



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18471.000702/2006-14
ACÓRDÃO	9101-007.172 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	1 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	ANCAR EMPREENDIMENTOS COMERCIAIS S.A.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADO. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, e esta distinção na acusação fiscal originária impede identificar a razão pela qual o Colegiado a quo deixou de aplicar a tese do paradigma que, invocado apenas em declaração de voto vencido, expressa tão só o entendimento do Conselheiro dissidente. (Ementa em conformidade com o art. 114, §9º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designada para redigir os fundamentos do voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN (fls. 408/413) em face do Acórdão nº 1201-003.315, de 12/11/2019, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, exonerando parcela do lançamento relativa à suposta exclusão indevida de custos incorridos em projetos não implantados.

Assim restou assentado o Acórdão ora Recorrido:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2002
CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

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

Ano-calendário: 2002 BAIXA DE ATIVO. EFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

Embora a lei não imponha formalidade especial para a eliminação do ativo, em qualquer caso fica o contribuinte sujeito a comprovar, pela forma estabelecida nas leis comerciais e fiscais, o ato ou fato econômico que serviu de base aos lançamentos contábeis efetuados, de acordo com o PN CST nº 146/75.

Se o contribuinte comprova concretização da materialidade albergada na provisão e, portanto, sua efetividade por meio de provas que denunciam a perda, é correta a dedução no lucro líquido dos custos.

DEDUÇÃO. LUCRO LÍQUIDO. CUSTOS INCORRIDOS. PROJETOS NÃO IMPLANTADOS.

Caso a empresa desista da implantação de projetos por razões econômicas confirmadas por meio de provas idôneas e inequívocas, é válida a dedução no lucro líquido dos custos.

In casu, foi contabilizado o valor correspondente, desde a sua origem, nos exatos moldes estabelecidos pela legislação tributária aplicável à matéria e, em consonância aos ditames contábeis pertinentes, restou demonstrada a efetividade da provisão por meio da documentação probatória apresentada. (g.n.)

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Em se tratando de exigência reflexa que têm por base os mesmos fatos do lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejudgado na decisão da CSLL.

Conforme o Despacho de Admissibilidade (fls. 417/422), *“o recurso especial fazendário questionou o entendimento adotado pelo Acórdão nº 1201-003.315, defendendo a existência de divergência jurisprudencial em relação à possibilidade de dedução, na apuração do lucro real, de despesa não contabilizada no período-base apropriado, encerrado há mais de 5 (cinco) anos.”*, oferecendo como paradigma o Acórdão nº 103-22.250, *“por meio do qual os membros da 3ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, de forma oposita, teriam adotado o entendimento de que não podem ser apropriadas despesas relativas a valores provisionados há mais de 5 (cinco) anos do fato gerador considerado.”*.

Abaixo segue a razão apresentada no Despacho de Admissibilidade para admitir o dissenso jurisprudencial:

O voto condutor do Acórdão nº 1201-003.315, ora recorrido, efetivamente relata que a contribuinte: i) provisionou como perda, em 1995, o valor investido no empreendimento “Jockey Center”, que não pôde ser continuado; ii) retirou-se definitivamente do projeto em 1996, de acordo com o declarado na “Escritura de Segundo Aditamento a Outra de Concessão de Uso de Terreno e Outros Pactos”; e iii) baixou contabilmente, em 2002, o citado valor e o deduziu do lucro líquido total apurado naquele ano-calendário.

(...)

Embora o voto não tenha abordado explicitamente a questão da decadência do direito à dedução de despesas apropriadas extemporaneamente, fato é que entendeu-se que não haveria empecilho algum à dedução, em 2002, de perda provisionada em 1995 e confirmada em 1996.

