



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



**Processo nº** 13971.723715/2016-74  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.584 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 10 de maio de 2023  
**Recorrente** CIA HERING  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de situações distintas nos acórdãos recorrido e paradigmas apresentados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, 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.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

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

## Relatório

Trata-se de recurso especial da Contribuinte em face do Acórdão n.º 1401-005.555 (fls. 1.464/1.529), proferido em 20/05/2021, pela 1ª Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, que por unanimidade de votos, afastou as arguições de nulidade do auto de infração, indeferiu o pedido de diligências e, no mérito, negou provimento ao recurso voluntário.

A decisão restou recebida a seguinte ementa:

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

Exercício: 2011, 2012, 2013

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.

CSLL. BENEFÍCIO FISCAL

Aplica-se à CSLL, as mesmas razões de decidir do IRPJ, sendo que os fatos que deram origem à autuação são os mesmos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2011, 2012, 2013

DILIGÊNCIA. NECESSIDADE

O pedido de diligência somente é necessário quando não há elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador. Tendo sido oportunizado no curso do processo a prova, não caberia à contribuinte requerê-la para demonstrar fatos que deveriam ter sido comprovados quando da impugnação.

A Contribuinte foi cientificada da decisão, em 24/06/2021 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem - fl. 1.536) e em 09/07/2021( fl. 1.538), apresentou recurso especial, alegando que o colegiado teria conferido interpretação divergente em relação **à possibilidade de segregação de custos, porém sem “contas específicas”, sendo comprovado por meio de outras provas hábeis, ou, ao menos, a possibilidade de sua reclassificação**. Indicou como paradigmas os Acórdãos n.º 1302-001.959 e n.º 1302-002.133.

O recurso especial foi admitido pelo despacho da presidente da 4ª Câmara (fls. 1588/1599), nestes termos:

Para demonstrar a divergência a Recorrente se vale dos seguintes argumentos:

[...]

**V. DA DIVERGÊNCIA ARGUIDA**

O acórdão recorrido (1401-005.555), adotando como fundamento as razões do acórdão da DRJ, entendeu que: “*Na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os dispêndios com pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica **somente poderão ser deduzidos do lucro líquido se forem controlados contabilmente em contas específicas.***”

Por sua vez, o primeiro acórdão paradigma n.º 1302-001.959 foi no sentido de que “***Não logrando a Fiscalização demonstrar que o contribuinte deixou de controlar os dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica em contas contábeis específicas, há que se cancelar o lançamento que glosou as exclusões do lucro líquido decorrentes do gozo de tal incentivo fiscal.***”. Vejamos a ementa do referido acórdão:

Transcreve ementa do Acórdão n.º 1302-001.959

[...]

Ainda, o segundo acórdão paradigma n.º 1302-002.133, “***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.***”. Vejamos a ementa do referido acórdão:

Transcreve ementa do Acórdão 1302-002.133.

[...]

Saliente-se que **o próprio acórdão recorrido** foi no sentido de que “***O simples fato de não ter contas contábeis poderia não ser suficiente para lhe retirar o benefício, caso ficasse devidamente demonstrado que ocorreu apenas um erro.***”. Ou seja, colide com a fundamentação da DRJ, a qual não permite a utilização de outras provas.

Ainda, sugeriu a ilustre Conselheira Relatora do acórdão recorrido a produção de laudo, vejamos:

“*Se fizesse um laudo demonstrativo seria um indicio de prova para se demonstrar o que se alega, mas nem isso se preocupou em fazer, demonstrando assim, ou que os valores não foram efetivamente gastos com a pesquisa e desenvolvimento ou, ainda, um absoluto descontrole nos gastos, que parecem estar efetivamente alocados juntamente com o seu processo produtivo, sem que fosse possível separa-los apropriadamente.*”

Portanto, resta claro que o acórdão da DRJ, cujo entendimento foi mantido pelo CARF, encontra-se equivocado, pois referido que seria possível superar as exigências da fiscalização por meio de outra prova que não por contas específicas.

Registre-se que a contribuinte, embora não tenha apresentado laudo, apresentou junto com sua impugnação os seguintes documentos para demonstrar a segregação de custos: ANEXO I – DEMONSTRAÇÃO DE CÁLCULO (HORAS POR COLABORADOR); ANEXO II – FORMULÁRIOS ENVIADOS AO MCTI; ANEXO III – RELATÓRIOS MENSASIS (APROVAÇÃO DO PROJETO); ANEXO IV – RELAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS; ANEXO V – AMOSTRAGEM DE DOCUMENTO DE DESENVOLVIMENTO.

Tais documentos não foram apreciados pelo acórdão recorrido, pois o voto foi fundamentado nas razões do acórdão da DRJ, conforme faculta o art. 57, §3, do RICARF. Ocorre que a DRJ também não havia apreciado tal documentação por

considerar imprescindível que houvesse contas específicas, não admitindo outra forma de prova. A decisão recorrida se torna contraditória, inclusive, por ora concordar com a DRJ, ora refutar seu entendimento.

Salienta a recorrente que os documentos foram apresentados na intenção de fazer prova de suas alegações, tal qual referido pela ilustre Conselheira Relatora, provando-se, ao contrário do que concluiu o acórdão recorrido, que valores foram efetivamente gastos com a pesquisa e desenvolvimento, deixando-se claro que não descontrola estes gastos dentro do seu processo produtivo. Houve segregação apropriada dos custos, porém, tão somente, não foi por meio de constas específicas.

Desse modo, entende-se que deve ser admitido e provido o presente recurso e, aplicando-se a teoria da causa madura, serem analisadas as provas dos autos, cancelando-se os autos de infração.

Em pedido sucessivo, requer seja provido o recurso para o fim de anular o acórdão recorrido, sendo devolvido os autos à colenda 1ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 1ª. Seção de Julgamento deste Eg. Conselho, para que apreciem as provas dos autos, superando-se a exigência da autoridade fiscal de “somente” aceitar conta específica para controle dos custos.

[...]

O presente processo trata de lançamentos para exigência de créditos tributários de IRPJ e CSLL, referentes aos anos-calendário de 2011 a 2013, especificamente quanto à exclusão indevida na apuração do lucro real de dispêndios com inovação tecnológica, subdivididos em recursos humanos e material de consumo. Os lançamentos decorrem do fundamento de que a escrituração contábil dos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica não obedeceu ao prescrito no art. 22, inciso I, da Lei nº 11.196, de 2005, pois o sujeito passivo não usou contas contábeis específicas com a finalidade de controlar esses dispêndios. A fiscalização apontou também outras irregularidades no controle dos gastos relacionados com esse benefício fiscal.

Com a impugnação a Recorrente trouxe seu protesto contra a autuação, alegando que seria competência exclusiva do Ministério da Ciência e Tecnologia confirmar se existiria ou não inovação de produto/processo, e que não caberia à RFB opinar sobre o assunto. Registrou que o termo “contas específicas” contido na lei revelaria que se poderia fazer os lançamentos dos dispêndios em contas específicas e ao mesmo tempo possa fazer isso por centro de custos. Além disso, 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.

Como o recurso voluntário reproduziu exatamente os mesmos termos da impugnação, a decisão recorrida adotou como fundamento de decidir o voto proferido pela Autoridade Julgadora de 1ª instância, que foi reproduzido na integralidade. 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. Eis os seguintes trechos pertinentes do voto:

[...]

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 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.

[...]

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:

[...]

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

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:

[...]

#### DAS PROVAS

A impugnação apresentada pela CIA. HERING veio acompanhada dos seguintes arquivos:

- DEMONSTRAÇÃO DE CÁLCULO (HORAS POR COLABORADOR);
- FORMULÁRIOS ENVIADOS AO MCTI;
- RELATÓRIOS MENSIS (APROVAÇÃO DO PROJETO);
- RELAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS;
- AMOSTRAGEM DE DOCUMENTO DE DESENVOLVIMENTO.

O ANEXO I traz, em síntese, três planilhas contendo a discriminação dos centros de custo e dos valores de materiais e salários contabilizados como dispêndios em inovação tecnológica nos anos de 2011, 2012 e 2013, repetindo informações já prestadas à autoridade fiscal no curso da fiscalização e já analisadas neste voto. A própria CIA HERING reconhece tal fato no seguinte parágrafo da impugnação (grifamos):

A Impugnante de fato consumiu em suas atividades de pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica o valor de R\$ 9.224.413,42, conforme demonstrou nos relatórios específicos de consumo apresentados durante o curso da fiscalização e que são novamente apresentados no Anexo I desta impugnação. O ANEXO II, por sua vez, contém três relatórios do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação - MCTI denominados de "Formulário para informações sobre as atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica nas empresas", preenchidos pela CIA. HERING para os anos de 2011, 2012 e 2013, além de textos complementares explicando, em resumo, a metodologia utilizada nos projetos de inovação tecnológica dos anos de 2011 e 2012. Trata-se, portanto, de informações que se situam no âmbito de competência do MCTI e que não trazem fato novo que possa alterar as constatações da ação fiscal.

O ANEXO III inclui três Relatórios Anuais de Incentivos Fiscais do MCTI a respeito da "Lei do Bem", relativos aos anos de 2011, 2012 e 2013, nos quais a CIA. HERING consta como participante, mais o Parecer Complementar do MCTI contendo a aprovação dos projetos apresentados pela interessada no ano de 2013. Trata-se, mais uma vez, de informações que se situam no âmbito de competência do MCTI e que não trazem fato novo que possa alterar as constatações da ação fiscal.

Analisando-se o ANEXO IV, vê-se que se refere a uma planilha denominada de "Recursos Humanos de 2011 a 2013", que relaciona os participantes dos projetos de inovação tecnológica no período e fornece dados individualizados: CPF, instrução, curso de formação, admissão, cargo, detalhamento da função exercida, demissão e dedicação em cada ano (se exclusiva ou parcial). Tal planilha repete informações já prestadas no curso da ação fiscal e não trazem fato novo que possa alterar as constatações da ação fiscal.

Quanto ao ANEXO V, constata-se que contempla, em síntese, e-mails de pessoas envolvidas no desenvolvimento dos projetos da empresa, incluindo dados, informações e imagens técnicas relativas ao desenvolvimento dos produtos. Repete-se, novamente, que tais informações não trazem fato novo que possa alterar as constatações da ação fiscal, em especial a falta de contabilização em

contas específicas e as demais irregularidades observadas nos controles dos dispêndios com recursos humanos e materiais relacionados com o benefício fiscal.

[...]

O que se observa nos autos é que a interessada não traz documentação ou esclarecimentos capazes de reverter os valores lançados pela fiscalização, o que viola a regra jurídica adotada pelo direito pátrio de que a prova compete ou cabe à pessoa que alega o fato.

A Recorrente indicou 2 (duas) decisões a título de paradigma, mas acabou mencionando uma terceira decisão no corpo do recurso. Como há limite regimental para análise de paradigmas e tendo em conta que a própria Recorrente indicou a ordem dos paradigmas, far-se-á a análise dos 2 (dois) primeiros, segundo a ordem por ela mesma estabelecida.

O primeiro paradigma pode ser compulsado no sítio do CARF, não foi reformado até a data de interposição do recurso e adotou a seguinte ementa:

Acórdão n.º 1302-001.959

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

INCENTIVO FISCAL. DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO. NÃO DEMONSTRADO. RECURSO VOLUNTÁRIO.

Não logrando a Fiscalização demonstrar que o contribuinte deixou de controlar os dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica em contas contábeis específicas, há que se cancelar o lançamento que glosou as exclusões do lucro líquido decorrentes do gozo de tal incentivo fiscal.

BAIXA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. RECURSO DE OFÍCIO.

Os bens do ativo imobilizado que se tornarem obsoletos ou imprestáveis poderão ser destruídos sem necessidade de laudo de autoridade fiscal. Inaplicável o artigo 291, II, do RIR/99 na baixa de bens do ativo permanente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

Este paradigma, à primeira impressão, demonstraria tratar de situação fática similar. Com efeito, neste caso, também foi promovida glosa de dispêndios com inovação tecnológica ao fundamento de que não foram mantidas contas específicas, mas centros de custos para o controle dos dispêndios. Todavia, o pronunciamento do Colegiado se deu, no caso do paradigma, sobre o conjunto probatório apresentado pela auditoria fiscal em cotejo com o conjunto probatório apresentado pela defesa, e não sobre interpretação da legislação tributária. Na verdade, o Colegiado considerou que a fiscalização não promoveu uma análise profunda sobre a escrituração do sujeito passivo deixando, inclusive, de emitir intimações para que fossem trazidas justificativas específicas. A conclusão do voto foi no sentido de que o lançamento não era robusto. Confirma-se pelos seguintes trechos do voto:

Vale, inicialmente, trazer à colação as razões alegadas pelos autuantes para a glosa da exclusão do lucro líquido referente ao incentivo fiscal do art. 19 da Lei nº 11.196/2005, conforme consta do TVF a fls. 1182/1883, in verbis:

*O benefício usufruído pela Zen é o descrito no art. 19 da lei (acima destacado), ou seja, exclusão de até 60% da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesa pela legislação do IRPJ. No entanto, para usufruir desse incentivo fiscal, a Zen deveria controlar os dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica em contas contábeis específicas (artigo 22 acima destacado). Além do destaque no texto legal, o relatório apresentado ao MICT, Anexo IV em resposta ao TIP, dá ênfase à exigência do controle em contas contábeis específicas. (...)*

[...]

Assim, verifica-se que a glosa da exclusão, segundo o autuante, deveu-se exclusivamente ao fato de que a recorrente não teria escriturado em contas contábeis específicas os dispêndios realizados com P&D, o que seria uma condição para o gozo do incentivo com base no arts. 22 e 24 da Lei 11.196/2005, os quais assim dispõem:

[...]

Da simples leitura dos dispositivos acima, resta claro que a escrituração em contas específicas é realmente um condição para o gozo do incentivo, logo, resta, então, saber se houve ou não o cumprimento dessa obrigação pela recorrente.

[...]

Ora, se o autuante tivesse aprofundado a sua investigação, após a recorrente ter-lhe informado as contas contábeis e centros de custos que serviriam para contabilizar os dispêndios com P&D, os argumentos agora trazidos pela recorrente já teriam sido enfrentado e devidamente analisados.

[...]

Não obstante, quando intimada, a recorrente respondeu à Fiscalização quais eram as suas contas contábeis e centros de custos que serviam para registrar os dispêndios de P&D e nada mais a Fiscalização requereu sobre este ponto. Ora, alega a DRJ que “É possível que tais contas e centros pudessem permitir o controle e a verificação dos dispêndios com P&D, mas a impugnante não comprova esta circunstância”. Tal dúvida deveria ter sido dirimida pela Fiscalização, com o devido aprofundamento da investigação após a recorrente ter-lhe informado as contas contábeis e centros de custos que serviam para registrar os dispêndios de P&D.

[...]

Note-se que, no TIF nº 0001 (a fls. 916), a Fiscalização se limitou a requerer que a recorrente relacionasse as contas contábeis específicas para controle dos dispêndios realizados no programa P&D, o que foi cumprido pela recorrente a fls. 924/925.

Ora, se aquela informação não era suficiente para demonstrar à Fiscalização a contabilização dos dispêndios de P&D em contas específicas, deveria ela continuar a investigação e intimar a recorrente a demonstrar tal contabilização, algo que não foi feito. O autuante entendeu, sem qualquer aprofundamento da investigação, que, com aquela resposta, estaria provado justamente que não havia

contas específicas para dispêndios de P&D. Por outro lado, como bem pontuou a DRJ, é possível que aquelas contas e centros de custos pudessem realmente segregar os dispêndios com P&D.

É verdade que a DRJ aponta um indício fundado no descompasso entre valores que constam do Razão com o informado ao MINCT, todavia, não me parece que seja, nesse momento processual, possível se fazer o aprofundamento da investigação. Além disso, não me parece possível que a fundamentação da autuação possa ser aperfeiçoada como foi pela DRJ.

Em face do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar o item 002 do auto de infração do IRPJ, bem como os lançamentos decorrentes de CSLL e da Multa Isolada (parte mantida pela DRJ) sobre a base tributável em tela.

Como se vê, o paradigma não deduziu interpretação da legislação tributária, mas debruçou-se sobre a valoração de provas, concluindo que o lançamento não se encontrava robusto por precariedade de aprofundamento dos trabalhos de auditoria fiscal. Fato que foi cotejado com as alegações e elementos de prova apresentados pela defesa.

Há que se observar que a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação. Quando em confronto situações fáticas, ainda que aparentemente similares, mas que trazem conjunto probatório específico para cada caso, decorre que as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas e provas apresentadas em cada um dos julgados.

Ademais, no presente processo não se alegou, seja por parte da defesa, seja na decisão recorrida, que o trabalho fiscal foi insuficiente ou que a auditoria não se aprofundou nas investigações. Ao contrário, consta dos autos que a Recorrente foi diversas vezes intimada a fornecer explicações e apresentar documentos, como demonstram os seguintes trechos extraídos do voto:

Durante a fiscalização, a empresa foi intimada a apresentar a 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.

[...]

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.

[...]

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.

Este paradigma, portanto, por tratar de situação fática não similar, não é apto a caracterizar a divergência arguida.

O paradigma seguinte também pode ser acessado no sítio do CARF, não sofreu reforma e encontra-se assim ementado:

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 , 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 – que adotou as razões de decidir da Autoridade Julgadora de 1ª Instância – 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 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.

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.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, proponho seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

[...]

De acordo.

Com fundamento nos artigos 18, III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, resolvo **DAR SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, para que seja discutida a **possibilidade de segregação de custos, porém sem “contas específicas”, sendo comprovado por meio de outras provas hábeis, ou, ao menos, a possibilidade de sua reclassificação.**

[...]

Em síntese a recorrente defende a reforma do acórdão recorrido com base nos seguintes argumentos extraídos de sua peça recursal, *verbis*:

[...]não há que se falar em inobservância do inciso I, artigo 22, da Lei 11.196/05 Se é fornecido à fiscalização documentos suficientes ao controle da utilização do benefício, bem como se há escrituração em apartado. No caso, os custos eram realizados em separado, por setor, sendo, portanto, uma espécie de conta específica.

Acrescenta-se que foram fornecidos à fiscalização documentos suficientes ao controle da utilização do benefício, bem como se há escrituração em apartado.

Resumidamente é possível afirmar:

- Que a Contribuinte realizou gastos com inovação tecnológica;
- Que o Ministério da Ciência e Tecnologia reconheceu as inovações, o que - permitiu ao contribuinte utilizar o benefício instituído pela Lei 11.196/2005;
- Que a Contribuinte controlou em contas específicas, apresentando as comprovações em anexo;
- Que a Receita Federal do Brasil não reconheceu o crédito pleiteado, por entender (erroneamente), que o contribuinte não controlou os gastos em contas específicas, o que motivou a presente manifestação de inconformidade.

[...]

No presente caso, reitera-se, a contabilidade dos custos se deu por setores, de forma clara e precisa do quantum gasto com inovação tecnológica, de modo que a decisão da DRJ não deve prevalecer, pois totalmente destoante dos julgados do CARF sobre a matéria, que tem relativizado a necessidade de contas específicas, quando demonstrado, por outros meios contábeis, a efetiva comprovação do dispêndio.

Dessa forma, entende-se que apenas de forma subsidiária, caso os julgadores não entendam pelo uso de centros de custos como separação de subtítulos, mas pela manutenção da glosa, então, que permitam a reclassificação das contas, devendo ser provido o recurso neste sentido. Ou ainda, que seja convertido o julgamento em diligência para fins de realização, pela DRF, de tais procedimentos, no sentido de se dar uma decisão líquida.

[...]

Desse modo, entende-se que deve ser admitido e provido o presente recurso e, aplicando-se a teoria da causa madura, serem analisadas as provas dos autos, cancelando-se os autos de infração.

Em pedido sucessivo, requer seja provido o recurso para o fim de anular o acórdão recorrido, sendo devolvido os autos à colenda 1ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 1ª. Seção de Julgamento deste Eg. Conselho, para que apreciem as provas dos autos, superando-se a exigência da autoridade fiscal de “somente” aceitar conta específica para controle dos custos.

[...]

Encaminhados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN em 06/09/2021 (fl. 1600), para ciência do recurso especial e da sua admissibilidade, esta ofertou suas contrarrazões (fls. 1601/1607), na qual requer, preliminarmente que “o recurso especial da contribuinte não seja conhecido, pois a recorrente pretende ver reapreciadas provas, o que encontra óbice na aplicação analógica da Súmula 07/STJ, segundo a qual “*a pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial*”.”

No mérito defende que a contribuinte não trouxe aos autos documentação ou esclarecimentos capazes de reverter os valores lançados pela fiscalização, não havendo reparos à decisão de piso e pugna pela sua manutenção.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

### Do Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A PFN em suas contrarrazões se opõe ao conhecimento do recurso especial da contribuinte, sustentando que o único objetivo do mesmo seria o reexame das provas dos autos, o que não se constitui no desiderato desse tipo de recurso.

Esta turma da CSRF, com esta mesma composição, já teve a oportunidade de apreciar idêntica questão em face da mesma contribuinte, ora recorrente, na sessão de julgamento do dia 08/12/2022, ao analisar os recursos especiais objetos dos processos administrativos n.ºs: 13971.902898/2013-40 (paradigma dos processos repetitivos 13971.902627/2015-56 e 13971.902628/2015-09), processo n.º 13971.902897/2013-03 (paradigma dos processos repetitivos 13971.722750/2014-12, 13971.724185/2014-10, 13971.902625/2015-67 e 13971.902626/2015-10), processo n.º 13971.722085/2017-00, (paradigma dos processos repetitivos n.º 13971.722097/2017-26 e 13971.722100/2017-10), ocasião em que a maioria dos membros do colegiado acordaram em não conhecer dos recursos sob o fundamento de ausência de similitude fática entre os recorridos e o acórdão paradigma indicado e admitido, que é o mesmo do presente caso.<sup>1</sup>

Na oportunidade me alinhei ao posicionamento da maioria vencedora dos julgados citados por entender que ficou evidenciada a ausência de similitude fática entre os acórdãos comparados.

Com efeito, examinando os acórdãos paradigma e recorrido é possível identificar importante dessimilitude fática entre ambos no que se refere à discussão sobre a possibilidade de segregação de custos, porém sem “contas específicas”, e a possibilidade de comprovação por meio de outras provas hábeis, e/ou, ainda, a possibilidade de sua reclassificação contábil.

O acórdão recorrido, conquanto seja taxativo quanto à não admitir à reclassificação contábil posterior ao lançamento realizado em contas por centros de custos genéricas, examina e aponta que em momento algum a recorrente se desincumbiu de demonstrar e comprovar os gastos que seriam vinculados às atividades de P&D registrados em contas esparsas na contabilidade, apesar de ter sido reiteradamente instada a fazê-lo no curso da fiscalização. Para além disso, foram apontadas situações específicas que impediriam o gozo do

---

<sup>1</sup> Participaram do 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 Guimarães da Fonseca, Ana Cecília Lustoza da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (presidente). Na oportunidade ficaram vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e, Gustavo Guimarães da Fonseca, sendo designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira. Acórdãos ainda não publicados na data desta sessão.

benefício, como p. ex. as inconsistências e inadequações relacionadas com o controle dos recursos humanos considerados pela empresa como vinculados às atividades de P&D, e a falta de instalações ou equipamentos destinados exclusivamente às atividades de P&D, que impediria considerar as despesas com pessoal de apoio técnico, situações não esclarecidas satisfatoriamente pela contribuinte.

E, por fim, a discussão sobre a possibilidade de reclassificação contábil somente surge em face de um pedido da contribuinte para refazer seus registros em sede de diligência uma vez deferida pelo órgão julgador.

É o que se colhe dos excertos voto condutor do acórdão da DRJ, utilizado como fundamento e razão de decidir pela d. relatora do acórdão recorrido, *verbis*:

[...]

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:

[...]

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:

[...]

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:

[...]

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.

#### DAS PROVAS

A impugnação apresentada pela CIA. HERING veio acompanhada dos seguintes arquivos:

ANEXO I - DEMONSTRAÇÃO DE CÁLCULO (HORAS POR COLABORADOR);

ANEXO II - FORMULÁRIOS ENVIADOS AO MCTI;

ANEXO III- RELATÓRIOS MENSIS (APROVAÇÃO DO PROJETO);

ANEXO IV - RELAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS;

ANEXO V - AMOSTRAGEM DE DOCUMENTO DE DESENVOLVIMENTO.

O ANEXO I traz, em síntese, três planilhas contendo a discriminação dos centros de custo e dos valores de materiais e salários contabilizados como dispêndios em inovação tecnológica nos anos de 2011, 2012 e 2013, repetindo informações já prestadas à autoridade fiscal no curso da fiscalização e já analisadas neste voto. A própria CIA HERING reconhece tal fato no seguinte parágrafo da impugnação (grifamos):

A Impugnante de fato consumiu em suas atividades de pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica o valor de R\$ 9.224.413,42, conforme demonstrou nos relatórios específicos de consumo apresentados durante o curso da fiscalização e que são novamente apresentados no Anexo I desta impugnação.

O ANEXO II, por sua vez, contém três relatórios do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação - MCTI denominados de "Formulário para informações sobre as atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica nas empresas", preenchidos pela CIA. HERING para os anos de 2011, 2012 e 2013, além de textos complementares explicando, em resumo, a metodologia utilizada nos projetos de inovação tecnológica dos anos de 2011 e 2012. Trata-se, portanto, de informações que se situam no âmbito de competência do MCTI e que não trazem fato novo que possa alterar as constatações da ação fiscal.

O ANEXO III inclui três Relatórios Anuais de Incentivos Fiscais do MCTI a respeito da "Lei do Bem", relativos aos anos de 2011, 2012 e 2013, nos quais a CIA. HERING consta como participante, mais o Parecer Complementar do MCTI contendo a

aprovação dos projetos apresentados pela interessada no ano de 2013. Trata-se, mais uma vez, de informações que se situam no âmbito de competência do MCTI e que não trazem fato novo que possa alterar as constatações da ação fiscal.

Analisando-se o ANEXO IV, vê-se que se refere a uma planilha denominada de "Recursos Humanos de 2011 a 2013", que relaciona os participantes dos projetos de inovação tecnológica no período e fornece dados individualizados: CPF, instrução, curso de formação, admissão, cargo, detalhamento da função exercida, demissão e dedicação em cada ano (se exclusiva ou parcial). Tal planilha repete informações já prestadas no curso da ação fiscal e não trazem fato novo que possa alterar as constatações da ação fiscal.

Quanto ao ANEXO V, constata-se que contempla, em síntese, e-mails de pessoas envolvidas no desenvolvimento dos projetos da empresa, incluindo dados, informações e imagens técnicas relativas ao desenvolvimento dos produtos. Repete-se, novamente, que tais informações não trazem fato novo que possa alterar as constatações da ação fiscal, em especial a falta de contabilização em contas específicas e as demais irregularidades observadas nos controles dos dispêndios com recursos humanos e materiais relacionados com o benefício fiscal.

O presente processo segue o rito estabelecido no Decreto nº 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal - PAF). O PAF, com força de lei, determina em seus arts. 15 e 16 que a impugnação contenha as razões e provas que a interessada possua, sendo esse o momento processual para apresentação de tais provas (grifamos):

*Decreto nº 70.235/72:*

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

[...]

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

[...]

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

[...]

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

*§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.*

Extrai-se dos dispositivos acima que a prova documental deve ser apresentada com a impugnação, precluindo o direito de a empresa fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por

motivo de força maior ou que se refira a fato ou a direito superveniente, ou ainda que se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

No mesmo sentido, a Lei n.º 9.784, de 1999, de aplicação subsidiária ao rito processual do Decreto n.º 70.235/72, estabelece, em seu art. 36, que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, em consonância, ainda, com o artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC2 (Lei n.º 13.105/2015):

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;*

O que se observa nos autos é que a interessada não traz documentação ou esclarecimentos capazes de reverter os valores lançados pela fiscalização, o que viola a regra jurídica adotada pelo direito pátrio de que a prova compete ou cabe à pessoa que alega o fato.

#### **DO PEDIDO DE REFAZIMENTO DA CONTABILIDADE E DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL**

A impugnante entende que todos os esclarecimentos sobre os incentivos fiscais em questão foram prestados à fiscalização, e evoca o princípio da verdade material para análise de suas provas acostadas aos autos, alegando que houve interpretação diversa da situação de fato. Ao final, **pleiteia o direito de reclassificar suas contas para atendimento aos preceitos determinados**. Transcrevemos alguns dos trechos da impugnação relacionados com esses pedidos:

[...]

Diante da infundada alegação, faz-se necessário evocar o princípio da verdade material, uma vez que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário.

O princípio da verdade material é o pilar que sustenta o processo administrativo fiscal, sendo uma decorrência do princípio da legalidade. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário. Para garantir essa legalidade, o julgador deve buscar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma, uma vez que é a legalidade do lançamento ou da autuação que está em jogo.

[...]

Todos os esclarecimentos sobre os critérios de utilização dos benefícios foram prestados ao agente fiscal, através de respostas durante a realização da auditoria, entretanto, conforme apontando anteriormente, aparentemente algumas informações não foram levadas em consideração, ou então por falta de conhecimento das instalações onde ocorrem as atividades de pesquisa e desenvolvimento, houve interpretação diversa da situação de fato (verdade material).

[...]

Por entender que está contabilizando corretamente todos os dispêndios de inovação, o contribuinte não pugna pela reclassificação das contas, mas se este órgão entender que são necessários ajustes, os mesmos poderão ser realizados, muito embora já estejam classificados em "contas específicas".

IV - DOS PEDIDOS

[...]

c) caso não se entenda que o uso de centros de custos se encaixa no preceito de "separação por subtítulos" estabelecido pela norma, o que não se espera, seja concedido ao contribuinte o direito de reclassificar suas contas para atendimento aos preceitos determinados, em atenção ao princípio da verdade material, visto a lícita utilização dessas despesas, fato que não se pode olvidar...

Como cedição, o Processo Administrativo Fiscal é regido por princípios, dentre os quais o da verdade material, pelo qual os efeitos tributários devem ser determinados conforme os fatos efetivamente ocorreram. Em outras palavras, a Administração deve aplicar a lei segundo o que efetivamente ocorreu no mundo real, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados. Assim, a autoridade administrativa competente não fica obrigada a restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado pelas partes, podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento.

Contudo, a busca da verdade material deve se compatibilizar com os demais princípios processuais e com as determinações legais específicas. Como é fundamentada no interesse público, deve ser buscada com equilíbrio, respeitando o conjunto harmonioso de princípios do direito positivo, dentre eles o princípio da oficialidade, que obriga a administração a impulsionar o processo até sua decisão terminativa, e o princípio da preclusão, que estipula que as provas devem ser carreadas ao processo juntamente com a impugnação e no devido prazo legal, a menos que fique demonstrada alguma das situações elencadas no § 4º do art. 16 do PAF, o que aqui não se configurou.

É verdade que a impugnante trouxe anexa à peça recursal vários documentos distribuídos em cinco anexos. Contudo, como se demonstrou ao longo deste voto, nenhuma das respostas da CIA. HERING às intimações fiscais nem os documentos anexados à sua defesa explicaram ou justificaram as irregularidades apontadas no Relatório Fiscal.

Como visto, na busca da verdade material, todos os documentos, alegações e esclarecimentos foram levados em conta. Entretanto, a interessada não logrou comprovar o atendimento aos requisitos da legislação aplicável aos programas de inovação tecnológica amparados pela Lei do Bem.

Ademais, não compete à autoridade administrativa demonstrar o direito pleiteado, já que a interessada é que tem o ônus de comprovar a regularidade no atendimento às exigências legais, principalmente por se tratar de um benefício fiscal, que impõe a aplicação de interpretação restritiva quanto à sua aplicação.

Conforme demonstrado no voto, não se trata de inobservância do princípio da verdade material, mas sim do cumprimento, pela autoridade administrativa, de norma da legislação tributária.

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.

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.

#### DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

A impugnante requer, no final de sua peça de defesa, a realização de "diligências legais", fazendo-o nos seguintes termos:

#### IV - DOS PEDIDOS

[...]

c) caso não se entenda que o uso de centros de custos se encaixa no preceito de "separação por subtítulos" estabelecido pela norma, o que não se espera, seja concedido ao contribuinte o direito do reclassificar suas contas para atendimento aos preceitos determinados, em atenção ao princípio da verdade material, visto a lídima utilização dessas despesas, fato que não se pode olvidar, ou subsidiariamente a abertura de prazo para diligências legais visando a comprovação do órgão fiscalizador. [Grifamos.]

Sobre este pedido, vejamos o que dizem os artigos 18 e 28 do Decreto do PAF (grifos nossos):

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

[...]

*Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

Já vimos, nos dispositivos antes reproduzidos dos artigos 15 e 16 do PAF, que a impugnação deverá ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar. Assim, as provas de que disponha a contribuinte relativas aos fatos alegados devem ser carreadas ao processo junto com a peça de defesa. Em não o fazendo, a interessada se submete ao ônus dessa omissão.

Demonstrou-se também que, ao longo da ação fiscal, foram oportunizadas à CIA. HERING prorrogações de prazo e prestadas informações a respeito da documentação exigida nas intimações, através de planilhas contendo os esclarecimentos e os documentos necessários. Como se vê, a CIA. HERING teve pleno conhecimento dos fundamentos que ampararam os autos de infração, incluindo o enquadramento legal, e pôde exercer sem qualquer restrição seu direito de defesa. Caberia à interessada a apresentação de prova em contrário, o que não aconteceu.

Ademais, o procedimento de diligência não se presta para suprir a inércia do contribuinte. Leva-se em conta ainda que as provas acostadas aos autos são aptas a

formar a convicção deste julgador, o que torna a realização de diligência desnecessária por ser dispensável para o deslinde do presente julgamento.

Portanto, estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência, nos termos dos artigos acima transcritos.

[...] (g.n.)

A transcrição dos excertos do voto que fundamenta o acórdão recorrido deixa meridianamente claro que a DRJ e o colegiado *a quo* alinharam diversas razões para o não reconhecimento do benefício fiscal após o exame dos documentos apresentados e esclarecimentos prestados pela recorrente, seja durante a ação fiscal, seja na impugnação, e forte nestas razões indeferiram o pedido de diligências e a possibilidade de reclassificação contábil das despesas que corresponderiam aos gastos com P&D mediante o refazimento da contabilidade.

Muito distinta é a situação constatada no paradigma que conduziu aquele colegiado a aceitar a reclassificação contábil levada a efeito pelo contribuinte que, naquele caso, já existia por ocasião da própria ação fiscal e foi um dos questionamentos feitos pela autoridade fiscal para considerar descumprido o requisito para usufruir do benefício.

Conforme relatado no despacho de admissibilidade, o colegiado *a quo* acatou de o entendimento que já havia sido manifestado anteriormente pelo colegiado da 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção (ora extinta) que após iniciar o julgamento do recurso voluntário houve por bem converter o julgamento em diligência, por meio da Resolução nº1101-000.079, para verificação de outro óbice levantado pela fiscalização com relação ao ano-calendário 2007 concernente ao não reconhecimento do benefício pelo órgão competente do Ministério da Ciência e Tecnologia. O acolhimento foi registrado de forma sintética pelo d. relator do acórdão recorrido, *verbis*:

[...]

Nesse contexto, voltando-se ao Acórdão recorrido, verifica-se 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; 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.

Considerando-se que esses são os dois únicos fundamentos, nos quais a DRF, acompanhada pela DRJ no acórdão recorrido, baseou-se para glosar as respectivas despesas (onze referidos projetos), não caberia a apresentação de nova motivação, como se vê nas conclusões do Termo Conclusivo de Diligência.

Em específico, sobre o quanto requisitado na Resolução em referência, a Fiscalização confirmou que, os onze projetos aprovados pelo INT, como inovação tecnológica, estão entre os projetos considerados pela recorrente em 2007, com base nas disposições da Lei do Bem.

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.**

Sendo assim e considerando que os onze projetos aprovados pelo INT coincidem com os projetos utilizados pela recorrente, concluo que não há fundamento para a glosa das respectivas despesas.

[...](g.n.)

De fato, como bem apontado no despacho de admissibilidade, tanto o relator do voto vencido, quanto do voto vencedor da referida resolução consideraram que a reclassificação fiscal procedida pelo sujeito passivo naquele caso atendiam aos ditames da lei, destacando-se que tal reclassificação ocorrera antes mesmo do início do procedimento fiscal. É o que se extrai dos excertos do voto vencido, *verbis*:

### **C. Da Forma de Registro Contábil para Fins de Fruição do Benefício.**

Resta muito claro, que em nenhum momento seja a norma positivada, seja as regulamentações dela advindas, instituíram qualquer procedimento quanto a forma de lançamento contábil dos dispêndios com P&D pelo contribuinte. A única exigência é de que os valores devem ser controlados contabilmente em contas específicas.

**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.

[...]

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.

Vislumbro, no contexto encimado, que a interpretação restritiva dos artigos 111 e 176 caput do Código Tributário Nacional militam em favor da Recorrente, no tocante as despesas registradas, ainda que por reclassificação, em contas específicas.

[...]

A mim fica claro que o objetivo do requisito contábil (dever meramente instrumental) imposto pelo legislador ordinário foi tão somente assegurar que as autoridades administrativas possam identificar com facilidade e clareza os dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovações tecnológicas, para fins de fiscalização a

aproveitamento do benefício fiscal, sendo que não consigo enxergar em que o procedimento de reclassificação adotada pela Recorrente malogra tal intuito.

Em suma, desde que atendidas as finalidades das exigências postas pela Lei do Bem, é livre o contribuinte para escolher a forma como organiza sua contabilidade, desde que dentro dos limites legais.

Importante destacar ainda, que a reclassificação contábil não se deu no curso do procedimento fiscalizatório, mas anteriormente a ele, no encerramento de cada ano-calendário, o que denota a nítida boa-fé da Recorrente, visando atender ao requisito legal para fruição do incentivo.

[...] (g.n.)

Estas razões foram endossadas pela d. relatora do voto vencedor da Resolução, Conselheira Edeli Pereira Bessa, *verbis*:

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. (g.n.)

Ante o cotejo das decisões recorrida e paradigmática fica claramente demonstrada a falta de similitude fática entre as mesmas, de sorte que não se pode afirmar que o colegiado que proferiu o paradigma aplicaria o mesmo entendimento em face da solicitação de reclassificação contábil formulada pela contribuinte, ora recorrente, ante a um conjunto fático e probatório tão diverso.

Ademais, entendo que os próprios fundamentos da autuação e do acórdão recorrido vão muito além da questão da ausência de contabilização dos dispêndios com P&D em contas específicas, conforme extensamente analisado no voto condutor do recorrido já transcrito, o que conduziria também a uma insuficiência recursal, ainda que acolhido o pleito de refazimento da escrituração contábil, salvo se concedida nova oportunidade à recorrente para esclarecer e comprovar os demais pontos de questionamento da fiscalização, o que implicaria em realização de novo exame fático probatório por parte do colegiado *a quo*, o que a toda evidência, não é cabível.

Ante ao exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial interposto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado