



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.722097/2017-26
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.421 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 8 de dezembro de 2022
Recorrente CIA. HERING
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

RECURSO ESPECIAL. SIMILITUDE FÁTICA. NECESSIDADE. VERIFICAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO.

É imperioso, para que se possa verificar o dissenso jurisprudencial entre câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, que as decisões em confronto versem sobre situações fáticas similares. Somente em tal contexto se poderá verificar a divergência quanto à legislação tributária aplicável ao caso em apreço.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo conhecimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9101-006.420, de 8 de dezembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 13971.722085/2017-00, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face de acórdão que negou provimento ao recurso voluntário. O dispositivo da decisão observa que o julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1401-005.542, de 20 de maio de 2021, prolatado no julgamento do processo 13971.902897/2013-03, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Em seu recurso especial, o sujeito passivo questiona a premissa do acórdão recorrido de que *“para se aproveitar dos benefícios fiscais com inovação tecnológica, tais programas devem ser controlados contabilmente em contas específicas”*, e nesse ponto alega divergência com relação aos paradigmas 1302-001.959 e 1302-002.133.

Em 27 de outubro de 2021, Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial, especificamente quanto ao paradigma 1302-002.133, observando:

(...)

O presente processo trata de PER/DCOMP em que se pleiteia indébito a título de pagamento a maior de IRPJ do ano-calendário 2011 – com base no lucro real. A Recorrente alegou, em manifestação de inconformidade, que teria apurado IRPJ devido de R\$ 28.024.492,14, recolhido em 3 (três) parcelas que, ao final, somaram R\$ 28.160.578,56, evidenciando recolhimento a maior de R\$ 136.086,42. Somente apresentou o PER/DCOMP após a retificação da DIPJ e a autoridade desconsiderou a retificação da DCTF, que teria sido necessária para adequar o valor devido, na forma em que declarado na DIPJ Anual - Anexo IV, em virtude de concessão de incentivo fiscal relativos a Dispêndios com Inovação Tecnológica de que trata o art. 19 da Lei nº 11.196/2005, conforme divulgação disponibilizada em Dezembro de 2012, pelo MCTI - Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (Anexo V) - "Lei do Bem", conforme item 121 da lista constante do Anexo IV do Relatório Anual da utilização de incentivos fiscais, juntado como Anexo V. Observou que a homologação do incentivo foi tornada conhecida apenas em dezembro de 2012, ou seja, após o fechamento dos valores anuais e do prazo de entrega das obrigações acessórias originais. Dai a necessidade de retificação e o direito em ter repetido o indébito recolhido a maior.

A autoridade julgadora de 1ª instância indeferiu a manifestação de inconformidade sob o fundamento de que *“os dispêndios com pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica somente poderão ser deduzidos do lucro líquido se forem controlados contabilmente em contas específicas”* e, diante do conjunto probatório dos autos não homologou a compensação.

No recurso voluntário afirmou que a documentação apresentada estaria de acordo com o que prevê a Lei 11.196/2005, no tocante a contabilização dos dispêndios com gastos de inovação, em “contas específicas”, não havendo razão alguma para a glosa do crédito. Ou, alternativamente, que lhe fosse concedido o direito de reclassificar suas contas para atendimento aos preceitos exigidos, em atenção ao princípio da verdade material.

A Conselheira relatora do voto proferido no acórdão recorrido adotou como fundamento de decidir o voto proferido em processo de auto de infração da mesma contribuinte dos

anos de 2011 a 2013 de IRPJ e CSLL, utilizando-se das razões daquele julgado que coadunam com as razões da Delegacia de origem para desconsiderar as despesas de P&D da Contribuinte, tendo em vista que a empresa não cumpriu os requisitos legais para a dedutibilidade dos valores, conforme abaixo

Em resumo, deduziu-se entendimento no sentido de que é o MCTI que possui competência para opinar sobre matéria técnica a ele afeita, mas é a RFB que detém a competência legal para auditar as empresas beneficiadas com incentivos fiscais, naquilo que diz respeito às suas obrigações tributárias. Explicou que a lei que regula benefícios fiscais deve ser interpretada de forma restrita e, nesse contexto, o termo “contas específicas” deveria ser interpretado como contas individuais e específicas para cada um dos lançamentos atinentes a dispêndios com inovação tecnológica. Considerou que as planilhas apresentadas junto da impugnação foram insuficientes para reverter o lançamento. (...)

(...)

Acórdão nº 1302-002.133.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. BENEFÍCIO FISCAL. LEI DO BEM. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL ESPECÍFICA. RELATÓRIOS GERENCIAIS ANALÍTICOS. PARECER DO MCTI e INT.

Não há óbice a reclassificação contábil, quando demonstrada escrituração em contas específicas, em conformidade com a Lei do Bem, complementada por relatórios gerenciais analíticos que demonstram os valores contabilizados.

Projetos aprovados pelo INT, por meio de pareceres específicos que concluíram pelo enquadramento na Lei do Bem, devem ser considerados para fins de colhimento dos benefícios fiscais previstos em tal Lei.

Esta decisão apreciou lançamentos de IRPJ e CSLL dos anos de 2007 a 2009, decorrentes de glosa de exclusão de dispêndios com pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovação tecnológica. O sujeito passivo não mantinha contas específicas de registros dos dispêndios, no curso dos anos-calendário, mas promovia uma “reclassificação” ao final de cada período. Além disso, fora emitido parecer desfavorável do Ministério de Ciência e Tecnologia, que teria descaracterizado os dispêndios de P&D incorridos pela contribuinte, no ano-calendário de 2007.

A Autoridade Julgadora de 1ª instância manteve os lançamentos ao argumento de que “os dispêndios com recursos humanos e serviços de terceiros, referentes à pesquisa e inovação tecnológica, obrigatoriamente, deverão estar em contas especialmente criadas para tal fim, e, portanto, separadas das demais despesas da empresa”, e que “o contribuinte teria que registrar os dispêndios à medida que os mesmos fossem ocorrendo e na conta específica e não em outra conta para posteriormente reclassificá-la”, mantendo os lançamentos.

Após a realização de diligências para esclarecimento da motivação do parecer desfavorável do MICT, o Colegiado do CARF deu provimento ao recurso e, quanto a reclassificação dos registros, acompanhou os votos deduzidos na Resolução nº 1101-000.079, que havia convertido o julgamento na realização de diligências. Ambos os votos – vencido e vencedor – registrados na referida resolução, entenderam que não macularia a dedução dos dispêndios com pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovação tecnológica, o fato de os registros terem sido classificados em conta geral no curso do ano-calendário, mas terem sido reclassificados ao final de cada período de

apuração em contas específicas. Como o voto do paradigma faz remissão ao teor da resolução, é de se colacionar os trechos do voto vencido da resolução, do voto vencedor da resolução e do voto proferido no paradigma, respectivamente:

Voto vencido da resolução:

[...]

O fato de a Recorrente a princípio ter alocado durante o curso de cada ano-calendário entre 2007 e 2009, os montantes atinentes a despesas com pesquisas tecnológicas e desenvolvimento com inovação tecnológica em contas contábeis gerais utilizadas para registro despesas com demais fornecedores, seguindo o mesmo rito para os custos com recursos humanos, para somente depois ao final do período reclassificá-los de uma única vez para contas específicas de ativo, visando o atendimento do requisito constante do art. 22 da Lei nº 11.196/05, não tem o condão de por si só invalidar o benefício fiscal usufruído, sob pena de indevida prevalência da forma sobre o conteúdo, tão combatida nos mais diversos tipos de situações, principalmente nos afamados planejamentos tributários.

Está claro nos autos, de que o princípio da competência foi observado pelo contribuinte quanto ao reconhecimento dos dispêndios com P&D, na medida em que foram considerados nas demonstrações financeiras dos anos-calendário em que incorridas.

Até posso concordar com a autoridade lançadora que o ideal, pela boa técnica contábil seria ordinariamente o contribuinte ter promovido o registro dos valores diretamente nas contas específicas, voltadas para o assento dos citados dispêndios qualificados, mas daí a entender que a simples reclassificação global feita ao final do período de apuração invalida o benefício fiscal concedido é subverter a razão do incentivo e constituir um fato gerador de penalidade não previsto em lei.

O requisito previsto como condição legal para a fruição do benefício refere-se a necessidade de controle contábil dos dispêndios em contas específicas. Desta feita, considerando este requisito de fruição, apenas valores não registrados nas referidas contas, poderiam ser objeto de glosa em ato fiscalizatório.

[...]

Voto vencedor da resolução:

Endosso as extensas razões expostas pelo I. Relator para concluir que o fato de classificar os dispêndios com P&D em conta específica apenas ao final do período de apuração não macula a condição imposta pelo art. 22 da Lei nº 11.196/2005 para fruição do incentivo fiscal. Tal conduta apenas legitimaria a glosa das parcelas que não foram classificadas em conta específica.

[...]

Voto condutor do paradigma:

Dessa forma, alinhado com as conclusões do Voto Vencedor do Acórdão, que designou a diligência em questão, entendo que não há óbice a reclassificação contábil ocorrida, eis que escriturou-se em contas específicas, em conformidade com a Lei do Bem, e apresentou-se relatórios gerenciais analíticos que demonstram os valores contabilizados.

[...]

O voto proferido no acórdão recorrido concluiu que o pleito da Recorrente para lhe fosse permitida a reclassificação deveria ser negado, porque a legislação exigiria que fosse mantido o controle em contas específicas, entendida a expressão “controle” como sendo registros contemporâneos dos dispêndios aos fatos, como se nota dos seguintes trechos:

Quanto ao pedido da interessada para "reclassificar suas contas para atendimento aos preceitos determinados", vale relembrar o significado do termo "controle" constante do inciso I do artigo 22 da Lei nº 11.196/2005, já mencionado neste voto: este termo implica que o registro deve ocorrer no momento da ocorrência dos fatos, sem o quê não há que se falar em controle. O sentido etimológico da expressão “controle” é: "ato, efeito ou poder de controlar; domínio; governo; ...", enfim, é uma conduta que pressupõe a contemporaneidade com os fatos de interesse.

Note-se que o texto legal não menciona “registrados”, “escriturados” ou “contabilizados”, mas sim “Os dispêndios e pagamentos de que tratam os arts. 17 a 20 desta Lei serão controlados contabilmente em contas específicas” [d.n.]. Pensar de modo diferente esvaziaria o sentido do termo “controle”.

Se o registro pudesse ser feito posteriormente, não haveria sentido em se falar de controle. Não basta registrar ou contabilizar, tem que controlar os dispêndios e isto envolve o registro no momento correto e não a posteriori.

Ressalte-se que não se trata, no presente caso, de mero descumprimento de formalidades contábeis, mas sim da falta de comprovação de um benefício fiscal através de normas específicas, que, como vimos, não foram cumpridas.

Portanto, não há como se acatar o pedido da interessada para reclassificação dos lançamentos contábeis, visto que a lei estabeleceu a forma (contas específicas) e o prazo (controle no momento da ocorrência dos fatos) para a contabilização. Para que fosse cumprido o requisito do art. 22, I, da Lei do Bem, ou seja, o controle dos dispêndios, o contribuinte teria que os registrar à medida que fossem ocorrendo e em contas específicas, não em outra conta para posteriormente reclassificá-los.

Este paradigma, apreciando situação fática similar, que diz respeito à possibilidade de reclassificar, ao final do período de apuração, em contas específicas, o controle dos dispêndios com pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovação tecnológica, deduziu conclusão divergente daquela adotada no acórdão recorrido, o que caracteriza a divergência jurisprudencial.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões questionando exclusivamente o mérito do recurso especial.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever o voto vencido, que pode ser consultado no acórdão paradigma e deverá ser considerado, para todos os fins regimentais,

inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento da ilustre Relatora, em que pesem os argumentos e os fundamentos por ela apresentados.

Minha discordância se funda na ausência da similitude fática entre os lançamentos que embasaram as decisões, aparentemente conflitantes, para se apontar a divergência jurisprudencial.

Reproduzo trecho do voto da íclita Relatora que é ponto fulcral da minha discordância:

O único acórdão aceito como paradigma, 1302-002.133, analisou acusação fiscal baseada em dois únicos fundamentos, tendo o voto afirmado que *“as razões pelas quais foram adicionadas as despesas incorridas com os referidos onze projetos (2007), basearam-se em dois pontos: a) parecer do MCTI desfavorável à recorrente [não caracterizando os projetos como inovação tecnológica]; e b) conclusão de que os respectivos registros contábeis não estariam em conformidade com a Lei do Bem, pelo fato de terem sido objeto de reclassificação na fase final dos projetos.”*

Como tese de defesa para a primeira acusação (que não interessa ao presente caso e comento apenas por coerência), o sujeito passivo daqueles autos apresentou parecer do Instituto Nacional de Tecnologia- INT (para confrontar a conclusão do MCTI), o que foi acatado pelo voto em tal paradigma, rejeitando-se assim a primeira acusação da autoridade autuante.

Quanto à segunda acusação, relativa aos registros contábeis (esta sim de interesse ao presente caso), o acórdão concordou que *“alinhado com as conclusões do Voto Vencedor do Acórdão, que designou a diligência em questão, entendo que não há óbice à reclassificação contábil ocorrida, eis que escriturou-se em contas específicas, em conformidade com a Lei do Bem, e apresentou-se relatórios gerenciais analíticos que demonstram os valores contabilizados.”* (grifamos)

Ali a discussão era, essencialmente, o modo de se realizar os registros contábeis, não se tendo discutido acerca do conteúdo de tais contas. O voto conclui que, uma vez rechaçados os dois únicos argumentos da acusação fiscal para a glosa dos dispêndios, esta não mais se sustentaria.

A comparação entre os precedentes permitiria identificar a ocorrência de dissenso jurisprudencial, nos seguintes termos:

A decisão recorrida entendeu que o requisito legal de registro em contas contábeis específicas demandaria contas contábeis “únicas/exclusivas” criadas no plano de contas da empresa para registros dos dispêndios com inovação tecnológica, e nesse contexto também rejeitou o pedido do contribuinte de reclassificação de suas contas contábeis em uma conta “única/exclusiva” sob o argumento de que “o registro deve ocorrer no momento da ocorrência dos fatos”.

Já o **paradigma** igualmente exige contas contábeis únicas/exclusivas, mas aceitou a reclassificação contábil, baseada em *relatórios gerenciais analíticos que demonstram os valores contabilizados.*”

(negritos nossos, sublinhados originais)

A leitura do excerto mostra que – embora se discuta, por ser dicção legal, a necessidade de contas contábeis específicas para controle dos dispêndios com inovação tecnológica

– a situação fática que encerra a discussão entre as decisões em confronto se mostram totalmente distintas.

A uma porque a motivação do lançamento da decisão paradigmática se baseia em dois pressupostos fáticos, como bem apontado pela Conselheira Relatora. O primeiro, desconsideração do cumprimento dos requisitos por autoridade específica sobre a matéria, e o segundo, a falta contabilização específica.

Como dito no exame de admissibilidade, o sujeito passivo não mantinha contas específicas para os registros, mas promovia uma reclassificação ao final do exercício (fls 8 do despacho, *in fine*).

Já na decisão recorrida, o lançamento se dá por ausência da contabilização especial e mais, de valores contabilizados incorretamente, o que alterou o saldo contábil a ser utilizado para o benefício fiscal. O trecho abaixo do voto recorrido, especialmente nos pontos destacados, comprova a afirmação:

Registre-se que a finalidade do artigo 22, inciso I, da Lei nº 11.196/2005 é que a contabilidade revele de maneira clara, direta e inquestionável os dispêndios ocorridos a título de pesquisa e inovação tecnológica, quando da efetiva ocorrência dos fatos ensejadores dos respectivos lançamentos contábeis.

E não poderia ser de outra forma, pois o termo “controle”, que também consta naquele dispositivo, implica que o registro deve ocorrer no momento da ocorrência dos fatos, sem o quê não há que se falar em controle. O sentido etimológico da expressão “controle” é: “ato, efeito ou poder de controlar; domínio; governo; ...”, enfim, é uma conduta que pressupõe a contemporaneidade com os fatos de interesse.

Note-se que o texto legal não menciona “registrados”, “escriturados” ou “contabilizados”, mas sim “Os dispêndios e pagamentos de que tratam os arts. 17 a 20 desta Lei serão controlados contabilmente em contas específicas” [d.n.]. Pensar de modo diferente esvaziaria o sentido do termo “controle” do inciso I do artigo 22 da Lei nº 11.196/2005.