A declaração de voto apresentada pela Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, parte integrante do acórdão recorrido, esclarece que houve deliberação a respeito de eventual caracterização da aludida decadência, tendo restado o declarante vencido quanto ao seu entendimento de que “não poderia a Recorrente provisionar gastos no ano-calendário de 1995, valor equivalente ao alegado custo com o empreendimento, e proceder à baixa efetiva em 2002,

diminuindo neste ano o Lucro Real, sendo que se comprova que a perda definitiva ter-se-ia dado em 1996”, uma vez que “existe prazo decadencial para o direito de pleitear uma dedução postergada de despesa não contabilizada no período-base apropriado e esse prazo é de 5 (cinco) anos contados da data do encerramento do período-base a que compete a referida despesa”.

O Acórdão nº 103-22.250, trazido pela Fazenda Nacional como paradigma, abraça posição semelhante à do Conselheiro que apresentou a declaração de voto no acórdão recorrido (tendo sido, inclusive, citado por este como jurisprudência favorável à sua tese). A decisão permitiu a dedutibilidade, no ano de 1996, de despesas com o pagamento de IPTU, feitos pelo contribuinte em períodos anteriores, mas somente em relação aos anos que ainda não haviam sido atingidos pelo prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Nos termos do voto condutor da decisão paradigma:

“E quanto ao IPTU, entendo de prover apenas parcialmente o recurso. Tratam-se de impostos relativos ao chamado Imposto Predial e Territorial Urbano referentes aos anos calendários de 1982 a 1992 e 1995, cuja dedutibilidade foi fruída em 1996. No fundo, em seu desfavor, postergou o sujeito passivo o lançamento de uma despesa, pouco importando, na espécie, a regra do art. 7º da Lei 8.541/92, prevendo o regime de caixa nos anos de 1993 e 1994, haja vista que, para repetir, a dedutibilidade foi feita em 1996. Apenas entendo que nem todos poderiam ser apropriados porquanto a dedutibilidade de uma despesa está intimamente ligada ao prazo decadencial de 5 (cinco) anos e assim provejo-o, afastando-se os deduzidos após 5 (cinco) anos do fato gerador considerado.” (grifou-se)

Em conformidade com o voto, trouxe a parte dispositiva do acórdão paradigma:

Por unanimidade de votos (...), e no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para, por maioria de votos, restabelecer a dedutibilidade das despesas a título de IPTU (item 002 do auto de infração) relativas aos períodos não abrangidos pela decadência; vencidos os conselheiros Marcio Machado Caldeira e Paulo Jacinto do Nascimento que proviam mais as verbas autuadas a título de "suprimento de numerário" (item 001 do auto de infração) e "glosa de despesas de variações monetárias passivas" (item 003 do auto de infração) e o *conselheiro Victor Luis de Salles Freire (relator) que provia mais a verba relativa "glosa de despesa de variações monetárias passivas" (...)* (grifou-se)

Conclui-se, assim, efetivamente configurado o dissenso jurisprudencial defendido pela Fazenda Nacional. Enquanto o acórdão recorrido entendeu que despesas podem ser deduzidas do lucro líquido mesmo depois de 5 (cinco) anos contados

do encerramento do período em que deveriam ter sido reconhecidas, o acórdão paradigma, de forma contrária, concluiu que a dedutibilidade de tais despesas está limitada pelo prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

A Contribuinte apresentou contrarrazões aduzindo que o Recurso Especial não merece ser conhecido porque: i) não teria demonstrado a interpretação divergente; ii) os julgados da CSRF já seriam pacíficas no mesmo sentido do Acórdão Recorrido¹; iii) o caso discutido no Acórdão Recorrido diz respeito a dedução de custos relacionados com projetos descontinuados, ao passo que, no Acórdão Paradigma, o assunto objeto da lide seria dedução de despesas com IPTU lançadas a destempo; iv) a PGFN teria apenas se aproveitado do único voto contrário aos seus interesses, tendo sido matéria estranha aos autos; v) o objeto em discussão no processo administrativo foi a ausência de elementos comprobatórios que justificassem a exclusão feitas pela Recorrida, e não decadência da dedutibilidade de despesa incorridas com o projeto não implantado.

Quanto ao mérito, a Contribuinte maneja os mesmos argumentos aduzidos quando do Recurso Voluntário, o que, em síntese, o faz para requerer a manutenção do Acórdão Recorrido pelas suas próprias razões.

É o relatório, naquilo que entendo essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior**, Relator

TEMPESTIVIDADE

A Tempestividade foi analisada quando do exame do Despacho de Admissibilidade, tendo sido o mesmo considerado tempestivo.

CONHECIMENTO

O Despacho de Admissibilidade entendeu o dissenso a partir da declaração de voto do I. Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, considerando-o como integrante do Acórdão Recorrido, mas, ao mesmo tempo, reconhecendo que no voto vencedor tal matéria não ficou explicitamente aborda.

¹ CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 9202-008.597, Processo Administrativo nº 37322.004477/2006-35, Relatora Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, sessão de julgamento em **17.02.2020**.

CSRF, 3ª Turma, Acórdão nº 9303-010.172, Processo Administrativo nº 11762.720121/2014-80, Relator Erika Costa Camargos Autran, julgado em **13.03.2020**.

CSRF, 3ª Turma, Acórdão nº 9303-010.166, Processo Administrativo nº 13861.000071/92-24, Relatora Vanessa Marini Ceconello, julgado em **12.02.2020**.

Entendo que existem algumas questões a serem tratadas, que servirão de balizas para o deslinde do presente feito. Vejamos:

Do Papel da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF)

Nos termos do art. 118² e seguintes da Portaria MF nº 1.634, de 23 de dezembro de 2023, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF é um órgão cuja competência não compreende um novo julgamento. Ou seja, não pode atuar como o que se passou a chamar na jurisprudência administrativa de “terceira instância”.

Trata-se de um órgão dentro da estrutura do processo administrativo fiscal (PAF), competente para solucionar divergências entre decisões de “instâncias inferiores”³ ou mesmo outras Câmaras Superiores que, em face de situações fático-jurídicas semelhantes (ou similares), tenham dado tratamento ou interpretado a legislação tributária de maneira diferente.

Referência especial aos ensinamentos apreendidos em diversos julgados da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa que, *“para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais”*⁴.

Da Necessidade de Prequestionamento

Para fins de Conhecimento de Recursos Especiais o atual Regimento – RICARF/23⁵ (que não difere do seu antecessor – §º5, do art. 67 do RICARF/2015) relevo e destaque é atribuído ao questionamento da matéria do alegado objeto do dissenso jurisprudencial, porquanto não se pode conhecer daquilo que não faça parte dos elementos que constituíram o lançamento tributário ou mesmo da decisão recorrida. Tais elementos constituem-se nas fronteiras limitadoras que formam o “campo do litígio”, onde as partes apresentarão as suas razões, contrarrazões, argumentos de fato e de direito e respectivas provas.

Diferente do processo judicial, o PAF é regido por certos princípios a exemplo do Princípio da Verdade Material e do Princípio do Formalismo Moderado. Tais princípios acabam por relativizar a rigidez da “verdade processual” que se observa na esfera judicial, permitindo-se ainda na fase administrativa aquilo que passou a se chamar de “dialeiticidade processual”, resultando na possibilidade da verificação de novos elementos (não necessariamente novos argumentos), a se

² Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

³ Aqui sem qualquer demérito que a expressão possa eventualmente sugerir, mas serve tão somente para refletir certa hierarquia das decisões.

⁴ Acórdão nº 9101-006.649 – CSRF / 1ª Turma, sessão de 12 de julho de 2023, dentre outros.

⁵ Portaria MF nº 1.364, de 23 de janeiro de 2023.

apurar o *quantum debeatur*, as eventuais respectivas responsabilidades, ou, quiçá, inquinar o lançamento tributário.

Decerto que tal relativização não pode resultar em um PAF interminável, sob pena de transformá-lo em um mecanismo de atuação estatal e social, onde o Estado e a sociedade exercem os direitos e deveres de parte a parte, inócuo. Assim, justificam-se, no meu entendimento, as disposições do art. 16, do Decreto nº 70.235/72, mormente o seu § 4º.

