem fática, mas de se apresentar ao julgador dois entendimentos conflitantes, para que sejam dirimidos nesta instância.

Daí porque se permite a juntada de ementas, mas desde que sejam suficientes a essa demonstração, que pode ser complementada, quando necessário, pela anexação do inteiro teor dos paradigmas, função esta que não deve acabar ao encargo do julgador. Daí porque, não exigiu o regimento um simples cotejo, mas este foi qualificado como "analítico". E isso, em minha opinião, requer mais do que a simples afirmativa que a decisão recorrida decidiu de uma forma, e o paradigma de forma contrária, a não ser em casos em que o seja suficiente.

Na presente situação, porém, e por isso se fez questão de transcrever o acórdão e grifar todos os trechos que efetivamente se tratam de uma contraposição, não se considera suficiente o cotejo realizado, prova disso é que o recurso não me possibilitaria, por si só, decidir entre um ou outro entendimento. Como está, demanda inclusive que se busque o acórdão recorrido para que se verifique se o que foi dito foi o que realmente fora decidido, se não há convergência de posicionamentos, se há similitude fática entre as situações julgadas, dentre outros, o que em meu entender ocorre pela ausência de analiticidade do presente cotejo.

2. Necessidade de interpretação diferente da legislação tributária

Muito embora o Regimento Interno do CARF tenha sido alterado para que a redação antiga do parágrafo primeiro do seu artigo 67 (§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar de forma objetiva qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente.) tenha ganhado nova redação a partir Portaria MF nº 39, de 2016 (§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente) – inclusive posterior à interposição deste recurso – pensa-se que isso não significa que não se deva demonstrar o que foi interpretado diversamente.

No presente recurso, porém, não se indica qualquer legislação. Justamente esse foi o fundamento, aliás, do despacho de admissibilidade que negou o seu seguimento no que se refere ao primeiro ponto, pouco se pronunciando quanto ao segundo. Leia-se:

A FAZENDA NACIONAL, em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 108-09.040, 1.358/1.367, interpõe, tempestivamente, RECURSO ESPECIAL.

Primeiramente, cumpre esclarecer que o escopo do recurso especial de divergência é quanto à interpretação da legislação tributária, ou seja, dois acórdãos, que analisam a mesma matéria com a mesma legislação dando interpretações diversas.

Em relação à primeira divergência PROJETO MAI, a PFN alega que haveria dissídio com o acórdão nº 103-19619, pois, este alega que para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível seria indispensável comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo.

No caso, a PFN não apontou qual lei que teria sido interpretada diferentemente entre as duas Câmaras. Na realidade estamos diante de matéria fática.

Assim, nego a divergência nesta parte.

A segunda divergência reza sobre a dedutibilidade ou não na apuração do lucro Real dos valores de despesas, as quais foram depositadas judicialmente. Entendo ser matéria possível de recurso especial..

Assim, admito o recurso nesta parte.

Já no agravo interposto em face desse despacho a Fazenda Nacional sustenta a desnecessidade dessa indicação porque não estaria interpondo o recurso especial fundamentado em contrariedade à lei. Ora, não me parece que isso seja justificativa, uma vez que não vislumbro no regimento essa diferenciação, exigindo a demonstração de interpretação divergente da legislação do recurso especial em questão, afinal, como demonstrar divergência se não tenho o objeto da comparação?

3. Necessidade de demonstração de divergência e similitude fática

Na linha do que pontuado, entende-se não só que não demonstrada a divergência, mas também que inexistente a divergência caso se vá buscá-la nos acórdãos recorrido e paradigmas.

Com relação ao primeiro tema, verifica-se que se tratam de decisões que utilizaram critérios distintos para situações subjacentes igualmente distintas. Veja-se a ementa do acórdão n. 103-19619, trazido como paradigma do primeiro tema:

"Ementa: IRPJ — DESPESAS OPERACIONAIS — PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS — Somente são dedutíveis as despesas necessárias, usuais ou normais à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora. Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não

basta alegar que a mesma foi assumida e paga. E indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que por isso mesmo, torna o pagamento devido."

Já o acórdão recorrido, trata da comprovação de baixa de provisão correspondente a despesas efetivamente incorridas, não de prova da despesas em si. Leia-se o pequeno trecho sobre o "Projeto Mai", que é o que foi devolvido a julgamento, e não os outros trechos sobre despesas comprovadas:

" 2) Exclusão — Projeto MAI:

Como relatado a recorrente alega que excluiu no ano de 1996 valores adicionados em anos anteriores, por considerar incorridas despesa correspondentes a valores anteriormente provisionados. Compulsando os documentos juntados aos autos verifico que assiste razão à recorrente, de vez que comprovou tratar-se da baixa de provisão correspondente a despesas efetivamente incorridas e anteriormente adicionadas. Isto posto, entendo que deva ser exonerada a exigência correspondente."

Numa segunda possibilidade, caso se partisse do pressuposto de que a divergência diria respeito tão somente à necessidade de provas para a dedutibilidade de despesas, infere-se que há convergência de entendimentos entre os acórdãos recorrido e paradigma, aliás, considerar-se-ia até difícil se localizar uma decisão que dissesse desnecessária a comprovação para esse fim. E não é o caso do acórdão recorrido.

Mais ainda, supondo-se que a Recorrente teria pretendido analisar a suficiência das provas verificadas pela turma *a quo*, aí se teria como obstáculo, primeiro, a impossibilidade de reanálise ou valoração das provas na via do recurso especial de divergência, e além disso a situação requereria aproximação fática entre as circunstâncias subjacentes à cada julgamento, para que se dissesse que teriam recebido tratamentos diferentes, o que também não se verifica.

No que se refere ao segundo tema, observa-se que a razão de decidir do acórdão recorrido, integrado pelo acórdão que julgou os Embargos de Declaração, o qual incorpora trecho da decisão da DRJ, toma como critério para autorizar a dedutibilidade das despesas o fato de se tratar de tarifa, que decorreria de obrigação contratual e não possuiria natureza de tributo, no caso com exigibilidade suspensa. Veja-se:

"III Indedutibilidade das despesas de água e esgoto

9-Nessa autuação a questão versa sobre a possibilidade de deduzir na apuração do lucro real os valores das contas do fornecimento de água e do serviço de coleta de esgoto, os quais foram depositados judicialmente.

9.1-0 §1º, do art. 41, da Lei nº 8.981/1995, veda a dedução dos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II (o depósito do seu montante integral), III (as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo) e IV (a concessão de medida

liminar em mandado de segurança), do art. 151, da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional CTN).

9.2- A CEDAE, pelo fornecimento de água e pelo serviço da coleta de esgoto, cobra uma tarifa em função do consumo. Tarifa de serviços públicos está prevista no art. 175, parágrafo único, inciso III, do Capítulo I (Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica), do Título VII (Da Ordem Econômica e Financeira), da Constituição Federal — CF. A cobrança de tarifa pelo fornecimento de água e serviço de esgoto por uma empresa pública, tem natureza contratual, sendo regida pelo Código Civil e Código de Proteção e Defesa do Consumidor — CDC (Lei nº 8078/1990).

9.3-Tarifa não se confunde com taxa, a qual é uma espécie de tributo. Tributo está inserido no art. 145, da Seção I (Dos Princípios Gerais), do Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), do Título VI (Da Tributação e do Orçamento), da CF, a qual está regida pelo CTN e respectiva legislação.

9.4-Portanto, feitas as distinções, concluo que a interposição de ação judicial questionando a cobrança de parte da tarifa do serviço de coleta de esgoto não se encontra na vedação imposta pelo § 1º, II, do art. 41, da Lei nº 8.981/1995.

9.5-A capitulação legal indicada no auto de infração, arts. 193 (conceito de lucro real); 195, inciso I (adições ao lucro líquido); 197, parágrafo único (escrituração); 242 (despesas necessárias), do RIR/1994, não veda a dedutibilidade do respectivo valor questionado judicialmente.

9.6-O art. 197 do RIR/1994 determina que a escrituração deverá observar as leis comerciais e fiscais. O art. 177 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das sociedades por ações) veio consagrar o regime de competência nos lançamentos das mutações patrimoniais. Portanto, não há qualquer vedação ao procedimento adotado pelo interessado, pelo contrário, a legislação permite que os valores das tarifas do serviço de esgoto, pagas ou não, ou até mesmo questionados judicialmente possam ser considerados dedutíveis na apuração do lucro real. Diante do exposto, a infração deve ser exonerada.

IV-Reduções indevidas na apuração do lucro real"

6. paradigma reformado

Por outro lado, o acórdão paradigma n. 107-07.954 trata de ações judiciais para o não recolhimento de Contribuição ao PIS, isto é, tributo. Leia-se trecho da decisão:

" Tais fatos foram:

- a NOPEN impetrou medidas judiciais para não recolher a contribuição para o PIS, apurada de acordo com os Decretos-lei nº. 2.445 de 1988 e 2.449 de 1988;

- a NOPEN constituiu provisões para o PIS apurado pelos Decretos-lei, não efetuando os respectivos recolhimentos, pois estava amparada por medidas judiciais;

- tais provisões e suas respectivas atualizações monetárias foram tratadas como dedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL.

Em decorrência, com base nos valores das provisões e atualizações monetárias constantes no Livro de Apuração do Lucro Real — LALUR, os autuantes recalcularam as bases de cálculo da CSLL de janeiro de 1993 a dezembro de 1994, gerando, para determinados meses, contribuição a recolher e, para outros, modificação da base negativa sujeita à compensação.

Ressaltou a Fiscalização que os valores glosados nos meses de abril e maio de 1993 referem-se a valores excluídos indevidamente, intitulados de imposto de renda diferido."

Como se observa, justamente o critério de decidir do acórdão recorrido foi o de que a despesa relativa a esgoto e água se trataria de tarifa e não possuiria natureza

tributária, enquanto no acórdão paradigma cuidava-se justamente de Contribuição ao PIS. Não se pode dizer, portanto, que se tem situações fáticas aproximadas ou ainda que distintas se prestariam a uma comparação comum, porque também não se pode afirmar que, diante daquela situação do paradigma, o acórdão recorrido decidiria de forma diferente.

Por fim, registra-se apenas que com relação ao argumento da contribuinte em suas contrarrazões de que o paradigma haveria sido reformado pela decisão n. 9101-001.036, entende-se que isso não interfere na análise do conhecimento – ao não ser eventualmente com relação ao convencimento de algum julgador – haja vista ter sido publicada em 27.06.2011, posteriormente à interposição do recurso especial.

Por todas essas razões, vota-se por **NÃO CONHECER O RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL.**

(assinado digitalmente)
Daniele Souto Rodrigues Amadio