A regra do controle em contas específicas não é propriamente uma regra contábil, mas regra tributária versando sobre matéria contábil. Assim, não há conflito entre a legislação fiscal e as regras técnicas da contabilidade. Por outro lado, é verdade que a regra dos registros em contas e centros de custo específicos facilitam o controle e a verificação das despesas incentivadas, mas também é verdade que a regra legal contida no art. 22, inciso I, da Lei do Bem não é um preceito vazio, sem finalidade, e não se reduz a mero conselho ao contribuinte destituído de força obrigacional.

Fixado o conceito de “contas específicas”, passa-se à análise dos fatos.

A partir do Relatório Fiscal e dos demais documentos que compõem os autos, verifica-se que a forma utilizada pela CIA. HERING na contabilização dos dispêndios com inovação tecnológica não atendeu aos requisitos da legislação aplicável, conforme se depreende da seguinte síntese:

- Em 2011, os gastos com salários e encargos aplicados em inovação tecnológica somaram R\$ 857.533,47, conforme informação da CIA. HERING, mas o valor total desses gastos nas contas indicadas totalizaram R\$ 1.005.173,00 (diferença de R\$ 147.639,53).

- Em 2012, os dispêndios com salários e encargos aplicados em inovação tecnológica foram de R\$ 2.931.846,69, enquanto o valor consolidado das contas

contábeis relacionadas alcançou R\$ 6.386.623,68 (diferença de R\$ 3.454.776,99).

- Em 2013 também se observou a mesma inconsistência, pois os dispêndios com salários e encargos aplicados em inovação tecnológica foi de R\$ 907.882,12, quando os valores contabilizados nas contas indicadas totalizaram R\$ 4.034.594,66 (diferença de R\$ 3.126.712,54).

- Em 2012, os dispêndios com materiais aplicados em inovação tecnológica somaram R\$ 3.272.014,71, enquanto o valor consolidado das contas contábeis relacionadas alcançaram a cifra de R\$ 4.487.043,20 (diferença de R\$ 1.215.028,49).

- Em 2013 idêntica constatação se repetiu, pois os dispêndios com materiais aplicados em inovação tecnológica foi de R\$ 1.185.538,79, quando os valores contabilizados nas contas indicadas totalizaram R\$ 2.959.400,14 (diferença de R\$ 1.773.861,35).

- Durante a fiscalização, a empresa foi intimada a apresentar relação com todos os lançamentos contábeis dos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica efetuados nos anos-calendário 2011 a 2013, na hipótese de não possuir contas contábeis específicas para o registro exclusivo desses dispêndios (o que, como vimos, se configurou), mas não houve atendimento.

Pelos dados acima, constata-se um valor total a maior contabilizado nas contas relativas ao benefício fiscal, nos três anos auditados, equivalente a R\$ 9.718.018,90, o que confirma que as contas contábeis vinculadas às atividades de P&D foram criadas pela empresa com outros propósitos, sendo os lançamentos contábeis ali realizados, invariavelmente, em valores superiores aos dispêndios informados como tendo sido aplicados em inovação tecnológica. Todas estas constatações da auditoria foram relatadas (e intimadas) à contribuinte no curso da ação fiscal, mostrando a impossibilidade de se identificar na contabilidade da empresa os lançamentos vinculados aos dispêndios com inovação tecnológica, mas a contribuinte, em resposta, limitou-se a prestar esclarecimentos sobre o conceito de centro de custo e sua aplicação pela empresa.

(grifamos)

Assim, não se pode concordar que se admitida a existência de dissenso interpretativo entre decisões exaradas em situações fáticas tão distintas. Na decisão recorrida, além da ausência de contabilização específica, os valores registrados não correspondiam às despesas com P&D. No paradigma, além de tais valores serem comprováveis, ainda existia forma distinta da prevista em lei de seus registros.

Como dito alhures, a similitude fática é imprescindível para a comprovação da divergência interpretativa entre turmas do CARF. Ausente tal pressuposto recursal não se pode, sob pena de fazer-se da CSRF uma instância revisora, conhecer-se do recurso especial.

Por todo o exposto, e pelos fundamentos apresentados, voto por não conhecer do recurso especial do contribuinte.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente Redator