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

(...)”

Ou seja, em tese, no âmbito de um PAF é, sim, possível a apresentação de documentos, provas ou argumentos, não juntados no momento impugnação, a teor do §4º, do art. 16, do Decreto 70.235/72.

Contudo, não é a possibilidade de se admitir genericamente certa flexibilização da preclusão, que todo e qualquer argumento associado ou não à apresentação de um documento possa, ao fim e ao cabo, servir de introdução, em fase recursal, de novo argumento modificador do critério não impugnado, e não surgido em razão da “dialeticidade processual”.

Nessa ordem de ideias é que entendo um dos motivos para o §5º, do art. 118, do RICARF/23, aplicável para fins de admissibilidade do Recurso Especial:

“(…)

§ 5º O recurso especial somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo a demonstração, com precisa indicação na peça recursal, do prequestionamento no acórdão recorrido, ou ainda no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos. (grifamos).

(...)”

Ou seja, o prequestionamento serve para que a matéria suscitada ao longo do PAF seja enfrentada (ainda que negada ou rejeitada) pelas “instâncias inferiores”, de modo que haja

possibilidade das partes litigantes dela conhecerem, e, do outro lado, para que a CSRF possa verificar a existência ou não de dissenso jurisprudencial.

No mesmo sentido é o que se encontra na esfera do contencioso judicial. Ou seja, para os Tribunais Superiores (Súmulas STF nºs 282 e 356, e Súmulas STJ nºs 98 e 211)⁶, no conhecimento dos recursos extraordinário ou especial há necessariamente que existir o prequestionamento (art. 1.029 a 1.044 do NCPC⁷). Assim, quando houver na decisão recorrida manifestação acerca de lei federal ou de artigos da Constituição estaria cumprido o requisito do prequestionamento.

No que se refere à Súmula STJ nº 211 acima mencionada, com a entrada em vigor do Novo Código de Processo Civil⁸, certamente a mesma restará superada, porque ainda que inadmitidos os embargos ou conste do voto vencido, a matéria ali ventilada será tida como prequestionada: Vejamos:

Art. 941. Proferidos os votos, o presidente anunciará o resultado do julgamento, designando para redigir o acórdão o relator ou, se vencido este, o autor do primeiro voto vencedor.

§ 1º O voto poderá ser alterado até o momento da proclamação do resultado pelo presidente, salvo aquele já proferido por juiz afastado ou substituído.

§ 2º No julgamento de apelação ou de agravo de instrumento, a decisão será tomada, no órgão colegiado, pelo voto de 3 (três) juízes.

§ 3º O voto vencido será necessariamente declarado e considerado parte integrante do acórdão para todos os fins legais, inclusive de pré-questionamento. (grifamos)

(...)

Art. 1.025. Consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade. (grifamos)

Verifica-se, assim, que mesmo com a flexibilização, o prequestionamento não foi dispensado. Ou estará no voto vencedor, no voto vencido ou em embargos ainda que rejeitados ou inadmitidos.

⁶ Súmula STF 282 - É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada.

Súmula STF 356 - O ponto omissis da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento.

Súmula STJ 98 - Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório.

Súmula STJ 211 - Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal *a quo*.

⁷ Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

⁸ Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

No presente feito, a matéria sobre decadência surge tão somente em declaração de voto (não se trata voto vencido), que, ao meu sentir, e aqui diferente do que restou assentado no Despacho de Admissibilidade, não integra o Acórdão Recorrido no sentido de constituir alguma razão de decidir, mas tão somente o esclarecimento do porquê daquele julgador ter decidido em um ou outro sentido. Frise-se, mais uma vez, que a matéria não restou sequer ventilada no voto vencedor.

Da Matéria de Ordem Pública

Muito se debate sobre o que seria “matéria de ordem pública”, porquanto não é uma definição facilmente extraída de algum dispositivo legal, mas, antes de tudo, uma construção doutrinária e jurisprudencial, dirigida à correta aplicação ou exercício da jurisdição, e, nesse sentido, estaria fora dos limites do que passei a chamar de fronteiras do “campo do litígio”. Visam garantir, em grau máximo, o cumprimento dos direitos fundamentais – constitucionais.

Em palavras mais douradas, e aqui em referência ao Professor Cândido Rangel Dinamarco⁹, temos:

São de ordem pública (processuais ou substanciais) referentes a relações que transcendam a esfera de interesses dos sujeitos privados, disciplinando relações que os envolvam mas fazendo-o com atenção ao interesse da sociedade, como um todo, ou ao interesse público. Existem normas processuais de ordem pública e outras, também processuais que não o são.

Não é possível traçar conceitos muitos rígidos ou critérios apriorísticos bem nítidos para a distinção entre uma e outras.

Como critério geral, são de ordem pública, as normas processuais destinadas a assegurar o correto exercício da jurisdição (que é uma função pública, expressão do poder estatal), sem a atenção centrada de modo direto ou primário nos interesses das partes conflitantes. Não o são aquelas que tem em conta os interesses das partes em primeiro plano, sendo relativamente indiferente ao correto exercício da jurisdição a submissão destas ou eventual disposição que venham a fazer em sentido diferente.

Este Conselheiro, em outras oportunidades, já se manifestou no sentido de matérias de “ordem pública” poderem ser alegadas em qualquer fase do PAF, entretanto, no âmbito da CSRF, instância na qual são submetidas apenas as matérias tidas como objeto de divergência jurisprudencial, torna-se imprescindível primeiramente a análise de conhecimento.

No mesmo sentido, vejamos o Acórdão 9101-006.776 – CSRF / 1ª Turma, sessão de 05 de outubro de 2023, de lavra do I. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, cuja ementa é

⁹Instituições de direito processual civil. 4. Ed. ver. Atual. São Paulo: Malheiros. 2004, v. I

a seguir reproduzida em razão da sua síntese, mas não sem antes precedida das devidas homenagens ao voto daquele relator:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2007, 2008 RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial interposto para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, para ser conhecido, deve demonstrar, por matéria, a existência de divergência de interpretação da mesma legislação tributária.

Uma vez verificada a ausência de similitude fático-jurídica entre os acórdãos confrontados (recorrido e paradigma), o dissídio jurisprudencial não resta caracterizado, fato este que prejudica o conhecimento recursal quanto a respectiva matéria.

INTEMPESTIVIDADE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. ARGUIÇÃO DE DECADÊNCIA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE.

Ainda que se admita que matérias de ordem pública possam ser conhecidas de ofício no exame de recurso voluntário, esse conhecimento está vinculado à presença do (sic) pressupostos de admissibilidade do recurso.

Ausente o pressuposto extrínseco da tempestividade do recurso voluntário, a matéria de ordem pública nele alegada pela parte recorrente não pode ser conhecida, porque não se ultrapassou sequer a fase de conhecimento do recurso.

Da Similitude Fático-Jurídica

Para se formar um dissenso jurisprudencial é mais que sedimentado neste CARF, "nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF/15¹⁰, o recurso especial somente tem cabimento se a decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais"¹¹.

Ainda que haja alguma discricionariedade residual sobre o próprio conceito de similitude fático-jurídica, algumas fronteiras estão bem definidas, como por exemplo, o fato da similitude somente poder existir em contexto de mesma legislação (ou arcabouço jurídico),

¹⁰ Atual art. 118 do RICARF/23

¹¹ Acórdão nº 9101-004.256 – CSRF / 1ª Turma, sessão de 9 de julho de 2019, lavra da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa.

mesmo tributo, mesmas transações ou operações do mesmo contribuinte. Fora desses dessas linhas bem traçadas podem ainda ocorrer os dissensos, mas decorrerão dos aspectos fáticos e características de relevo identificadas nos casos concretos e na discussão da “*ratio decidendi*” do voto vencedor ou vencido e, ainda, eventualmente das próprias provas analisadas.

Nessa mesma ordem de ideias, segue elucidativos ensinamentos da então Conselheira Livia de Carli Germano¹²:

“Na análise da demonstração de divergência jurisprudencial, é necessário identificar os aspectos fáticos e o respectivo contexto jurídico levados em consideração pelo acórdão recorrido, contrastando tais características com as decisões objeto dos paradigmas indicados.

Em geral, a verificação dos contextos fáticos e jurídico a serem considerados como relevantes para a escolha do paradigma deve ser realizada nas decisões comparadas.

De fato, o recorrente não pode pretender demonstrar o dissídio a partir do seu ponto de vista. Se assim fosse, abriria espaço para a uma diversidade de recursos, cuja finalidade fugiria do escopo do recurso especial que é a uniformização de teses jurídicas. Assim, os pontos de vista a serem considerados para fins de análise da existência de divergência jurisprudencial são sempre os do acórdão comparados.

Nesse sentido, costumamos dizer que a divergência jurisprudencial resta provada quando a aplicação, ao caso em discussão, do racional constante dos paradigmas, seria capaz de levar a uma alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido. Tal afirmação contém implícita a importância de se verificar as circunstâncias fáticas e jurídicas que o acórdão recorrido levou em consideração em sua tomada de decisão, de forma a verificar se o paradigma também se pautou por semelhantes circunstâncias, pois somente assim seria possível que, em tese, a aplicação do racional deste último pudesse realmente reformar a decisão da qual se recorre.”

DO PRESENTE FEITO

Traçadas as breves linhas acima, entende este Conselheiro que o dissenso não está configurado. Explico.

No Acórdão Recorrido, a contenda teve sua origem na discordância sobre a prova. Este fato é expresso no início do relatório do Acórdão Recorrido:

“2. O lançamento foi efetuado por ter a fiscalização apurado:

001. EXCLUSÕES INDEVIDAS. Redução indevida do Lucro Real, em virtude da exclusão, não autorizada pela legislação do imposto de renda, de valores do lucro

¹² BEVILACQUA, Luca; CECCONELLO, Vanessa; PRZEPIORKA, Michell, (coord). Tributação Federal: Jurisprudência do CARF em debate. São Paulo, SP: NSM Editora, 2023, pg. 129.

líquido do exercício. O interessado, intimado a comprovar o motivo da exclusão, apresentou alegações que não foram comprovadas.” (grifos nossos).

Mais adiante, já na análise do mérito, consta do voto vencedor:

37. Considero válida a dedução, no lucro líquido, de custos incorridos com projetos não implantados, vez que realizadas as despesas, admite-se sua dedutibilidade integral no exercício, caso a empresa desista de sua implantação por razões econômicas confirmadas por meio de provas idôneas.

38. Assim sendo em relação ao projeto "Jockey Center", considero equivocada a autuação fiscal sofrida pela Recorrente, bem como o entendimento despendido no r. acórdão recorrido, vez que a Recorrente contabilizou o valor correspondente, desde a sua origem, nos exatos moldes estabelecidos pela legislação tributária aplicável à matéria, bem como, em estrita consonância aos ditames contábeis pertinentes, demonstrou a efetividade da provisão por meio da documentação probatória apresentada.

39. A contribuinte comprova a concretização da materialidade albergada na provisão. Em outros termos, demonstra que a provisão se tornou efetiva e, para tanto, apresentou provas que denunciam a perda, demonstrando sua factualidade.

40. Em vista das disposições técnicas trabalhadas no presente voto, nos itens 24 a 28, considero que a exclusão procedida pela ora Recorrente não pode ser considerada indevida. E, dessa forma, essa parcela do lançamento merece ser exonerada.

Cabe destacar que os itens 24 a 28 são trabalhados os fatos de constituição de provisão e seus requisitos de dedutibilidade, sua reversão, e, ainda a efetiva baixa contábil de um ativo.

A matéria sobre decadência surge tão somente na declaração de voto do I. Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que, como já afirmado alhures, não é formador das razões de decidir do Acórdão Recorrido, e não teve lugar no voto vencedor ou vencido. Deveria PGFN ter prequestionado a matéria, porquanto, como dito, não foi objeto de análise expressa pelo colegiado *a quo*.

Para este Conselheiro, não se deve conhecer de recurso especial, quando o que se pretende discutir não foi objeto das razões de decidir do Acórdão Recorrido e nem mesmo da acusação fiscal, ou sequer de prequestionamento.

Caso os argumentos acima não sejam suficientes, ainda temos no Acórdão Recorrido a discussão da adequada comprovação das despesas diferidas de projetos não implementados, devidamente contabilizados, depois provisionados, depois baixados. No Acórdão Paradigma a discussão tem relevo no fato de serem despesas de IPTU não contabilizadas nos

períodos de sua competência, sem qualquer discussão sobre eventuais provisões, reversões e prova.

Com base no exposto, entendo inexistir dissenso jurisprudencial a ser conhecido.

CONCLUSÃO

Em face de todo exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial da Fazenda.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Redatora designada

O I. Relator restou vencido em parte de seus fundamentos para negar conhecimento ao recurso especial. Compreendeu-se que, de fato, o tema arguido em recurso especial da PGFN careceria de prequestionamento, mas não porque aventado, apenas, em declaração de voto.

Como expresso na decisão do acórdão recorrido, a maioria do Colegiado *a quo* deu parcial provimento ao recurso voluntário *para fins de exonerar a parcela do lançamento relativa à suposta exclusão indevida dos custos incorridos pela ora Recorrente com o projeto "Jockey Center"*, restando vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa que *manifestou intenção de apresentar declaração de voto*. Neste contexto, a declaração de voto apresentada é um voto vencido, na dicção do art. 941, §3º do Novo Código de Processo Civil.

Seu conteúdo, porém, não se presta ao prequestionamento da matéria suscitada pela PGFN porque somente expressa o entendimento do Conselheiro dissidente, e não evidencia a razão pela qual a maioria do Colegiado dele discordou.

A alegada decadência do direito de o sujeito passivo deduzir a despesa postergada somente foi aventada no voto declarado, e não é possível aferir porque os outros membros do Colegiado *a quo* a ela não aderiram. E há, pelo menos, duas razões para tanto: a exigência foi cancelada porque a decadência não havia se verificado, ou por se entender que esta inovação não poderia ser trazida naquele momento do contencioso administrativo.

Cumpra à PGFN, em tais circunstâncias, opor embargos de declaração para constituir decisão, mediante expressão de seus fundamentos, contrária à defendida no voto vencido declarado.

Desnecessário, assim, avaliar se a temática contemplaria matéria de ordem pública. O prequestionamento é indispensável, como referencial primeiro para constituição da divergência jurisprudencial. Se não se sabe por qual razão o Colegiado *a quo* admitiu a dedução das despesas depois de ultrapassado o prazo decadencial referido na declaração de voto vencido, não é possível afirmar que há dissídio jurisprudencial nem mesmo em face de paradigma também citado na declaração de voto vencido.

Ademais, como bem observado pelo I. Relator, o paradigma trata de glosa de despesas que, desde a acusação inicial, foram apontadas como postergadas. Já no presente caso, a glosa decorreu de ausência de comprovação, e somente com a juntada destas provas ao longo do contencioso administrativo foi evidenciada postergação semelhante à do paradigma. E esta dessemelhança em relação à acusação inicial do paradigma pode ter sido determinante para, no presente caso, não se adentrar à decadência do registro tardio das despesas.

Estas as razões, portanto, para alcançar a mesma conclusão do I. Relator, no sentido de que a declaração de voto integrada ao acórdão recorrido não se presta a formar as razões de decidir do acórdão recorrido, de modo que a matéria arguida carece de prequestionamento, devendo ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa