



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.722100/2017-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1401-005.548 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de maio de 2021
Recorrente CIA. HERING
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Data do fato gerador: 25/04/2014

BENEFÍCIOS FISCAIS. INTERPRETAÇÃO LITERAL. ART. 111 DO CTN

A luz do art. 111 do CTN, as normas concessivas de benefícios fiscais devem ser interpretadas de forma linear e neutra, de sorte a garantir que seus efeitos não sejam estendidos à hipóteses nelas não contempladas, nem tampouco restringidos para afastar a sua incidência dos fatos explícita ou implicitamente contidos na regra isentiva.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

DILIGÊNCIA. NECESSIDADE

O pedido de diligência somente é necessário quando não há elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador. Não caberia à contribuinte requerê-la para demonstrar fatos que deveriam ter sido anteriormente comprovados.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade suscitada, indeferir o pedido de diligências e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, substituída pelo Conselheiro Thiago Dayan da Luz Barros (suplente convocado). Este 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.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Thiago Dayan da Luz Barros (suplente convocado), Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga e André Severo Chaves.

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 n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Auto de Infração de multa isolada por compensação indevida, no valor de R\$ 183.735,43.

No Relatório Fiscal, a autoridade lançadora assim se pronunciou, em resumo:

O sujeito passivo transmitiu a declaração de compensação com vistas à quitação de débito com a Fazenda Nacional. Entretanto, a compensação não foi homologada pela autoridade tributária, conforme despacho decisório exarado, nos termos:

Importa salientar que a alteração empreendida pela medida provisória na redação no § 17 não alterou a matéria tributável da multa, a base de cálculo, uma vez que o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada nada mais é do que o valor do crédito objeto de declaração de compensação atualizado até a data da transmissão da declaração.

Para que a multa prevista no § 17 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, seja exigida do contribuinte, procedeu-se à constituição do respectivo créditos tributário mediante lançamento de ofício regularmente formalizado em auto de infração no processo de n.º 13971.722100/2017-10.

Cientificada, a contribuinte apresentou impugnação, na qual, consoante os argumentos ali aduzidos, assim pediu:

DOS FATOS

[...]

2. *Como fabricante de artigos do vestuário e visando atender às exigências desse competitivo mercado, a Impugnante tem investindo fortemente em novas tecnologias, como a utilização de maquinário com menor consumo de água e energia, insumos com menor impacto ambiental, reciclagem de diversos recursos inclusive da água e em especial, o estudo e inovação de novas técnicas industriais com materiais sustentáveis e inovadores.*

3. *Neste último ponto a legislação concede com base no art. 17 e seguintes da Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005, incentivos*

fiscais que deduzem e reduzem tributos federais das pessoas jurídicas que investem em inovação tecnológica, projeto que é analisado pelo Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI).

4. A legislação estabelece alguns requisitos para usufruto dos incentivos que, uma vez cumpridos, garantem a lícita utilização dos referidos incentivos. Após aprovado, o MCTI emite o Relatório Anual da Utilização dos Incentivos Fiscais, que dá publicidade e notoriedade da aprovação dos referidos projetos e das empresas incentivadas - documento juntado nos autos do PAF 13971.902628/2015-09.

5. Considerando que o MCTI possui a prerrogativa da legislação para analisar os projetos e que tal análise ocorre após o encerramento do período de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social, (anual) isto é, quando os referidos tributos já estão apurados e recolhidos, não resta alternativa aos beneficiários com projeto aprovado, senão a utilização de PER/DCOMP para compensar tributo recolhido a maior / saldo negativo.

*6. Foi isso o que ocorreu com a Impugnante em relação ao ano calendário de 2012, ano em que investiu e comprovou na forma da legislação seu projeto de inovação tecnológica e investimento, projeto este que foi **aprovado pelo MCTI**. Ocorre que quando foi intimada da aprovação de seu projeto já havia encerrado o período de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social, obrigando-a a apresentar um PER/DCOMP, o que ocorreu em 25/04/2014 - DCOMP 42669.65637.250414.1.3.04-8070.*

7. Na análise sobre a DCOMP supracitada, a autoridade fiscal entendeu por bem não homologar o crédito pleiteado, por entender que a ora Impugnante não havia atentado ao requisito formal do inciso I do art. 22, da Lei n.º 11.196/2005, fato absurdo e inteiramente contestado pela ora Impugnante em processo apartado – PAF 13971.902628/2015-09.

[...]

9. Ora, o Auto de Infração emitido não se aplica ao presente caso, conforme se demonstrará a seguir.

PRELIMINAR - DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE

10. Antes de mais nada, sagaz que se destaque que a multa isolada objeto do presente PAF está fundada na não homologação da DCOMP objeto do PAF 13971.902628/2015-09, a qual está com exigibilidade suspensa, não definitivamente julgada.

[...]

12. Portanto, fato que não se pode contestar é que a exigibilidade da presente multa deve ficar suspensa até a definição do processo principal, relacionado a não homologação da compensação que está sendo discutida nos autos do PAF 13971.902628/2015-09.

13. Para tanto, como o acessório (no presente caso, a multa isolada) deve seguir o principal (a definição acerca da homologação ou não da compensação) os presentes autos devem ser apensados àquele, pois, para que a presente multa tenha validade, a não homologação da

compensação precisa ser definitivamente configurada, sob pena de violação ao dispositivo legal citado.

14. Também é de se registrar que o PAF 13971.902628/2015-09 que discute sobre a não homologação da compensação possui total vínculo ao Auto de Infração constante do PAF 13971.723715/2016-74.

DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DE PENALIZAÇÃO

*15. Não há dúvidas de que a multa possui natureza sancionatória, punitiva e baseada numa **conduta ilícita** do agente.*

16. O Código Civil dispõe que:

Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, **violar direito e causar dano** a outrem, ainda que exclusivamente moral, **comete ato ilícito.**

[...]

Art. 188. **Não constituem atos ilícitos:**

I - os praticados em legítima defesa ou **no exercício regular de um direito reconhecido;**

[...]

(Grifou-se)

*17. Ora, a Impugnante teve seu **projeto de inovação tecnológica aprovado pelo MCTI**, Entidade nomeada pela legislação para analisar os projetos e definir se configuram inovação ou não. Veja-se que **consta o nome da Impugnante no Relatório Anual da Utilização de Incentivos Fiscais, ou seja, a Impugnante teve seu direito reconhecido**, sendo impossível configurar uma suposta conduta ilícita.*

18. Assim, à época da entrega da DCOMP, a Impugnante possuía todos os elementos caracterizadores de seu direito à compensação, consoante o art. 170 do CTN:

[...]

*19. Esclareça-se que a Impugnante possuía e possui todos os elementos de liquidez e certeza do seu direito creditório: quando da entrega da sua DCOMP possuía a Certidão de Débitos regular, seu projeto foi aprovado pelo MCTI e todos os elementos de inovação, **inclusive a sua forma de contabilização em subclassificação contábil** estava adequada.*

*20. Desta forma, é equivocada a imposição da multa isolada, vez que **não há o liame obrigatório à configuração da penalidade: a configuração de um ato ilícito ou ilegal cometido pela Impugnante**. Ao contrário, a Impugnante obteve o reconhecimento de um direito e o aplicou. É o que se colhe da jurisprudência:*

[...]

21. A manutenção da multa isolada no presente caso estaria punindo indevidamente o contribuinte que requereu o exercício de regular direito reconhecido, o que seria deplorável, vez que estaria tolhendo seu direito de petição e afrontando diretamente ao princípio da boa-fé.

22. Aliás, o §17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 foi estabelecido - conforme EMI n.º 00144/2014 MF MJ MTE MDIC BACEN (Exposição de Motivos

à edição da Medida Provisória n.º 656, de 7 de outubro de 2014, que originou a Lei n.º 13.097/2015, alterando o referido dispositivo da Lei n.º 9.430/1996) - com o claro objetivo de evitar a **utilização de compensações indevidas pelos contribuintes, em claro desrespeito ao art. 170 do CTN**, senão vejamos:

11. A presente proposta de Medida Provisória também visa revogar a aplicação da multa isolada (§§15 e 16 do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996) incidente sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. **A jurisprudência judicial é quase unânime em afastar essa multa sob o argumento de que sua aplicação fere o direto constitucional de petição.**

12. Com a revogação proposta para os §§ 15 e 16, e visando **manter a aplicação da multa isolada de 50% apenas nos casos de não homologação de compensação**, faz-se necessária nova redação para o § 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 1996, trazendo para o referido parágrafo o percentual da multa antes previsto no § 15, e para substituir o termo 'crédito' por 'débito', que é efetivamente o **valor indevidamente compensado** e que deverá ser a base de cálculo da multa isolada.

13. A nova redação proposta para o § 17 deixa claro que **o instituto da Declaração de Compensação não deve ser utilizado para extinção de débitos sem a existência de créditos correspondentes, em estrita observância do que dispõe o art. 170 do CTN.**

(Grifou-se)

23. *Ora, a Impugnante não realizou uma 'compensação indevida', ficando evidente a sua boa-fé e a real existência de crédito correspondente ao débito em que requereu a compensação. Assim, não se sustenta a imposição de multa isolada, pois a Impugnante não cometeu nenhum ato ilícito. Todos os requisitos materiais para o usufruto do incentivo fiscal relativo à inovação tecnológica foram cumpridos, não havendo à época em que pleiteado o incentivo, na data da entrega da DCOMP, nenhuma configuração de prejuízo à liquidez e certeza de seu crédito.*

24. *Ainda em relação a esse aspecto, há que se valer do RE 796.939 que reconheceu a repercussão geral em relação à incidência da multa de que trata o dispositivo do §17 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, justamente sob o aspecto de que para imputação da penalidade deve ficar evidente a má-fé do contribuinte:*

CONSTITUCIONAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. INDEFERIMENTO DE PEDIDOS DE RESSARCIMENTO, RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. MULTAS. INCIDÊNCIA EX LEGE. SUPOSTO CONFLITO COM O ART. 52, XXXIV. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

I - A matéria constitucional versada neste recurso consiste na análise da constitucionalidade dos **§§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996**, com redação dada pelo art. 62 da Lei 12.249/2010.

II - Questão constitucional que ultrapassa os limites subjetivos ad causa, por possuir relevância econômica e jurídica.

III - Repercussão geral reconhecida.

(STF, Repercussão Geral no Recurso Extraordinário N2 796.939, Ministro Ricardo Lewandowski, DJE 23/06/2014)

(Grifou-se)

25. *Ademais, no presente caso, ressalta-se que todas as imposições legais foram atendidas pela Impugnante, configurando claramente o interesse arrecadatário do Fisco ao interpretar restritivamente o dispositivo legal de maneira a não homologar as compensações da impugnante, senão vejamos.*

DA LEGITIMIDADE DO CRÉDITO

26. *Todas as despesas com inovação tecnológica foram devidamente registradas pela Impugnante em centros de custo (subclassificação de conta contábil) específicos, cumprindo o comando legal do art. 22, 1 da Lei n.º 11.196/2005, vez que são claramente identificáveis. É o que diz o referido dispositivo:*

Art. 22. Os dispêndios e pagamentos de que tratam os arts. 17 a 20 desta Lei:

I - serão controlados contabilmente em contas específicas; e

[...]

27. *Veja-se que o comando legal não fala em "contas contábeis específicas", mas em 'controle contábil em contas específicas', ou seja, lançamentos contábeis que possam ser controlados e segregados das outras despesas da empresa.*

28. *A Impugnante comprovou a segregação contábil e os valores empenhados na inovação tecnológica e demonstrou apropriadamente todo o solicitado pela fiscalização capaz de configurar as despesas incorridas, esbarrando tão somente na interpretação restritiva do comando legal citado pela autoridade fiscal, com claro intuito de desqualificar crédito legítimo.*

29. *As despesas foram segregadas em centros de custos, que são subclassificações contábeis, que permitem a correta apuração dos gastos por atividade e setor, ou seja, a contabilidade do contribuinte está de acordo com as Resoluções CFC n.º 750/93 e CFC n.º 1.282/10.*

30. *A Impugnante apresentou os valores lançados nas contas específicas (centros de custos específicos) que serviram para controle dos dispêndios com as atividades de inovação tecnológica. Tal fato foi ignorado pela autoridade coatora que sequer cogitou a hipótese de que o contribuinte possui um sistema contábil composto por centros de custos, e que as contas existentes no Plano de Contas da empresa, são assim replicadas por centros de custo.*

31. *Assim, conforme deverá ficar evidenciado no processo principal, (PAF 13971.902628/2015-09) o crédito é legítimo e a forma de contabilização adotada pela Impugnante é capaz de demonstrar*

fielmente e de forma segregada as despesas incorridas relativas à inovação tecnológica, não cabendo nenhuma imposição relativa à multa isolada.

DOS PRINCÍPIOS VIOLADOS PELA IMPOSIÇÃO DA MULTA ISOLADA DE 50%

32. Por fim, cabe mencionar que a imposição da multa ao percentual de 50%, (cinquenta por cento) pelo mero indeferimento homologatório da compensação, fere diretamente a diversos princípios constitucionais, fato que não se pode perpetrar.

33. Nas linhas acima, já se demonstrou que a Impugnante não cometeu nenhum ato ilícito, de forma que seria incabível lhe imputar a penalidade da multa isolada, eis que estaria ferindo seu direito de petição (art. 5º inciso XXXIV da CF/88) e ao princípio da boa-fé.

34. Além dos referidos princípios, a imposição da penalidade da multa isolada fere o princípio do devido processo legal (art. 5º, VI da CF/88), eis que pune o contribuinte pelo mero indeferimento de um pedido legalmente garantido.

35. Também há afronta aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e não confisco (art. 150, IV da CF/88) ao estabelecer sanção extremamente penosa de 50% (cinquenta por cento) do valor pleiteado, não havendo razão para tão alta graduação punitiva, sobretudo quando o contribuinte comprova indícios de sua boa-fé e desvincula qualquer ilicitude, não havendo ainda tal ato (a apresentação de pedido administrativo de compensação e reconhecimento de crédito) representado qualquer lesão ao Erário Público.

36. Fica claro, portanto, que a imposição da multa isolada não pode superar o que determina a Constituição Federal, que é o fundamento do ordenamento jurídico.

DOS PEDIDOS

37. Ante o exposto, requer o seguinte:

I) A suspensão da exigibilidade da multa isolada constante do presente PAF, nos termos do §18 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com o apensamento dos presentes autos ao processo administrativo fiscal principal - PAF 13971.902628/2015-09;

II) Após o término do processo principal supracitado, persistindo ou não a determinação de não homologação da compensação, a extinção da presente multa isolada, (a) por não ter ocorrido por parte da Impugnante nenhum ato/conduita ilegal que configure penalização, (b) pelo respeito aos princípios da boa-fé e direito de petição da Impugnante e/ou (c) pelo respeito aos princípios do devido processo legal, da proporcionalidade, da razoabilidade e do não confisco;

III) Acaso seja mantida a penalização da multa isolada ainda assim, o que não se espera, requer a suspensão da sua

exigibilidade até a definição do discutido em sede de repercussão geral no STF (RE 796.939), aplicando-se ao final neste PAF o ali decidido.

*Nestes Termos,
Pede Deferimento.*

Quando do julgamento pela Delegacia de Juiz de Fora/MG, em síntese, a decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 25/04/2014

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA.

Será aplicada a multa isolada de 50% (cinquenta por cento), expressamente estabelecida em lei, nos casos de declaração de compensação não homologada, salvo na hipótese de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 25/04/2014

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. VINCULAÇÃO.

Falece competência à autoridade julgadora para apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade ou legalidade de normas tributárias, devendo, no julgamento de primeira instância, serem observadas as normas legais e regulamentares, assim como o entendimento da

Receita Federal expresso em atos normativos.

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso alegando em síntese:

- i. Seja recebido o presente recurso voluntário e encaminhado o mesmo ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.
- ii. Após o término do processo principal supracitado, persistindo ou não a determinação de não homologação da compensação, a extinção da presente multa isolada, (a) por não ter ocorrido por parte do Contribuinte nenhum ato/conduita ilegal que configure penalização, (b) pelo respeito aos princípios da boa-fé e direito de

petição do Contribuinte e/ou (c) pelo respeito aos princípios do devido processo legal, da proporcionalidade, da razoabilidade e do não confisco;

- iii. Acaso seja mantida a penalização da multa isolada ainda assim, o que não se espera, requer a suspensão da sua exigibilidade até a definição do discutido em sede de repercussão geral no STF (RE 796.939), aplicando-se ao final neste PAF o ali decidido.

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 consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Cuidam os autos de pedido de compensação de saldo negativo de IRPJ do ano de 2011, no valor de R\$136.086,42.

I - Preliminar

Argui em sede preliminar a “nulidade” do “lançamento”, tendo em vista que a “manifesta impropriedade, especialmente por inexistência de justa causa para a sua lavratura contra a recorrente”.

Essa relatora não conseguiu entender qual seria a causa de nulidade arguida pela Contribuinte, mas de qualquer forma, não há qualquer nulidade a macular o julgamento feito.

Nele estão expressas todas as razões de fato e de direito, bem como todas as justificativas da não homologação da PER/DCOMP.

Assim, não há qualquer nulidade na decisão da Delegacia de origem.

II- Despesas com P&D

Com relação à dedutibilidade das despesas de P&D, nessa sessão também está sendo julgado Auto de Infração da mesma contribuinte dos anos de 2011 a 2013 de IRPJ e CSLL. Utilizo-me 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:

Da interpretação conjunta dos já reproduzidos artigos 19, 22 e 24 da Lei nº 11.196/2005, é imperioso concluir que, se os dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica não forem controlados contabilmente em contas específicas, haverá a perda do direito aos incentivos ainda não utilizados e o recolhimento do valor correspondente aos tributos não pagos em decorrência dos incentivos já utilizados, acrescidos de juros e multa,

de mora ou de ofício, previstos na legislação tributária, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

Neste ponto, cabe indagar o que significa “contas específicas”? Qual é o alcance da expressão “contas específicas”? Em outras palavras, qual a extensão e a compreensão de tal expressão? Luis Fernando Coelho, na sua obra *Lógica Jurídica e Interpretação das Leis*, Ed. Rio De Janeiro: Forense, 1981, P. 203-224, ensina que:

(...) Isto nos leva aos dois critérios básicos para a classificação dos métodos de interpretação jurídica: a compreensão e a extensão da norma interpretanda, critérios dimanados dos princípios lógicos relacionados com a compreensão e a extensão dos conceitos. Num conceito, a compreensão diz respeito aos elementos significativos que lhe formam o conteúdo e a extensão ao número de objetos aos quais se aplica. (...)

A compreensão de um conceito é inversamente proporcional à sua extensão." Assim, quanto mais pobre for o significado intrínseco de um conceito - a compreensão - tanto mais ampla será a sua extensão.

Tratando o presente caso de benefício fiscal, aplica-se o já citado artigo 111 do CTN, no qual se revela a imperiosidade de se aplicar a interpretação restritiva quanto à extensão de objetos alcançados pelo conceito a que se propõe interpretar.

Neste sentido, a expressão “contas específicas” que se encontra no artigo 22, inciso I, da Lei nº 11.196/2005 significa que os dispêndios com pesquisa e inovação tecnológica necessariamente deverão estar em contas especialmente criadas para tal fim, e, portanto, separadas das demais despesas da sociedade empresarial, uma vez que, na espécie, aqueles dispêndios possuem natureza especial reveladora de um benefício fiscal. Em síntese, “contas específicas”, no presente contexto, são aquelas que os seus títulos, por si sós, já revelam a exclusividade do seu conteúdo.

A consequência da inobservância do pressuposto do benefício é a perda do direito aos incentivos ainda não utilizados e o recolhimento do valor correspondente aos tributos não pagos, acrescidos de juros e multa, conforme art. 24 da Lei do Bem.

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.

Vale registrar que a CIA. HERING informou ter realizado dispêndios a título de inovação tecnológica, nos anos sob fiscalização, que somaram R\$ 9.224.413,42, ou seja, os valores contabilizados nestas mesmas contas contábeis foram mais do que o dobro deste valor - R\$ 18.942.432,32 (9.224.413,42 + 9.718.018,90).

Ademais, os documentos apresentados junto com a impugnação não comprovam ou explicam as diferenças aqui apontadas, como se verá no próximo tópico.

Além dos fatos acima relatados, foram identificadas uma série de inconsistências e inadequações relacionadas com o controle dos recursos humanos considerados pela empresa como vinculados às atividades de P&D, tais como:

Intimada a apresentar a formação dos pesquisadores contratados, a CIA. HERING inicialmente não prestou tais esclarecimentos, limitando-se a informar o seu grau de instrução.

Reintimada a apresentar as informações a respeito da formação, função e área de atuação dos pesquisadores contratados, a fiscalizada, após pedido de dilação de prazo para atendimento, relacionou 228 funcionários como estando vinculados à pesquisa e inovação tecnológica e prestou informações parciais a esse respeito que sintetizamos:

- 32 funcionários não foram contratados como pesquisadores;

- 138 funcionários não tiveram resposta aos questionamentos, sendo que dentre eles a maior parte não possui sequer o 2º grau completo, além de incluírem atividades incompatíveis com o programa em questão, tais como estilistas, modelistas, costureiras e estagiários;

- Dos 58 funcionários que a empresa alega ter contratado como pesquisadores na sua área de formação, muitos não se enquadram nos requisitos da legislação, conforme relação com 23 nomes na Tabela 11 do Relatório Fiscal, na qual se pode ver que há situações incompatíveis tais como: 2º grau incompleto, estagiários, formação em psicologia, em engenharia florestal etc.;

- Dos 58 funcionários citados como pesquisadores, em nenhum de seus contratos de trabalho consta expressamente o desempenho como pesquisador em atividades de inovação tecnológica, conforme exige expressamente a legislação específica (IN RFB nº 1.187/2011);

- Dentre os recursos humanos com dedicação parcial em 2012 e 2013, a CIA. HERING não logrou comprovar que adotou os controles das atividades desenvolvidas nos projetos incentivados e das respectivas horas trabalhadas, conforme determinado pela IN RFB nº 1.187/2011.

Ressalte-se que os problemas aqui evidenciados não são de cunho meramente formal, mas sim factual, pois, como registra o Relatório Fiscal, "comprovadamente diversos dos funcionários indicados não podem ser classificados como pesquisadores".

Na ação fiscal, a autoridade fiscal verificou, ainda, se os funcionários indicados pela CIA. HERING como participantes de seus programas de pesquisa e inovação tecnológica podiam ser considerados como vinculados a serviços de apoio técnico.

O Decreto nº 5.798/2006, estipula que os serviços de apoio técnico devem estar vinculados à implantação e à manutenção das instalações ou dos equipamentos destinados exclusivamente à execução de projetos de P&D, ou à capacitação dos recursos humanos a eles dedicados. Intimada a esclarecer se possuía instalações destinadas exclusivamente à execução desses projetos e quais eram as características e equipamentos desses locais, a interessada prestou informações que denotam vários aspectos discordantes do que exige a legislação aplicável:

A CIA. HERING informa não possuir instalações destinadas exclusivamente às atividades de P&D, mas sim instalações utilizadas permanentemente nos projetos de P&D, o que implica, por óbvio, que tais locais podem ser utilizados por outras atividades;

- Algumas das instalações em que estariam localizados os setores de P&D não possuem características inerentes a programas de pesquisa e inovação, mas sim de outras atividades costumeiras para uma empresa têxtil de moda, como é o caso dos setores de “Planejamento de Marcas” e “Desenvolvimento de Arte”, cuja denominação já indica não se tratar de atividade exclusiva ou mesmo preponderante de P&D;
- A própria contabilidade da fiscalizada demonstra que os valores contabilizados nos centros de custo respectivos desses setores são superiores aos valores dos dispêndios considerados pela empresa como vinculados ao incentivo da lei 11.196/2005.
- Quanto aos equipamentos utilizados nesses setores (ver Anexo I do Relatório Fiscal), observa-se que se trata em regra de mobiliário, equipamentos de informática e máquinas típicas da atividade têxtil, sem denotar utilização voltada exclusivamente para a área de P&D;
- Dos equipamentos listados, vários foram adquiridos em períodos posteriores ao sob fiscalização, havendo aquisições de 2014 e 2015 quando o período sob verificação se restringe aos anos-calendário 2011 a 2013.

Dessa forma, conclui-se que não existem instalações destinadas exclusivamente às atividades de P&D na CIA. HERING e, dos equipamentos nelas existentes, muitos não foram identificados como típicos desses projetos - apenas a título de exemplo, tem-se uma grande quantidade de móveis, estantes, mesas, armários, balcões, bebedouros e condicionadores de ar.

Conclui-se também que, não havendo instalações ou equipamentos destinados exclusivamente às atividades de P&D, não há que se falar em pessoal de apoio técnico nos moldes dispostos pela legislação.

Portanto, ratifica-se a conclusão do Relatório Fiscal no sentido de que "todos os dispêndios com recursos humanos informados pela contribuinte como destinados à pesquisa, desenvolvimento ou inovação tecnológica não merecem tal classificação, à luz da legislação específica deste benefício fiscal".

Quanto aos recursos materiais aplicados em atividades de pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica, conforme valores informados pela interessada, repetem-se os problemas para atendimento dos requisitos da legislação do benefício fiscal em tela.

Verifica-se, na Tabela 1 do Relatório Fiscal, especialmente nos anos de 2012 e 2013, que houve a informação de utilização de materiais de consumo em atividades de P&D nos montantes de R\$ 3.272.014,71 e R\$ 1.185.538,78 respectivamente.

Instada a se manifestar sobre os valores acima, detalhando a vinculação desses materiais com as atividades de pesquisa e apresentando a respectiva documentação comprobatória, solicitada por amostragem, e após a concessão de pedido de prorrogação para atendimento, a fiscalizada limitou-se, em síntese, a apresentar uma relação de valores contabilizados nos centros de custo vinculados aos projetos, deixando de entregar a documentação comprobatória.

Da análise dos lançamentos relacionados pela CIA. HERING como sendo de materiais de consumo aplicados em P&D, confirma-se que se trata, em sua maioria, de salários e encargos. Dessa forma, a par da evidente impropriedade da classificação de salários e encargos como materiais de consumo, ratificamos mais uma vez o Relatório Fiscal ao dizer que "Valem, portanto, todas as considerações desenvolvidas nos títulos 2.2 e 2.3 deste relatório, que impedem a consideração de tais despesas como aptas ao benefício fiscal em estudo".

Importa mencionar ainda que não houve, como coloca a impugnante em sua peça de defesa, a exigência de que os benefícios fiscais em questão fossem controlados através de uma conta específica, nem se coloca tal exigência como fundamento das autuações. O que a legislação específica exige é que existam contas específicas (pode ser mais de uma) e que essas contas sejam utilizadas apenas e tão somente para registro dos fatos contábeis relacionados com o programa de inovação tecnológica amparado pela Lei do Bem. Como vimos, este requisito não foi cumprido pela CIA. HERING.

Nessa mesma linha, não se questiona o controle dos gastos por parte da fiscalizada através de centros de custo, mas sim o fato de que, para se aproveitar dos benefícios fiscais com inovação tecnológica, tais programas devem ser controlados contabilmente em contas específicas, o que, como se demonstrou, não ocorreu. Dessa forma, não procedem as afirmações da impugnante a esse respeito, tais como as feitas nos seguintes trechos, reproduzidos como exemplo:

A tabela apresentada expressa justamente o valor lançado nas contas específicas dos centros de custos específicos, que serviram para controle dos dispêndios com as atividades de inovação tecnológica.

[...]

A utilização de centros de custos por parte de uma empresa, do tamanho da CIA Hering, é fundamental para a correta apuração e controle dos gastos, e o fato de ter contas contábeis específicas, para cada centro de custo, não tira sua característica de contas específicas, e dizer o contrário é no mínimo descabido.

Em conclusão, fica evidente que a CIA HERING não adotou os critérios de controle prescritos pela legislação de regência do benefício fiscal em questão nem logrou comprovar o seu direito ao mesmo.

Com relação ao pedido de diligência, também me utilizo daquele voto para justificar que não procede o requerimento da recorrente, no seguinte sentido:

Quanto ao pedido da interessada para "reclassificar suas contas para atendimento aos preceitos determinados", vale lembrar 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.

Nesse sentido, pelo acima exposto, conduzo meu voto para negar provimento à preliminar de nulidade arguida e negar provimento ao recurso voluntário incluir a diligência.

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.

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 afastar a preliminar de nulidade suscitada, indeferir o pedido de diligências e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente Redator