



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



**Processo nº** 13971.724185/2014-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1401-005.552 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de maio de 2021  
**Recorrente** CIA HERING  
**Interessado** FAZENEDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Exercício: 2010

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVAS CONFESSADAS. UTILIZAÇÃO NA COMPOSIÇÃO DO TRIBUTO AO FINAL DO PERÍODO. POSSIBILIDADE.

Na declaração de compensação, com crédito de saldo negativo, cabe computar o valor das estimativas confessadas e cobradas, eis que a decisão de não-homologação implicaria dupla cobrança da mesma dívida.

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**

Exercício: 2010

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a arguição de nulidade suscitada, indeferir o pedido de diligência 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).

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga e André Severo Chaves.

## Relatório

Por bem expor o caso dos autos, reproduzo abaixo o relatório da Delegacia de origem, complementando-o a seguir:

Trata o presente processo de Declaração de Compensação - DCOMP nº 34586.92206.230112.1.3.03-1863, com crédito decorrente de alegado saldo negativo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), PA 31/12/2010, no valor total de R\$ 731.364,55.

A DRF de origem emitiu, Despacho Decisório, por meio do qual não homologou as compensações declaradas, por inexistência de crédito, fundamentado no Parecer Saort/Eac-2 nº 32, de 17/12/2014, sob os argumentos, em síntese:

de que o contribuinte empregou, no saldo negativo, créditos de pagamentos que ele próprio já havia considerado indevidos ou maiores do que o devido;

da impossibilidade de utilizar na composição do saldo negativo dos valores compensados pela Declaração de Compensação nº 24629.44791.021210.1.3.04-5944 visto que não foi homologada

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 11.196, de 2005, pois o sujeito passivo não usou contas contábeis específicas com a finalidade de controlar as despesas com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica. Alega que o contribuinte efetuou o oposto, pois empregou exatamente as mesmas contas que abrigam os lançamentos das despesas das outras atividades da pessoa jurídica, tais como os dispêndios com salários, encargos e demais atividades da empresa.

Cientificado do Despacho Decisório em 05/01/2015, o interessado apresentou Manifestação de Inconformidade em 04/02/2015 alegando, em síntese, que:

“(…)

#### I - Da suposta utilização do Saldo Negativo em Duplicidade

(...)

Como se observa, a fiscalização aponta que o montante de R\$2.119.431,94 (dois milhões e cento e dezenove mil e quatrocentos e trinta e um reais e noventa e quatro centavos) já foi utilizado como crédito nas DCOMP citadas e não podem compor o saldo negativo do período.

Ora, a Manifestante não utilizou em duplicidade os referidos valores, sendo equivocada a leitura realizada pela fiscalização, senão vejamos.

Na DCOMP em análise, (34586.92206.230112.1.3.03-1863) a Manifestante declarou como Saldo Negativo de CSLL do Exercício de 2011 o montante de R\$ 2.850.796,49, assim como consta em sua DIPJ.

Veja-se, porém, que o "Crédito Original na Data de Transmissão" informado é de R\$ 731.364,55, ou seja, esse é o crédito efetivo de saldo negativo que a Manifestante busca compensar através da presente DCOMP em análise nesses autos.

Aliás, veja-se que o valor de R\$ 731.364,55 é decorrente da exata redução dos valores das estimativas já utilizadas nas DCOMP nº 00633.42588.170211.1.3.04-5771 e 03344.12999.170211.1.3.04-8828, conforme se denota no seguinte cálculo:

- Saldo Negativo do Exercício 2011:

+ R\$ 2.850.796,49 - Crédito já utilizado (Estimativa Novembro):

- R\$ 484.194,70 - Crédito já utilizado (Estimativa Dezembro):

- R\$ 1.635.237,24

TOTAL: + R\$ 731.364,55

Ressalte-se que na análise da presente DCOMP, está evidente que a diferença do saldo negativo de R\$ 2.850.796,49 para os R\$ 731.364,55, ou seja, os R\$ 2.119.431,94 não foi objeto de compensação anterior sob a condição de saldo negativo, nem há resquícios no "Saldo do Crédito Original" ali declarados que possibilitem o usufruto desse crédito em "duplicidade" futuramente.

Portanto, a alegação de que a Manifestante se utilizou em duplicidade desses pagamentos é totalmente improcedente e a manutenção da exigência na presente forma, acarretará, outrossim, enriquecimento ilícito em favor do Fisco, fato que não se pode perpetrar.

#### II - Da não homologação da DCOMP 24629.44791.021210.1.3.04-5944

(...)

Novamente se equivocou a fiscalização em desconsiderar o montante de R\$ 73.770,93 do saldo negativo apurado, sob o argumento de que lhe carece o requisito legal de liquidez e certeza do direito creditório, senão vejamos.

A DCOMP 24629.44791.021210.1.3.04-5944 realmente não foi homologada pela autoridade fiscal. Contudo, tal decisão é precária, não definitiva, pois dessa decisão a Manifestante contrapôs Manifestação de Inconformidade, nos autos do PAF 13971.721823/2014-41, que está pendente de análise.

Portanto, nos termos do art. 151, III, do Código Tributário Nacional a exigibilidade concernente a essa parte deve ser suspensa.

Além disso, é evidente que se o crédito supostamente não é líquido e certo em favor do contribuinte, também não pode ser o débito considerado líquido e certo ao Fisco, caso em que estaríamos na crítica posição de "dois pesos e duas medidas", nos mesmos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional.

Ademais, devido à conexão dessa matéria com os autos do PAF 13971.721823/2014-41, sagaz que sejam os presentes autos apensados àquele, a fim de que não ocorra dissonância entre o reconhecimento do crédito e sua homologação.

### III - Dos incentivos fiscais à Inovação Tecnológica

(...)

Para fruição do benefício é necessário que o contribuinte cumpra alguns requisitos, tais como, possuir lucro, possuir certidão de regularidade fiscal e registrar os dispêndios com inovação em CONTAS ESPECÍFICAS.

O próprio parecer emitido pela autoridade fiscalizadora, que reproduz na íntegra os arts. 17 e 19 da referida Lei, aponta claramente que o contribuinte de fato desenvolveu atividades de pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica. Além disso, conforme já aduzido, o Ministério da Ciência e Tecnologia listou o contribuinte como empresa beneficiária dos incentivos fiscais, lembrando que é o único órgão capaz de confirmar se existe ou não inovação de produto/processo, não cabendo a RFB opinar sobre o assunto.

Uma vez que não há dúvidas de que o contribuinte desenvolveu atividades de pesquisa e desenvolvimento tecnológico, o único ponto que necessita ser esclarecido é quanto ao controle contábil em contas específicas.

O mesmo diploma legal (Lei nº 11.196/2005), em seu art. 22, assim prevê:

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

*I - serão controlados contabilmente em **contas específicas**;*

(...)

Como é possível verificar, no próprio texto da Lei é utilizado o plural "CONTAS ESPECÍFICAS", exatamente para que a empresa, possa atender as normas contábeis, bem como aos requisitos para utilização dos incentivos fiscais, ou seja, possa fazer os lançamentos dos dispêndios em contas específicas e ao mesmo tempo possa fazer isso por centro de custos.

Caso o legislador quisesse que empresa utilizasse apenas uma conta contábil específica, teria assim disposto na lei "I - serão controlados contabilmente em conta específica", porém não foi isso que ocorreu. O legislador, determinou que pudessem ser utilizadas CONTAS ESPECÍFICAS, para que os contribuintes pudessem atender as normas contábeis, a legislação do incentivo fiscal, bem como verificar a exatidão dos seus resultados por centro de custo.

O objetivo era que a fiscalização, ao verificar os dispêndios de inovação, pudesse encontrar cada valor informado em suas respectivas contas específicas, e foi exatamente este o procedimento adotado pelo contribuinte.

A documentação em anexo apresentada, está 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 tendo razão alguma para a glosa do crédito com base nesta alegação infundada.

Segundo estudo elaborado pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Ipecafi), aprovado e divulgado pelo Instituto dos Auditores Independentes

do Brasil [Ibracon] e referendado pela Comissão de Valores Mobiliários, a Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

O Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações<sup>1</sup> (p.30 e 31), ao discorrer sobre os objetivos da contabilidade preceitua que:

(...)

Para atingir o objetivo principal da contabilidade, o contribuinte adotou a sistemática de contabilização por centro de custos, ou seja, as contas contábeis apresentadas, são na verdade um resumo de inúmeras contas contábeis específicas, decorrentes de centros de custos específicos, o que torna a contabilidade da empresa um instrumento hábil, capaz de prover seus usuários com maior precisão, acuracidade e confiabilidade.

Quando intimado para apresentar a memória de cálculo dos valores dos dispêndios com inovação tecnológica e depreciação integral, o contribuinte apresentou memória de cálculo indicando os valores e as respectivas CONTAS contábeis ESPECÍFICAS em que foram registrados tais lançamentos.

A autoridade fiscalizadora, ao analisar as tabelas apresentadas (fls.339 a 355), não levou em consideração, e 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, devem ser replicadas por centro de custo, o que não altera as informações em CONTAS ESPECÍFICAS.

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.

O sistema contábil do contribuinte é composto por mais de 500 (quinhentos) centros de custos (Anexo I), e todos possuem uma estrutura de Plano de Contas, fato que levou o agente fiscal a concluir, equivocadamente (por considerar apenas o Plano de Contas), que o contribuinte não controlou os dispêndios em contas contábeis específicas.

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.

A adoção de centros de custos facilita a apuração dos gastos relacionados com os vários setores da empresa, inclusive neste caso, em especial com as atividades de inovação tecnológica.

Os centros de custos são constituídos por setores da empresa que executam atividades homogêneas, permitindo assim 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 1282/10.

(...)

Ora, o contribuinte atendeu todas as legislações, da forma como adotou seu plano de contas. Está contabilizando seus gastos de acordo com a legislação acima, bem como realizando todos os registros em contas específicas, conforme dispõe a legislação da Inovação Tecnológica.

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".

(...)

Assim, para restabelecer a verdade material, o contribuinte entende que a DRJ deve homologar as compensações efetuadas.

#### DO PEDIDO

Diante de todo o exposto requer:

1. o recebimento da presente Manifestação de Inconformidade, suspendendo os efeitos do Despacho Decisório objeto do Parecer SAORT/EAC-2 n.º 32;
2. a homologação da Declaração de Compensação n.º 34586.92206.230112.1.3.03-1863, devido à/ao (i) total legitimidade do crédito pleiteado de saldo negativo do exercício de 2011, na forma em que declarado na referida DCOMP, (n) apensação dos presentes autos aos autos do PAF 13971.721823/2014-41 pela conexão material e (iii) pleno atendimento à norma, com a separação das contas por subtítulos, através do uso de centros de custos constantes em cada lançamento contábil, que identificam claramente as despesas com inovação tecnológica e que determinam o saldo negativo de CSLL - Ajuste Anual do ano calendário de 2010 na forma em que declarado;
3. 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 lédima utilização dessas despesa, fato que não se pode olvidar, ou subsidiariamente a abertura de prazo para diligências legais visando a comprovação do órgão fiscalizador."

Quando do julgamento pela Delegacia de Juiz de Fora, a decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

SALDO NEGATIVO DE CSLL. ESTIMATIVAS COMPENSADAS. COMPENSAÇÕES NÃO HOMOLOGADAS. AUSÊNCIA DE CERTEZA E LIQUIDEZ.

Os valores mensalmente apurados por estimativa, a título de antecipação de CSLL, somente são passíveis de dedução do imposto devido apurado no ajuste anual quando efetivamente "pagos". Na hipótese das estimativas terem sido informadas em declaração de compensação e esta não ter sido homologada ou ter sido considerada não declarada, há que se considerar que não ocorreu a efetividade do "pagamento".

INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. DISPÊNDIOS. BENEFÍCIO FISCAL. REQUISITOS.

Na determinação do lucro real os dispêndios com pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica somente poderão ser deduzidos se forem controlados contabilmente em contas específicas.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

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

I – Nulidade do lançamento. Vícios de motivação

Argui a nulidade da decisão da Delegacia de origem pois o termo centro de custos sequer é localizado no voto.

II – Não homologação da DCOMP 24629.44791.0212 10.1.3.04-5944

Que foi desconsiderado o montante de R\$73.770,93 pago com estimativas compensadas e que compõe o saldo negativo. Requereu fosse apensado esse processo àquele de número 13971.721823/2014-41 a fim de que não ocorra dissonância entre o reconhecimento do crédito e sua homologação.

III – requereu que esse fosse julgado em conjunto com os processos administrativos 13971.902625/2015-67 e 13971.902626/2015-10, pois tratam do mesmo saldo negativo de CSL de 2010.

IV- Do incentivo de P&D

Que é possível verificar pela simples análise das informações, que todos os dados pertinentes à comprovação da origem do crédito já foram juntados aos autos e que “a Cia. Hering não deixou de segregar a despesa na forma como prescrita na Lei nº 11.196/2005, havendo tão somente empenho do Fisco em desqualificar crédito legítimo. Todas essas despesas estão devidamente registradas em centros de custos específicos (subclassificação de conta contábil), cumprindo o comando legal do art. 22, I da Lei nº 11.196/2005, vez que são claramente identificáveis.”

Por fim, requer:

1. Homologação da declaração de compensação nº 34586.92206.230112.1.3.03-1863, devido à total legitimidade do crédito pleiteado de saldo negativo do exercício de 2011, na forma em que declarado na referida Dcomp, a apensação dos presentes autos aos autos do PAF 13971.721823/2014-41, 13971.902625/2015-67 e 13971.902626/2015-10 pela conexão material;

2. Exclusão da base de cálculo da CSLL, dos dispêndios com inovação tecnológica do ano-calendário de 2010, por conta da existência inequívoca do desenvolvimento de atividades de inovação tecnológica e atendimento à legislação, com a correta classificação contábil dos mesmos;

3. Se necessário, abrir prazo para diligências legais, a fim de reestabelecer a verdade material, para que tudo que foi alegado, seja comprovado pelo órgão fiscalizador;

4. Apesar de ter plena convicção de que efetuou os controles dos dispêndios em contas específicas, se o Órgão Julgador avaliar conveniente, seja subsidiariamente concedido o direito de reclassificação das contas.

Este é o relatório do essencial.

## Voto

Conselheira Letícia Domingues Costa Braga, Relatora.

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Cuidam os autos de pedido de compensação de saldo negativo de CSLL do ano de 2010, no valor de R\$731.364,55.

### I - Preliminar

Argui em sede preliminar a “nulidade” do lançamento, tendo em vista que a Delegacia deixou de analisar o benefício fiscal de pesquisa e desenvolvimento, tendo em vista que o termo “centro de custos” sequer é localizado no voto.

Entretanto, não assiste razão à Contribuinte, a questão foi devidamente analisada pela Delegacia de origem às fls. 12 a 16 do voto, sendo certo que a expressão da lei não fala em “centro de custos” e sim “contas específicas”<sup>1</sup> e está repetida inúmeras vezes, conforme comprova o texto abaixo:

“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 recursos humanos e serviços de terceiros, referentes à 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 o seu título, por si só, já revelam a exclusividade do seu conteúdo.”

Nesse sentido, nego provimento à preliminar arguida.

### II – Das compensações não homologadas

Apesar do entendimento do entendimento da Delegacia de origem, solução de consulta da receita e parecer da Receita já concluíram que em caso de compensação de estimativas, caso não haja crédito ou se for indeferida a compensação, os valores devem ser cobrados processo de compensação, sendo considerado o crédito, conforme Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2006 e no Parecer/PGFN/CAT nº 88/2014, além do Parecer Normativo COSIT 02/2018, cujas ementas estão abaixo transcritas:

Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 18, de 13 de outubro de 2006:

Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Dcomp, e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ.

---

<sup>1</sup> Art. 22. Os dispêndios e pagamentos de que tratam os arts. 17 a 20 desta Lei:  
I - serão controlados contabilmente em contas específicas; e (...)

PARECER PGFN/CAT/Nº 88/2014:

Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Opção por tributação pelo lucro real anual. Apuração mensal dos tributos por estimativa.

Lei nº 9.430, de 27.12.1996. Não pagamento das antecipações mensais. Inclusão destas em Declaração de Compensação (DCOMP) não homologada pelo Fisco. Conversão das estimativas em tributo após ajuste anual. Possibilidade de cobrança.

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DE ESTIMATIVAS POR COMPENSAÇÃO. ANTECIPAÇÃO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. 31 DE DEZEMBRO. COBRANÇA. TRIBUTO DEVIDO.

Os valores apurados mensalmente por estimativa podiam ser quitados por Declaração de compensação (Dcomp) até 31 de maio de 2018, data que entrou em vigor a Lei nº 13.670, de 2018, que passou a vedar a compensação de débitos tributários concernentes a estimativas.

Os valores apurados por estimativa constituem mera antecipação do IRPJ e da CSLL, cujos fatos jurídicos tributários se efetivam em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário. Não é passível de cobrança a estimativa tampouco sua inscrição em Dívida Ativa da União (DAU) antes desta data.

No caso de Dcomp não declarada, deve-se efetuar o lançamento da multa por estimativa não paga. Os valores dessas estimativas devem ser glosados. Não há como cobrar o valor correspondente a essas estimativas e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL.

No caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório que não homologou a compensação for prolatado antes de 31 de dezembro, e não foi objeto de manifestação de inconformidade, não há formação do crédito tributário nem a sua extinção; não há como cobrar o valor não homologado na Dcomp, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL. No caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data e for objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento, então o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), pois ocorrem três situações jurídicas concomitantes quando da ocorrência do fato jurídico tributário: (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31/12; (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário; (iii) o crédito tributário está extinto via compensação. Não é necessário glosar o valor confessado, caso o tributo devido seja maior que os valores das estimativas, devendo ser as então estimativas cobradas como tributo devido.

Se o valor objeto de Dcomp não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou a base negativa da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança. Dispositivos Legais: arts. 2º, 6º, 30, 44 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; arts. 52 e 53 da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017; IN RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017. e-processo 10010.039865/0413-77”

Nesse sentido, esta Turma tem decidido de forma recorrente que as estimativas quitadas através de compensação não homologada podem compor o saldo negativo do período, haja vista a possibilidade de referidos débitos serem cobrados com base em Pedido de Restituição/Declaração de Compensação (PER/DCOMP). Assim, não caberia a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na Declaração de Informações Econômico fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

As estimativas compensadas são as seguintes:

<i>PER/DCOMP</i>	<i>Período da estimativa</i>	<i>Valor Compensado</i>
24629.44791.021210.1.3.04-5944	Janeiro	4.189,02
24629.44791.021210.1.3.04-5944	Fevereiro	13.149,42
24629.44791.021210.1.3.04-5944	Março	21.387,05
24629.44791.021210.1.3.04-5944	Abril	17.113,96
24629.44791.021210.1.3.04-5944	Maio	17.931,48
<i>Soma</i>		<i>73.770,93</i>

Entretanto, a unidade de origem refez os cálculo de CSLL a pagar no ano calendário que resultou no valor de R\$ 130.416,64.

Assim, por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, reconhecendo para reconhecer o valor de R\$73.770,93 como estimativa paga, sem contudo autorizar que esse valor seja utilizado para compensar qualquer tributo, tendo em vista que o valor devido a título de CSLL é de R\$130.416,64.

Quanto ao requerimento da Contribuinte de apensar essa àquele onde está controlada as estimativas compensadas, qual seja PAF n.º 13971.721823/2014-41, esse processo não se encontra no CARF, sendo também que não resta qualquer prejuízo à recorrente a não apensação desses autos.

### **III – Julgamento em conjunto dos autos dos processos 13971.902625/2015-67 e 13971.902626/2015-10**

Com relação ao pedido de julgamento em conjunto, certo é que esses autos estão para serem julgados por essa relatora nessa mesma sessão.

### **IV- 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 essas não cumpriram os requisitos legais para a dedutibilidade dos valores, conforme abaixo:

Da interpretação conjunta dos já reproduzidos artigos 19, 22 e 24 da Lei n.º 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 relembrar o significado do termo "controle" constante do inciso I do artigo 22 da Lei nº 11.196/2005, já mencionado neste voto: este termo implica que o registro deve ocorrer no momento da ocorrência dos fatos, sem o quê não há que se falar em controle. O sentido etimológico da expressão "controle" é: "ato, efeito ou poder de controlar; domínio; governo; ...", enfim, é uma conduta que pressupõe a contemporaneidade com os fatos de interesse.

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

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

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

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

Assim, conduzo meu voto para afastar as arguições de nulidade, negar provimento ao pedido de diligência e negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga