



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.902626/2015-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.550 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de maio de 2021
Recorrente CIA HERING
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(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, Thiago Dayan da Luz Barros (suplente convocado), 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 relatório da Delegacia de origem, complementando-o a seguir:

Trata o presente processo da Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório com nº de rastreamento 102768765 (fl. 25), que, nos seguintes termos, não homologou a Declaração de Compensação (Dcomp) nº 00633.42588.170211.1.3.04-5771 (fls. 20 a 24):

2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP	DATA DA TRANSMISSÃO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
00633.42588.170211.1.3.04-5771	17/02/2011	Pagamento Indevido ou a Maior	13971-902.626/2015-10

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

A análise do direito creditório está limitada ao valor do "crédito original na data de transmissão" informado no PER/DCOMP, correspondendo a 484.194,70.
A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Características do DARF discriminado no PER/DCOMP

PERÍODO DE APURAÇÃO	CÓDIGO DE RECEITA	VALOR TOTAL DO DARF	DATA DE ARRECADAÇÃO
30/11/2010	2484	1.750.439,81	30/12/2010

UTILIZAÇÃO DOS PAGAMENTOS ENCONTRADOS PARA O DARF DISCRIMINADO NO PER/DCOMP

NÚMERO DO PAGAMENTO	VALOR ORIGINAL TOTAL	PROCESSO(PR)/ PERDCOMP(PD)/ DÉBITO(DB)	VALOR ORIGINAL UTILIZADO
5392497232	1.750.439,81	Db: cód 2484 PA 30/11/2010	1.750.439,81
VALOR TOTAL			1.750.439,81

Diante da inexistência do crédito, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada.
Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/07/2015.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
493.200,72	98.640,14	210.300,78

Para verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontro", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".
Enquadramento legal: Arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A Dcomp em questão se baseia em alegado pagamento a maior de DARF código 2484, referente ao recolhimento da estimativa mensal da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) correspondente ao período de apuração novembro de 2010, para os contribuintes obrigados ao regime do lucro real, com crédito original na data de transmissão de R\$ 484.194,70.

A interessada foi cientificada do referido Despacho Decisório em 15/07/2015 (fl. 30) e, em 14/08/2015, apresentou manifestação de inconformidade (fls. 2 a 12),

que veio acompanhada de documento de identificação e de atas publicadas no Diário Oficial de Santa Catarina (fls. 13 a 19), e na qual, em resumo, assim se pronunciou:

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

[...]

SUBSTRATO FÁTICO

A Manifestante é sociedade empresária que tem por objeto a fabricação e a comercialização de produtos, da indústria de fiação, tecelagem, malharia e confecções em geral.

Obrigada à apuração pelo Lucro Real, recolhe mensalmente a título de antecipação as estimativas de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) quando devidas, através de DARF no código 2484.

Em relação ao ano calendário de 2010, consoante sua DIPJ, (ficha 17) apurou no cálculo anual do Lucro Real um excesso de pagamento das estimativas mensais, totalizando R\$ 2.850.796,49, (dois milhões e oitocentos e cinquenta mil, setecentos e noventa e seis reais e quarenta e nove centavos) montante que passou a figurar como saldo negativo de CSLL.

A apuração do saldo negativo ocorreu porque durante o ano calendário de 2010, a Manifestante apurou as antecipações devidas pela Receita Bruta Acumulada, resultando ao final do ano, pela apuração pelo Lucro Real, um excesso de recolhimento das referidas antecipações.

A DIPJ, - a qual declara estar em posse dessa autoridade fiscal - demonstra a seguinte composição de valores em relação às antecipações mensais de CSLL ocorridas no ano calendário de 2010:

Estimativas	Estimativa Mensal Devida	Estimativa Mensal Paga e/ou Compensada	Saldo
DIPJ	FICHA 16	FICHA 17	
01/2010	188.422,74	189.578,91	1.156,17
02/2010	1.006.906,50	1.006.906,49	(0,01)
03/2010	883.478,34	874.034,97	(9.443,37)
04/2010	1.424.624,55	1.424.624,55	0,00
05/2010	1.240.458,02	1.240.458,02	0,00
06/2010	1.164.276,33	1.164.276,33	0,00
07/2010	1.281.643,12	1.281.643,12	0,00
08/2010	1.202.940,35	1.202.940,35	0,00
09/2010	1.342.530,34	1.342.530,34	0,00
10/2010	1.766.836,60	1.766.836,60	0,00
11/2010	1.752.177,33	1.750.439,81	(1.737,52)
12/2010	1.635.237,24	1.635.237,24	0,00
TOTAIS	14.889.531,46	14.879.506,73	(10.024,73)

Ressalve-se que as antecipações dos meses de 03/2010 e 11/2010 nos valores de R\$ 9.443,37 e R\$ 1.737,52 respectivamente, foram objeto de cobrança por meio do Termo de Intimação nº 100000008604208 de 25/10/2012, (ANEXO II) e já estão adimplidas pela Manifestante, com o pagamento dos referidos débitos em 20/11/2012,

(comprovantes nas fls. 4 e 13 do ANEXO III) embora tais valores não estejam compondo o saldo negativo de R\$ 2.850.796,49.

Aliás, o valor devido pela apuração pelo Lucro Real conforme consta na FICHA 17 de sua DIPJ é de R\$ 12.028.710,24, onde pelo detalhamento a seguir se comprova o crédito objeto das referidas DCOMP:

[...]

Assim, considerando os pagamentos realizados no montante de R\$ 14.879.506,73 que seguem como ANEXO III está evidenciado o saldo negativo de CSLL no montante de R\$ 2.850.796,49.

Após esse contexto inicial, está clara a existência de crédito oriundo de saldo negativo de CSLL em favor da Manifestante, este, no montante de R\$ 2.850.796,49, o que não se pode olvidar (vide ressalva na nota de rodapé "3" nesta página).

Pois bem; de posse do referido saldo negativo, a Manifestante visando utilizar o crédito resultante, apresentou as seguintes DCOMP com seus respectivos valores (destaque na que está sendo objeto nesta Manifestação de Inconformidade):

DCOMP	CRÉDITO ORIGINAL	TIPO CRÉDITO DECLARADO
03344.12999.170211.1.3.04-8828	1.635.237,24	Pagamento Indevido ou a maior
00633.42588.170211.1.3.04-5771	484.194,70	Pagamento Indevido ou a maior
34586.92206.230112.1.3.03-1863	731.364,55	Saldo Negativo de CSLL
TOTAL	2.850.796,49	

Ocorre que (...) a autoridade fiscal entendendo pela inexistência do crédito, fato inverídico conforme acima demonstrado, decidiu não homologar a compensação conforme Fundamentação, Decisão e Enquadramento Legal discriminado a seguir (...):

[...]

Ora, está claro o direito creditório da Manifestante em relação ao saldo negativo apurado, pelo que o direito creditório deve restar reconhecido e ao final, o PER/DCOMP em análise totalmente homologado, apurando-se suficiente para abater os débitos ali declarados, conforme as razões e referências a seguir.

DIREITO CREDITÓRIO versus REQUISITOS FORMAIS

Inicialmente, é imperioso ressaltar que o Código Tributário Nacional (CTN) não condiciona o direito à restituição de indébitos tributários a requisitos meramente formais, senão vejamos:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo Indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, da determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

(Grifou-se)

Ora, ao negar o evidente direito creditório da Manifestante, a autoridade fiscal está afrontando o comando disposto pelo código, na medida em que este não determina vinculação do direito ao preenchimento de alguma forma.

Havendo o recolhimento do tributo em montante superior ao que é devido, nasce o direito ao contribuinte em requerer a restituição. E neste ponto, está evidente a existência do saldo negativo da CSLL, estampado em obrigação acessória (DIPJ) que demonstra abertamente os cálculos e rubricas, que refletem seus registros contábeis e fiscais.

Neste sentido já asseverou o Tribunal Regional Federal da 4ª Região Fiscal (PR, SC e RS) em suas duas Turmas que (i) as compensações não podem ter a homologação negada por erros de preenchimento, como o caso enfrentado pela ora Manifestante e (ii) deve se prezar pelo princípio da verdade material:

[...]

Portanto, está claro que a não homologação da compensação atrelada a requisitos meramente formais não pode persistir, pois se submetida ao crivo do Poder Judiciário, será julgada totalmente improcedente e poderá acarretar em sucumbência contra a União, por contrariar o que é disciplinado pelo CTN em relação ao direito creditório.

DA NATUREZA DO PAGAMENTO DAS ESTIMATIVAS

A sistemática de apuração dos tributos federais em relação ao Lucro Real, no caso, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) possui liame obrigacional de recolhimento de antecipações do tributo devido.

Essas antecipações são "estimativas" do que os contribuintes teoricamente possuirão como devido ao final do período, conforme já asseverou o TRF4, ao analisar a base legal da obrigatoriedade nesses recolhimentos estabelecida pelos artigos 2º e 6º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

[...]

Está claro, portanto, que o que vale efetivamente é a apuração pelo Lucro Real, onde que, sendo os pagamentos das estimativas mensais superiores ao cálculo anual, tais estimativas presuntivas recolhidas em excesso se tratam de um 'pagamento indevido ou a maior do que o devido' em relação ao ano calendário, que também são denominadas como 'saldo negativo' do período.

Portanto, o pagamento das estimativas não poderiam estar vinculadas a competências mensais, fazendo parte inclusive de obrigação acessória DCTF, onde se declara a "estimativa mensal" como valor devido do tributo. Tal terminologia não se mostra adequada e não pode assim, servir de base para não reconhecer a disponibilidade de um crédito existente, ao menos em relação aos tributos IRPJ e CSLL apurados pelo Lucro Real anual, onde a apuração é anual.

DO ERRO FORMAL, DA VERDADE MATERIAL E DA COMPENSAÇÃO

[...]

Já se demonstrou que o direito creditório da Manifestante existe, tanto pelo substrato fático e documentação aportada ao presente, onde é possível visualizar o crédito pleiteado de plano, não havendo o que se falar em indisponibilidade de valores para compensação.

Assim, não pode esta r. Entidade considerar um erro formal na apresentação da DCOMP para negar o claro direito ao crédito existente. E para comprovar o supra

alegado junta a documentação que segue como ANEXO IV, listada á seguir, sem prejuízo de outros que esta autoridade julgar necessário:

- registros contábeis da conta no ativo do CSLL a recuperar;

- "LACOS".

Tais documentos, comprovam a verdade material existente da base de cálculo da CSLL devida no ano calendário de 2010 e as deduções que resultaram na apuração do saldo negativo.

Diante deste cenário, não restam dúvidas quanto ao direito creditório pleiteado, devendo as declarações de compensação apresentadas surtirem seus efeitos legais, a saber, a extinção dos débitos ali aviados, nos termos da legislação de regência (CTN):

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II -a compensação;

[...]

(Grifou-se)

[...]

Portanto, está evidente o direito creditório da Manifestante, merecendo ser sua Declaração de Compensação homologada à luz dos princípios legais e das provas juntadas na presente Manifestação.

DA DISPONIBILIDADE DO CRÉDITO RELATIVO AO SALDO NEGATIVO

Por fim, apenas para demonstrar a disponibilidade do direito creditório, se observa que um dos PER/DCOMP apresentados (34586.92206.230112.1.3.03-1863) utilizou a forma no programa como "saldo negativo" apurado no ano calendário de 2010.

Este fato comprova que a disponibilidade do saldo remanescente para utilização do presente PER/DCOMP, conforme procedido pela Manifestante:

DCOMP	CRÉDITO ORIGINAL	TIPO CRÉDITO DECLARADO
03344.12999.170211.1.3.04-8828	1.635.237,24	Pagamento Indevido ou a maior
00633.42588.170211.1.3.04-5771	484.194,70	Pagamento Indevido ou a maior
<u>34586.92206.230112.1.3.03-1863</u>	<u>731.364,55</u>	<u>Saldo Negativo de CSLL</u>
TOTAL	2.850.796,49	

Como se observa, os três PER/DCOMP apresentados utilizaram o mesmo saldo negativo constante da DIPJ, comprovando sua lúdima utilização, não havendo razão em não reconhecê-los como parte dele, eis que fecham exatamente com o saldo negativo apurado de R\$ 2.850.796,49.

DO PEDIDO

Ex Positis, diante dos fatos narrados e das provas juntadas, verifica-se a existência do crédito pleiteado, pelo que merece ser homologada a compensação e declarado extinto o crédito tributário exigido pelo processo em epígrafe, evidenciando-se haver saldo suficiente capaz de suportar a respectiva compensação.

Assim, é de se HOMOLOGAR a COMPENSAÇÃO efetivada através do PER/DCOMP 00633.42588.170211.1.3.04-5771, pela existência do saldo de crédito pleiteado,

extinguindo o crédito tributário compensado, nos termos do art. 156, II da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN) e do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Nestes Termos,

Pede Deferimento.

Em face da Manifestação de Inconformidade apresentada pela CIA. HERING, o processo retornou à DRF de origem para realização de diligência, mediante o Despacho de Diligência nº 41, de 31/03/2017 (fls. 33 a 37), contendo as seguintes considerações finais:

Dessa forma, verifica-se a existência de razões de fato e de direito alegadas pelo contribuinte somente na manifestação de inconformidade para apurar o suposto indébito.

Deve, portanto, a autoridade administrativa da RFB apreciar as razões de fato e de direito alegadas pelo interessado para apurar o suposto indébito e, sendo o caso, providenciar a apuração da liquidez e certeza do crédito pleiteado, considerando todas as provas trazidas aos autos e outras que julgar imprescindíveis para apurar a verdade material. A título de observação, ressalte-se que, em análise de outros processos do contribuinte, o motivo ensejador do

crédito alegado e da retificação da DCTF foi a utilização de incentivos fiscais para deduções do IRPJ e da CSLL.

Diante do exposto, em busca da verdade material, e nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, encaminho este processo à DRF/Blumenau/SC, para que a autoridade fiscal diligencie junto à empresa e verifique junto à sua escrituração e aos documentos que a respaldam, a efetiva existência do alegado pagamento a maior de CSLL (código 2484).

[...]

Após as providências que julgou cabíveis, a DRF de origem (DRF/Blumenau) exarou a Informação Fiscal de fls. 66 a 87, acompanhada do anexo de fls. 64 e 65, que, em síntese, traz a seguinte resposta ao que foi solicitado no Despacho de Diligência nº 41 (transcrevem-se trechos):

INFORMAÇÃO FISCAL

ASSUNTO: DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

- Declaração de compensação voltada à utilização de pagamento indevido ou a maior de CSLL realizado em 30/12/2010, para compensar débito de estimativa de IRPJ apurado no mês de janeiro de 2011.

- Crédito não reconhecido e não homologação das compensações.

Conclusão pelo indeferimento.

RELATÓRIO

Trata-se de compensação tributária formalizada mediante o Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) nº 00633.42588.170211.1.3.04-5771 (fs. 20/24). O sujeito passivo afirma que o crédito

decorre de pagamento indevido ou maior que o devido de CSLL e totaliza R\$ 484.194,70.

[...]

A contribuinte na manifestação de inconformidade complementa em suas alegações que ocorreu erro formal na DCOMP, comprovando-o através do Anexo IV, além de outros como “registros contábeis da conta no ativo do CSLL a recuperar” e “LACOS”, conforme se transcreve abaixo:

Assim, não pode esta r. Entidade considerar um erro formal na apresentação da DCOMP para negar o claro direito ao crédito existente. E para comprovar o supra alegado junta a documentação que segue como ANEXO IV, listada á seguir, sem prejuízo de outros que esta autoridade julgar necessário:

- registros contábeis da conta no ativo do CSLL a recuperar;

- "LACOS".

Tais documentos, comprovam a verdade material existente da base de cálculo da CSLL devida no ano calendário de 2010 e as deduções que resultaram na apuração do saldo negativo.

Deve-se destacar que no processo a contribuinte não anexou os documentos acima citados. Más, entende-se que o Anexo IV, refere-se a despesas com inovação tecnológica constantes da DIPJ retificadora, que apresentou como comprovação nos processos de nºs 13971.902897/2013-03, 13971.902898/2013-40, 13971.902627/2015-56 e 13971.902628/2015-09.

[...]

Com base no art. 76 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012 e em atendimento à diligência determinada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, a contribuinte foi intimada em 27 de abril de 2017, através do Termo de Diligência Fiscal nº 006 / 2017, a prestar esclarecimentos e apresentar documentos e registros constantes da escrituração que comprovem o pagamento indevido ou a maior utilizado em compensação de débito no PERDCOMP nº 00633.42588.170211.1.3.04-5771, tendo sido solicitado o quesito abaixo:

Item	Quesito
01	<i>Apresentar os registros constantes da escrituração, documentos e esclarecimentos, que comprovem o pagamento indevido ou a maior de CSLL (código 2484) no valor de R\$ 484.194,70 (que conforme descrito na manifestação de inconformidade datada de 14/08/2015, refere-se a crédito utilizado no PERDCOMP nº 00633.42588.170211.1.3.04-5771, parte integrante do saldo negativo do valor de R\$ 2.850.796,49 constante da ficha 17 – linha 83 da DIPJ 2011 – Período de apuração 01/01/2010 a 31/12/2010).</i>

Em atendimento ao Termo de Diligência Fiscal, a contribuinte, através de seu procurador, anexou resposta às folhas 50 a 63 do processo em que se transcreve:

2. Inicialmente, é importante destacar que a Intimada realizou excesso de pagamento das estimativas mensais de CSLL naquele ano-calendário gerando um saldo negativo de CSLL, o que motivou a entrega da referida Declaração de Compensação. É possível demonstrar o montante recolhido em excesso pelo seguinte quadro:

Base de cálculo da CSLL de 2010 (linha 68 da ficha 17 da DIPJ e pág. 37 do LACOS)	134.828.660,58
Total da CSLL (linha 71 da ficha 17 da DIPJ)	12.157.800,41
(-) Isenção s/ Depr. de bens do ativo imobilizado (linha 73 da ficha 17 da DIPJ)	(129.017,47)
(-) CSLL retida p/ órgãos, autarquias e fund. Federais (linha 77 da ficha 17 da DIPJ)	(72,70)
= CSLL devida	12.028.710,24
(-) CSLL mensal paga por estimativa (linha 81 da ficha 17 da DIPJ)	(14.879.506,73)
= CSLL a pagar (linha 83 da ficha 17 da DIPJ)	(2.850.796,49)

3. O excesso no pagamento nas estimativas mensais acima sintetizado motivaram a Intimada à entrega das DCOMP's, da seguinte forma:

Valor recolhido	Valor da guia	Valor do pagto. indevido ou a maior	Nº da DCOMP
Guia CSLL dez/10 - recolhida em 31/01/11	1.635.237,24	1.635.237,24	03344.12999.170211.1.3.04-8828
Guia CSLL nov/10 - recolhida em 30/12/10	1.750.439,81	484.194,70	00633.42588.170211.1.3.04-5771
PER/DCOMP - saldo negativo CSLL	731.364,55	731.364,55	34586.92206.230112.1.3.03-1863
TOTAL da CSLL PAGA INDEVIDAMENTE OU A MAIOR		2.850.796,49	

4. Conforme já demonstrado e arrazoado na Manifestação de Inconformidade, o saldo de R\$ 2.850.796,49 refere-se a saldo negativo de CSLL. As DCOMP entregues (conforme quadro acima) quiseram refletir esse fato. Não há e nem nunca houve pela Intimada utilização indevida do valor que lhe é de direito —tanto que a última DCOMP de nº 34586.92206.230112.1.3.03-1863 ao utilizar a "forma" própria prevista no programa PER/DCOMP (de saldo negativo) considerou o saldo ainda existente para utilização do crédito, considerando as DCOMP anteriores.

5. Assim, pode-se concluir que o valor de R\$ 484.194,70, se refere à parte do pagamento da estimativa mensal de CSLL do período de apuração de novembro 2010, paga em excesso em relação à apuração anual.

Anexou, juntamente à resposta ao Termo de Diligência Fiscal, os seguintes documentos:

- Cópia do LACOS nº 1 de 2010, páginas 35 a 37;
- Ficha 17 da DIPJ 2011, ano-calendário 2010;
- Cópia do DARF da CSLL de Dezembro de 2010;
- Cópia do instrumento de procuração.

É o Relatório.

FUNDAMENTAÇÃO

Em princípio, constata-se que a contribuinte apresentou DIPJ 2011 retificadora na data de 19/01/2012, alterando o valor do saldo negativo de CSLL de R\$ 2.084.924,44 para R\$ 2.850.796,49.

[...]

Em análise a DIPJ 2011 retificadora, observa-se que a contribuinte incluiu o valor de R\$ 8.645.524,04 na linha 57 da ficha 17, que se refere a "Dispêndios com Inovação

Tecnológica (Lei nº 11.196/2005, art. 19).” e o valor de R\$ 110.145,46, na linha 59 da ficha 17, que se refere a “Depreciação Integral (Lei nº 11.196/2005, art. 17, III), motivo que alterou a apuração do saldo negativo da CSLL.

A contribuinte nos outros processos analisados (n.ºs 13971.902897/2013-03, 13971.902898/2013-03, 13971.902627/2015-56 e 13971.902628/2015-09), alegou que o motivo de incluir este valor nas DIPJ retificadoras 2012 e 2013, alterando os valores do débitos de IRPJ e de CSLL nas DCTF retificadoras apresentadas à RFB, foi decorrente da homologação de incentivos fiscais da Lei nº 11.196 de 2005, conforme itens 121 e/ou 144 da lista constante do Anexo IV do Relatório Anual da utilização de incentivos fiscais constantes do Anexo V, ora anexados nestes processos.

Para fins de análise, transcreve-se a legislação que trata da compensação dos tributos federais, e posteriormente a que se refere aos dispêndios com inovação tecnológica e depreciação integral da Lei nº 11.196/2005, objeto de análise neste processo.

[...]

Com relação à análise do crédito do saldo negativo da CSLL apurada em 31/12/2010, esta já foi realizada no processo de nº 13971.724185/2014-10 (quando se analisou o PER/DCOMP nº 34586.92206.230112.1.3.03-1863), não tendo sido reconhecido os créditos nos valores de R\$ 1.635.237,24 e de R\$ 484.194,70, em que se totalizou o valor de R\$ 2.119.421,94, pelo fato de terem sido utilizados em declarações de compensação na data de 17/02/2011, antes da formação do saldo negativo que ocorre em 31/12/2010, respectivamente, nos PER/DCOMP n.ºs 03344.12999.170211.1.3.04-8828 e 00633.42588.170211.1.3.04-5771, conforme se transcreve:

(...)

Parcelas que compõem o crédito do saldo negativo

12. A pessoa jurídica declarou, no PER/DCOMP nº 34586.92206.230112.1.3.03-1863, serem os créditos que compõem o saldo negativo os constantes da tabela abaixo. Nos parágrafos seguintes, examinar-se-á cada uma das parcelas.

Discriminação	Valor
CSLL retida na fonte	72,70
Pagamentos	14.805.735,80
Estimativas compensadas com outros tributos	73.770,93

CSLL retida na fonte

13. A retenção de contribuição foi identificada nos sistemas de informação da Secretaria da Receita Federal do Brasil e a parcela pode ser confirmada.

Pagamentos

14. Dentre os pagamentos incluídos pelo sujeito passivo no PER/DCOMP em exame, estão os concernentes às estimativas dos meses de novembro e dezembro, com valores de R\$ 1.750.439,81 e R\$ 1.635.237,24. Contudo, a pessoa jurídica transmitiu em 17 de fevereiro de 2011 (antes, portanto, da entrega do PER/DCOMP relativo ao saldo negativo de CSLL do exercício de 2011, que ocorreu em 23 de janeiro de 2012) dois documentos que declaram crédito de pagamento indevido ou maior do que o devido, confirme tabela abaixo:

PER/DCOMP	Código da receita	Período de apuração	Valor total do DARF	Valor do crédito
00633.42588.170211.1.3.04-5771	2484	Novembro	1.750.439,81	484.194,70
03344.12999.170211.1.3.04-8828	2484	Dezembro	1.635.237,24	1.635.237,24

15. O código de receita 2484 refere-se a pagamento mensal por estimativa de CSLL. Desse modo, o contribuinte empregou, no saldo negativo, créditos de pagamentos que ele próprio já havia considerado indevidos ou maiores do que o devido. Uma vez que esses créditos foram integralmente consumidos na quitação de débitos do sujeito passivo por meio das declarações de compensação constantes do quadro acima, deve-se excluir o valor de R\$ 2.119.431,94, correspondente à soma dos créditos declarados naqueles documentos, da composição do saldo negativo de CSLL do exercício de 2011, com fim de impedir o enriquecimento ilícito da pessoa jurídica ao utilizar-se em duplicidade dos pagamentos.

Estimativas compensadas

16. Parte dos débitos de estimativas mensais do exercício de 2011 foi quitada por meio de compensações, conforme tabela que se segue:

PER/DCOMP	Período da estimativa	Valor Compensado
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	Maior	17.931,48
Soma		73.770,93

17. Nada obstante, o PER/DCOMP nº 24629.44791.021210.1.3.04-5944 foi examinado pela RFB e as compensações veiculadas foram não homologadas. Assim, o crédito de R\$ 73.770,93 apontado pelo contribuinte não possui os atributos de liquidez e certeza preceituados pelo art. 170 do Código Tributário Nacional e deve ser suprimido do saldo negativo do período.

(...)

Apuração do Saldo Negativo de CSLL

30. De acordo com o art. 24 da Lei nº 11.196, de 2005, o descumprimento de qualquer obrigação assumida para obtenção dos incentivos fiscais, bem como sua utilização indevida, implica o recolhimento do valor correspondente aos tributos não pagos em decorrência dos incentivos fiscais já utilizados, acrescido de juros e multa, de mora ou de ofício, previstos na legislação tributária. Além disso, o sujeito passivo empregou, na apuração do saldo negativo do período, créditos indevidos de pagamentos e compensações de débitos por estimativa (§§ 14 a 17 deste parecer).

31. Assim, com base nos fatos constatados, há que refazer o cálculo tanto da contribuição devida no exercício de 2011 quanto do saldo a pagar ou a restituir, suprimindo-se as exclusões do lucro líquido relativas aos dispêndios com pesquisa e desenvolvimento tecnológico (R\$ 8.755.669,50), e os pagamentos e as compensações descritas nos §§ 14 a 17 (R\$ 2.193.202,87) dentre as deduções da contribuição. O anexo a este parecer calcula o valor da contribuição social sobre o lucro líquido a pagar,

partindo-se dos valores informados na DIPJ 2011 retificadora. Conclui-se que não houve saldo negativo de CSLL no exercício de 2011 (1º de janeiro a 31 de dezembro de 2010), mas contribuição a pagar, no montante de R\$ 130.416,64, o que impõe a não homologação da compensação declarada.

Dando continuidade, procede-se a análise das despesas com inovação tecnológica, adotando-se para efeitos de decidir os mesmos fundamentos constantes dos processos de nºs 13971.902897/2013-03, 13971.902898/2013-03, 13971.902627/2015-56 e 13971.902628/2015-09, e principalmente aqueles descritos no processo de nº 13971.724185/2013-10, que se refere especificamente à análise do saldo negativo de CSLL apurada em 31/12/2010 (PERDCOMP nº 34586.92206.230112.1.3.03-1863), parte da composição do saldo negativo, que também é o objeto de análise aqui neste processo.

Despesas com Inovação Tecnológica.

Confrontando-se a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica do exercício de 2011 original entregue à RFB em 30/06/2011, com a declaração retificadora transmitida em 19/01/2012 (fs. 38/44), verifica-se que o sujeito passivo acresceu a seguintes exclusões ao lucro líquido do período, nas linhas 57 e 59 da ficha 17 da DIPJ 2011 retificadora:

DIPJ 2011 – Ficha 17 (Demonstrativo do Lucro Real)		
Discriminação	Original	Retificadora
Linha 57. Dispendios com Inovação Tecnológica (Lei nº 11.196, de 2005, art. 19)	0,00	8.645.524,04
Linha 59. Depreciação Integral (Lei nº 11.196, de 2005, art. 17, III)	0,00	110.145,46
TOTAL		8.755.669,50

A Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, instituiu benefícios fiscais com a finalidade de estimular a pesquisa e o desenvolvimento de inovação tecnológica. Dispõe o art. 17:

[...]

Além da dedutibilidade das despesas com inovação tecnológica prevista no art. 17, inciso I, a lei estabeleceu hipótese de exclusão do lucro líquido, para apuração do lucro real, de até sessenta por cento das despesas com pesquisa ou desenvolvimento tecnológico:

[...]

A pessoa jurídica que não utilizar a depreciação ou amortização acelerada de que tratam os incisos III e IV do art. 17 poderá excluir o saldo não depreciado ou amortizado na determinação do lucro real, nos termos do art. 20:

[...]

Por fim, a Lei nº 11.196, de 2005, prescreve três condições para o gozo dos benefícios fiscais: controle contábil em contas específicas, pagamentos efetuados a residentes no país, e regularidade fiscal; e determina a perda do direito aos incentivos e recolhimento do tributo não pago, em caso de descumprimento de qualquer das regras dos incentivos:

[...]

Para fins de subsídio e de decisão na análise deste processo, utilizar-se-á os demonstrativos apresentados pela contribuinte nos processos de nºs

13971.902898/2013-03 e 3971.902628/2015-09, que tratam dos valores de “dispêndios com inovação tecnológica da Lei nº 11.196/2005”, que se transcreve:

“(....)

Contabilização dos dispêndios com inovação tecnológica.

Intimada, em 27/04/2017, a apresentar memória de cálculo dos valores declarados na linha 60 da ficha 17 da DIPJ 2013 retificadora (dispêndios com inovação tecnológica – Lei nº 11.196/2005, art. 19) no processo de nº 13971.902628/2015-09, a contribuinte apresentou tabelas contendo as contas que abrigaram os lançamentos, resumidas no quadro que se segue:

[...]

“Observa-se que o sujeito passivo não usou contas contábeis específicas com a finalidade de controlar as despesas com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica. Ao contrário, apresentou apenas planilhas, onde demonstra que empregou exatamente as mesmas contas que abrigam os lançamentos das despesas das outras atividades comuns da pessoa jurídica, tais como as contas: salários e ordenados (42.11.00.01), salários de estagiários (42.11.00.02) horas extras (42.11.00.03), ora transcritas da tabela acima anexada ao processo pela contribuinte.

Destaca-se que a contribuinte adotou sistemática idêntica àquelas argumentações e documentos anexados ao processo de nº 13971.722750/2014-12, que tratou da mesma matéria fiscal aqui analisada, porém referente à DIPJ 2011, ou seja, não demonstrando ao Fisco que procedeu lançamentos contábeis individualizados e específicos às despesas com inovação tecnológica informada como exclusão do lucro líquido na DIPJ 2013, conforme determina os artigos 17 a 22 da Lei nº 11.196/2005.

Conclui-se de forma análoga à análise do processo nº 13971.722750/2014-12, que o valor a título de salário de pessoal alocado em atividade de pesquisa e desenvolvimento representa somente uma fração do valor contabilizado nas contas contábeis da empresa acima assinaladas. Portanto, a pessoa jurídica não criou contas específicas para controlar esses dispêndios, mas usou as mesmas contas pertinentes às despesas com os funcionários das demais atividades da pessoa jurídica.

O mesmo acontece com as demais despesas incluídas na linha 60 da ficha 17 da DIPJ 2013, que não são controladas por contas contábeis específicas e por esse motivo não permitem que se evidenciem da escrituração contábil os valores pertinentes aos benefícios fiscais.”

Da mesma forma decidida nos outros processos, a escrituração contábil dos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica do ano-base de 2010 analisada neste processo, não obedeceu ao prescrito no art. 22, inciso I, da Lei 11.196, de 2005.

Cumpra assinalar que a interpretação de legislação que disponha sobre isenção tributária deve ser restritiva por força do art. 111 do Código Tributário Nacional:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

Recálculo do IRPJ/CSLL.

De acordo com o art. 24 da Lei nº 11.196, de 2005, o descumprimento de qualquer obrigação assumida para obtenção dos incentivos fiscais, bem como sua utilização indevida, implica o recolhimento do valor correspondente aos tributos não pagos em decorrência dos incentivos fiscais já utilizados, acrescido de juros e multa, de mora ou de ofício, previstos na legislação tributária.

Destaca-se que a cobrança dos referidos valores já foi realizada através de Auto de Infração IRPJ/CSLL no processo de nº 13971.723715/2016-74, especificamente em relação às DIPJ (s) 2012, 2013 e 2014.

Pagamento indevido ou a maior.

Assim, com base nos fatos constatados, foi feito o cálculo do valor da CSLL a pagar da DIPJ do exercício de 2011, suprimindo, os valores das linhas 57, 59 e 81, no total de R\$ 10.948.872,37, conforme se detalha:

1) As exclusões relativas aos dispêndios com pesquisa e desenvolvimento tecnológico e depreciação integral (Lei nº 11.196/2005), respectivamente, nos valores de R\$ 8.645.524,04 (linha 57 da ficha 17) e R\$ 110.145,46 (linha 59 da ficha 17), totalizando R\$ 8.755.669,50.

2) As deduções referentes à CSLL mensal paga por estimativa (linha 81), nos valores de R\$ 1.635.237,24, R\$ 484.194,70 e de R\$ 73.770,93, totalizando R\$ 2.193.202,87.

O Anexo I, que acompanha esta informação fiscal (fs. 64), ora transcrito do processo nº 13971.724185/2014-10, calcula o valor da contribuição social sobre o lucro líquido a pagar, partindo-se dos valores informados na DIPJ 2011 retificadora.

Desta forma, conclui-se com o recálculo demonstrado no Anexo I que :

- Apurou-se saldo a pagar de CSLL em 31/12/2010, no valor de R\$ 130.416,64.
- Não existe saldo negativo de CSLL em 31/12/2010 no valor de R\$ 2.850.796,49.
- Não existe pagamento indevido ou maior de CSLL em 30/12/2010 no valor de R\$ 484.194,70, ora informado no PER/DCOMP nº 00633.42588.170211.1.3.04-5771.

Análise de matéria idêntica já realizada em outros processos.

Por fim, reiteradamente, cabe destacar que a matéria fiscal aqui realizada já foi objeto de análise em outros processos tais como:

1) Processo de nº 13971.722750/2014-12, referente ao ano-calendário de 2011 (PERDCOMPS nºs 08451.19330.190112.1.3.04-5766, 24249.63252.190112.1.3.04-4994 e 26983.00154.190112.1.3.04-9619), tendo sido a decisão pelo: Não Reconhecimento do Direito Creditório e Não Homologação das Compensações, em virtude de a contribuinte não ter comprovado os lançamentos contábeis específicos em relação às despesas com inovação tecnológica, não tendo cumprido o que rege os artigos 17 a 22 da Lei nº 11.196/2005.

2) Processo de nº 13971.723715/2016-74, referentes aos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, tendo sido glosado as despesas com inovação tecnológica e de depreciação integral, em virtude do não cumprimento previsto nos artigos 17 a 22 da Lei nº 11.196/2005, e lavrado Auto de Infração de IRPJ e CSLL.

3) Processo de nº 13971.724185/2014-10, referentes ao ano-calendário 2010 (PERDCOMP nº 34586.92206.230112.1.3.03-1863), tendo sido a decisão pelo: Não Reconhecimento do Direito Creditório e Não Homologação das Compensações, em virtude de a contribuinte não ter comprovado os lançamentos contábeis específicos em relação às despesas com inovação tecnológica (linha 57 da ficha 17) e de depreciação integral (linha 59 da ficha 17), não tendo cumprido o que rege os artigos 17 a 22 da Lei nº 11.196/2005, além de não ter comprovado os valores de CSLL paga por estimativa (linha 81 da ficha 17).

Os 3 (três) processos supracitados foram objeto de manifestação de inconformidade e de impugnação, atualmente se encontram em fase de julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ).

Destaca-se que o processo aqui analisado, utilizou-se principalmente dos fundamentos e valores do processo de nº 13971.724185/2014-10 (em que se analisou o PERDCOMP nº 34586.92206.230112.1.3.03-1863), por se tratar do mesmo ano-calendário 2010, inclusive sendo utilizado o mesmo Anexo I deste processo, para fins de apuração do saldo a pagar de CSLL em 31/12/2010, em que resultou no valor de R\$ 130.416,64.

Esclarece-se o parágrafo acima, pois a análise envolveu todos os créditos que formou o saldo negativo de CSLL em 31/12/2010, ora formado pelos seguintes PERDCOMP(s):

DCOMP	CRÉDITO ORIGINAL	TIPO CRÉDITO DECLARADO
03344.12999.170211.1.3.04-8828	1.635.237,24	Pagamento Indevido ou a maior
00633.42588.170211.1.3.04-5771	484.194,70	Pagamento Indevido ou a maior
34586.92206.230112.1.3.03-1863	731.364,55	Saldo Negativo de CSLL
TOTAL	2.850.796,49	

4) Processos de nºs 13971.902897/2013-03, 13971.902898/2013-03, 13971.902627/2015-56 e 13971.902628/2015-09, que também trataram da análise das despesas com inovação tecnológica da DIPJ 2012 e 2013 (Lei 11.196/2005), e dos créditos de pagamento indevido ou a maior de IRPJ e de CSLL, objeto de indeferimento pela SAORT desta DRF.

Diante do todo acima exposto, há de se concluir pelo não reconhecimento do direito creditório de pagamento indevido ou a maior a título de CSLL no valor de R\$ 484.194,70, com período de apuração 30/11/2010, data de vencimento em 30/12/2010 e data de pagamento em 30/12/2010 (código 2484) e pela não homologação da compensação dos débitos de estimativa de IRPJ (código 2362-01), com período de apuração 31/01/2011 e data de vencimento em 28/02/2011, constante do PER/DCOMP nº 00633.42588.170211.1.3.04-5771.

CONCLUSÃO

No exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil previstas no inciso I do artigo 6º da Lei nº 10.593/2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007, e no uso da competência prevista no artigo 241, inciso I, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, aprovado na forma do Anexo da Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, CONCLUO PELO NÃO RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO do valor de R\$ 484.194,70 (...) e, consequentemente, pela NÃO HOMOLOGAÇÃO das compensações declaradas por meio do PER/DCOMP nº 00633.42588.170211.1.3.04-5771.

[...]

Cientificada da Informação Fiscal da DRF/Blumenau em 02/06/2017 (fl. 90), a interessada protocolou suas contrarrazões em 30/06/2017 (fls. 91 e 93 a 102), na qual alega em resumo que (reproduzimos trechos - destaques do original):

CIA. HERING, já qualificada nos autos em epígrafe, vem, mui respeitosamente por intermédio de seu representante legal ao final assinado, apresentar CONTRARRAZÕES À INFORMAÇÃO FISCAL emitida pela autoridade fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Blumenau/SC nos autos do presente PAF, da qual tomou ciência em 02/06/2017, nos termos seguintes.

[...]

2. Antes de mais nada, é importante ressaltar que o presente PAF analisa a legitimidade do crédito oriundo de saldo negativo do ano-calendário de 2010, que foi declarado na DCOMP 00633.42588.170211.1.3.04-5771 com erro formal – no formato de "pagamento indevido ou a maior" ao invés de "saldo negativo".

3. A autoridade fiscal ao apresentar a INFORMAÇÃO FISCAL incorreu numa série de equívocos, entrando em confusão processual e não trazendo fundamentação alguma capaz de desqualificar o direito creditório da ora Contrarrazoante declarado através da DCOMP em análise, senão vejamos.

DA LEGITIMIDADE DO DIREITO CREDITÓRIO

4. Pela lógica e em termos simples, o crédito em análise "nasce" quando o contribuinte recolhe as antecipações durante um ano calendário, seja de IRPJ, (configurando prejuízo fiscal) seja de CSLL (configurando saldo negativo) superior ao que resultar devido na apuração anual, que é declarada em obrigação acessória denominada DIPJ.

5. No caso da Contrarrazoante, é o que consta na Ficha 17 da DIPJ retificadora (entregue em 19/01/2012) para o ano-calendário de 2010:

⇒ Recolhimentos DARF 2484	R\$ 14.879.506,73
⇒ CSLL devida (DIPJ Retificadora)	R\$ 12.028.710,24
⇒ Resultado (saldo negativo)	R\$ 2.850.796,49 ²

6. Diante da apuração acima, a Contrarrazoante apresentou DCOMP informando como origem do crédito o "pagamento indevido ou a maior" (sua intenção era declarar saldo negativo, configurando o erro formal) de CSLL das estimativas pagas referente aos períodos de dezembro/2010 (total de R\$ 1.635.237,24) e novembro/2010, (parcial de R\$ 484.194,70).

7. Com a emissão dos despachos decisórios que deram início aos PAF's supracitados, solicitou correção de ofício pelo erro formal, eis que efetivamente, há um evidente excesso de recolhimentos como saldo negativo, fato que está fartamente demonstrado e claro, não havendo dúvidas quanto à liquidez e certeza do direito creditório.

8. Tanto é que ao apresentar uma terceira DCOMP, utilizou o formato adequado de saldo negativo, onde se apropriou somente do crédito remanescente de R\$ 731.364,55, ou seja, não há e nem houve enriquecimento ilícito da parte da Contrarrazoante, apenas requereu crédito legítimo conforme havia declarado.

9. Feitas essas premissas iniciais, que por si só já permitiriam a compreensão dos fatos e a consequente homologação da DCOMP que referencia o presente PAF, passamos a analisar as fundamentações feitas pela autoridade fiscal e desconstituí-las, para que fique claro o direito creditório pleiteado e permita a esse julgador a correção do equívoco até aqui cometido pela não homologação da referida DCOMP.

DOS EQUÍVOCOS DA AUTORIDADE NA INFORMAÇÃO FISCAL

[...]

11. Porém, na sequência, expôs que a análise do crédito já foi realizada nos autos do processo 13971.724185/2014-10, onde não houve reconhecimento dos créditos constantes do referido processo "pelo fato de terem sido utilizados em declarações de compensação na data de 17/02/2011, antes da formação do saldo negativo que ocorre em 31/12/2010...". (grifou-se)

12. Ora, tal informação está equivocada! Primeiro que no processo citado não foi essa a conclusão e por fim porque a DCOMP foi entregue não antes, mas depois da formação do saldo negativo — pela linha do tempo, 31/12/2010 (formação do saldo negativo) ocorre antes de 17/02/2011 (data da entrega da DCOMP).

13. Neste ponto, a ora contrarrazoada Informação Fiscal cita trecho do relatório da fiscalização nos autos do PAF 13971.724185/2014-10 (que analisou a DCOMP 34586.92206.230112.1.3.03-1863) que concluiu que naquela DCOMP a apuração do saldo negativo deveria desconsiderar os pagamentos de CSLL de novembro e dezembro, vez que estavam declarados não como saldo negativo, mas como pagamento indevido ou a maior através das DCOMP 00633.42588.170211.1.3.04- 5771 e 03344.12999.170211.1.3.04-8828 respectivamente.

14. Ocorre que a Contrarrazoante não utilizou saldo negativo superior ao que estava disponível, mas utilizou exatamente o saldo remanescente naquela DCOMP, considerando/diminuindo os valores já utilizados nas outras DCOMP, e assim respeitando o exato montante de saldo negativo que havia declarado na obrigação acessória, conforme demonstrado no ponto 8 acima.

15. Então: de um lado, o PAF 13971.724185/2014-10 desconsiderou os valores das estimativas recolhidas de novembro e dezembro no cômputo do saldo negativo, porque considerou tais valores já compensados como pagamento indevido ou a maior. De outro lado, o pagamento indevido ou a maior desconsiderado lá também não é aqui reconhecido. Há de se convir que isso não está correto!

16. Veja-se que na Informação Fiscal ora contrarrazoada (fl. 84) atestou-se que o recálculo da CSLL devida desconsiderou as estimativas pagas de novembro e dezembro porque considerou que elas teriam sido utilizadas como pagamento indevido ou a maior:

[..]

2) As deduções referentes à CSLL mensal paga por estimativa (linha 81), nos valores de R\$ 1.635.237,24, R\$ 484.194,70 e de R\$ 73.770,93, totalizando R\$ 2.193.202,87.

[...]

Desta forma **conclui-se que com o recálculo** demonstrado no Anexo I que:

- Apurou-se saldo a pagar de CSLL em 31/12/2010, no valor de R\$ 130.416,64.

[...]

(Grifou-se)

17. Então, se a Contrarrazoante não pôde ter reconhecido o crédito do saldo negativo no PAF 13971.724185/2014-10 porque as estimativas de novembro e dezembro foram desconsideradas do cálculo, (tanto que ao final gerou um saldo a pagar porque as estimativas de R\$ 1.635.237,24 e R\$ 484.194,70 foram desconsideradas) por que agora não pode ter reconhecido o direito ao crédito das estimativas de novembro e dezembro de 2010?

18. Veja-se que não faz sentido e se há algum enriquecimento ilícito, este se dá por parte da Fazenda Pública. Está claro que a decisão conjunta dos processos está sendo contraditória! O crédito existe, e ele deve ser reconhecido ou pelo pagamento indevido/a maior ou pelo saldo negativo.

19. Portanto, se utilizar como base o PAF 13971.724185/2014-10 para as razões de decidir no presente PAF, não há como escapar de que o crédito é legítimo e a compensação deve ser homologada. **Seja considerado como pagamento indevido ou a maior, seja como saldo negativo, a forma não importa, o direito creditório é certo,** fato que não há o que se olvidar.

DAS DESPESAS COM INOVAÇÃO TECNOLÓGICA

20. Antes de entrar no mérito da questão relacionada a este tópico, é importante destacar três questões de face:

(i) As razões para não homologação da presente compensação (desconsideração das despesas com inovação tecnológica e depreciação integral) estão sendo inovadas pela autoridade fiscal;

(ii) A análise dessas questões remete a período já alcançado pela decadência e;

(iii) Ainda que não esteja decaído, (o que se argui apenas como hipótese) apenas parte do direito creditório poderia ser afetado, eis que os efeitos poderiam atingir no máximo o montante de R\$ 788.010,25, conforme será detalhado a seguir.

21. Inicialmente, é de se registrar que o Despacho Decisório que não homologou a compensação e que originou o presente PAF arguiu apenas que 'o pagamento do DARF no valor de R\$ 1.750.439,81 havia sido integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte'.

22. Apenas agora, através da informação fiscal da qual foi intimada em 02/06/2017, produzida por determinação da diligência requerida pela DRJ competente é que a questão "P&D e Depreciação Integral" foi trazida à baila. Isso evidencia inovação na argumentação pela autoridade fiscal no intuito de desqualificar direito creditório legítimo da Contrarrazoante, o que é repudiado pelas normas processuais e não pode pelo princípio da igualdade ocorrer – afinal, se o contribuinte aqui inovasse sua matéria de defesa, isso também não poderia ser considerado.

23. A matéria levantada pela autoridade fiscal além de inovar, prejudicando sobremaneira o atendimento dos princípios da igualdade, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, regorgita questões que já estão decaídas.

24. Em que pese a legislação tributária tratar como início da contagem do prazo decadencial a ocorrência do fato gerador, o que tornaria ainda anterior o início da contagem do referido prazo no caso, mesmo contando a partir da última DIPJ entregue em 19/01/2012, que incluiu as despesas com P&D (pesquisa e desenvolvimento tecnológico) e depreciação integral, estaria decaído o direito da Fazenda Pública suscitar essa questão como base para lançamento ou glosa, considerando que apenas agora em 02/06/2017, tal argumento veio à tona no referido processo, após cinco anos e quase cinco meses.

25. E nem se fale que não estaria decaído porque o assunto foi suscitado no PAF 13971.724185/2014-10 dentro do prazo decadencial. São processos distintos, e com bases de análise distintas, não podendo a base daquela glosa, que analisa tão somente o crédito arrolado na DCOMP 34586.92206.230112.1.3.03-1863, influenciar no direito creditório aqui tratado.

26. Ainda que se entenda não decaída a questão, o que se argui apenas como hipótese, deve-se ressaltar que o arrazoado pela autoridade no sentido de que as despesas com inovação tecnológica devem cumprir os requisitos estabelecidos pela legislação de referência (Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005), em especial o que consta no inciso I do art. 22 foi atendido pela Contrarrazoante:

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

I - serão controlados contabilmente em contas específicas; e

[...]

27. A análise de toda a memória de cálculo e contabilização disponibilizada e colacionada na Informação Fiscal demonstra de maneira inequívoca a segregação contábil por meio de centros de custo específicos das referidas despesas, não fazendo nenhum sentido a conclusão exarada:

Da mesma forma decidida nos outros processos, **a escrituração contábil dos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica do ano-base de 2010 analisada neste processo, não obedeceu ao prescrito no art. 22, inciso I, da Lei 11.196, de 2005.**

[...]

(Grifou-se)

28. **Todas as despesas estão devidamente registradas em centros de custo (subclassificação de conta contábil) específicos, cumprindo o comando legal do art. 22, I da Lei nº 11.196/2005, vez que são claramente identificáveis.** Veja-se que o comando legal não fala em "contas contábeis específicas" como quer fazer crer a autoridade fiscal, mas fala-se em '**controle contábil em contas específicas**', ou seja, **lançamentos contábeis que possam ser controlados e segregados das outras despesas da empresa. Esta é a interpretação literal do artigo de Lei.**

29. Se há um desrespeito ao art. 111 do CTN, este está sendo cometido pela própria autoridade fiscal, que está restringindo o conceito claro trazido pela Lei, visando limitar o usufruto de incentivo fiscal a guisa da arrecadação tributária.

30. Portanto, está evidente o equívoco da autoridade fiscal quanto à sua conclusão no sentido de que deve ser indeferida a declaração de compensação apresentada pela Contrarrazoante, forçando uma interpretação do texto de lei de forma tendenciosa, apenas com o objetivo de desqualificar crédito legítimo, além dos equívocos cometidos ao traçar sobre a análise do direito creditório legitimamente utilizado.

31. Mas ainda que absurdamente se entenda que não se aplica a decadência no presente caso, e ainda, que a forma de contabilização adotada pela Contrarrazoante não atende aos preceitos legais da Lei nº 11.196/2005, o que certamente sofrerá modificação em possível medida judicial com risco de sucumbência à União, há que se demonstrar que no máximo, poderia se admitir a diminuição/não reconhecimento do valor de R\$ 130.416,64, que é o limite do valor apropriado em relação a essa rubrica na apuração da C5LL do ano-calendário de 2010, caso em que, deveria ainda haver apensação ao PAF que discute a matéria dessa parte excedente ao crédito tributário discutido naquele PAF (13971.724185/2014-10).

32. Veja-se que o crédito arrolado na DCOMP em análise no presente PAF é de R\$ 484.194,70 (valor original), tendo ainda relação o crédito de R\$ 731.364,55 (valor original) discutido no PAF 13971.724185/2014-10 e o crédito de R\$ 1.635.237,24 (valor original) discutido no PAF 13971.902625/2015-67. Além disso, há possíveis R\$ 73.770,93 que também não foram reconhecidos, matéria que está restrita à análise do

PAF 13971.724185/2014-10. Então, na mais remota das hipóteses poderia ser desconsiderado R\$ 130.416,64¹ dos valores de crédito legítimos destacados, sendo que o restante deve restar homologado, ressalvando-se que este valor seja apensado ao PAF 13971.724185/2014-10 que carece de definição.

DA CONFUSÃO PROCESSUAL

33. Ao final da Informação Fiscal, a autoridade faz uma enorme confusão processual para justificar suas conclusões de não homologação da DCOMP 00633.42588.170211.1.3.04-5771, citando processos que embora tratem sobre as despesas com P&D e depreciação integral, se referem a outros anos-calendários / outros créditos / outros tributos com nenhuma relação ao objeto do presente crédito. É o caso dos seguintes PAF's: 13971.722750/2014-12, 13971.902627/2015-56, 13971.902628/2015-09, 13971.723715/2016-74, 13971.902897/2013-03 e 13971.902898/2013-40. Nenhum desses processos tem relação ao processo em análise e devem ser desconsiderados, sob pena de extensão indevida da matéria.

34. São processos relacionados ao presente, eis que tratam sobre o mesmo tributo, crédito e ano-calendário, tão somente: o PAF 13971.724185/2014-10 e o PAF 13971.902625/2015-67.

CONCLUSÕES

35. Ante o exposto **está evidenciado o direito creditório da Contrarrazoante, independentemente da forma, seja como pagamento indevido ou a maior, seja como saldo negativo**. Impedir a homologação da presente compensação com o motivo constante no despacho decisório e informação fiscal configura enriquecimento ilícito à Fazenda Pública, estando claramente demonstrado o excesso de recolhimentos de CSLL do ano-calendário de 2010 em comparação aos valores efetivamente devidos pela apuração anual.

36. Assim, requer seja homologada a compensação constante da DCOMP nº 00633.42588.170211.1.3.04-5771:

(i) **na sua totalidade**, pela legitimidade e suficiência do crédito declarado, seja como pagamento indevido/a maior, seja como parte do saldo negativo do período, não cabendo qualquer prejuízo em decorrência do cômputo das despesas com inovação tecnológica e depreciação acelerada em virtude do cumprimento do comando legal (inciso I do art. 22 da Lei nº 11.196/2005) e/ou pela decadência, ou quando muito,

(ii) **parcialmente**, em relação ao montante de R\$ 353.778,062, ressalvando-se que o valor de R\$ 130.416,64 permaneça com exigibilidade suspensa e apensada ao PAF 13971.724185/2014-10, onde a matéria foi suscitada e carece de definição, sem prejuízo da homologação integral do crédito discutido nos autos do PAF 13971.902625/2015-67, no montante de R\$ 1.635.237,24, eis que nesta parte, não há motivos para manter a não homologação.

(...)

Quando do julgamento pela Delegacia da Receita Federal de Juiz de Fora, foi julgada improcedente a manifestação de inconformidade, restando a decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

¹ Este valor corresponde ao seguinte: considerando que o PAF 13971.724185/2014-10 possui um crédito tributário de R\$ 731.364,55 e o valor da rubrica relativa às despesas com inovação tecnológica e depreciação acelerada corresponde ao valor de R\$ 788.010,25, somando-se mais os R\$ 73.770,93 também em discussão naquele PAF, verifica-se que aquele PAF teria um crédito insuficiente na medida de R\$ 130.416,64.

Data do fato gerador: 30/12/2010

ESTIMATIVAS MENSAIS. OPÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. RECOLHIMENTOS OBRIGATÓRIOS.

Para as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, a lei determina que seus resultados sejam apurados trimestralmente. Como alternativa, o legislador facultou a possibilidade de a pessoa jurídica apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/12/2010

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Constatada a inexistência do crédito indicado na declaração de compensação, impõe-se a não homologação da compensação declarada.

DECADÊNCIA. APURAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. INAPLICABILIDADE.

O instituto da decadência do direito de constituir o crédito tributário mediante lançamento, não se confunde com o dever da autoridade fiscal de verificar os pressupostos de certeza e liquidez do crédito do contribuinte, objeto de compensação declarada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/12/2010

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

Falece competência à autoridade julgadora para apreciação de aspectos relacionados com a inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas tributárias, devendo, no julgamento de primeira instância, serem observadas as normas legais e regulamentares, assim como o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos.

Inconformada com a decisão, a Contribuinte interpôs recurso alegando em síntese:

- 01) Que a contribuinte está sujeita à apuração pelo lucro real e que recolhe mensalmente antecipação de estimativas a título de CSLL e que apurou um excesso de pagamento das estimativas no ano de 2010 no valor de R\$2.850.796,49:

⇒ Recolhimentos DARF 2484 (DOC. 2)	R\$ 14.879.506,73
⇒ CSLL Devida (DIPJ Retificadora)	R\$ 12.028.710,24
⇒ Resultado (saldo negativo)	R\$ 2.850.796,49

Que a DIPJ demonstra a composição dos valores:

Estimativas	Estimativa Mensal Devida	Estimativa Mensal Paga e/ou Compensada	Saldo
DIPJ	FICHA 16	FICHA 17	
01/2010	188.422,74	189.578,91	1.156,17
02/2010	1.006.906,50	1.006.906,49	(0,01)
03/2010	883.478,34	874.034,97	(9.443,37)
04/2010	1.424.624,55	1.424.624,55	0,00
05/2010	1.240.458,02	1.240.458,02	0,00
06/2010	1.164.276,33	1.164.276,33	0,00
07/2010	1.281.643,12	1.281.643,12	0,00
08/2010	1.202.940,35	1.202.940,35	0,00
09/2010	1.342.530,34	1.342.530,34	0,00
10/2010	1.766.836,60	1.766.836,60	0,00
11/2010	1.752.177,33	1.750.439,81	(1.737,52)
12/2010	1.635.237,24	1.635.237,24	0,00
TOTAIS	14.889.531,46	14.879.506,73	(10.024,73)

Que as antecipações mensais de 03/2010 e 11/2010 nos valores de R\$9.443,37 e R\$1.737,52 foram objeto de cobrança e já estão adimplidas conforme documentos juntados aos autos.

Aduz que o erro no preenchimento da DCOMP não seria motivo suficiente para decidir pela não homologação da compensação.

Por fim, afirma que com relação ao processo 13971.724185/2014-10 “tendente” a validar despesas utilizadas e deduzidas do cálculo do lucro real em relação ao período correspondente tratado nos autos foram glosados pela fiscalização. Que “o referido processo está com exigibilidade suspensa” mas que isso não impede que seja analisada a questão em voga nestes autos.

Este é o relatório do essencial.

Voto

Conselheira Letícia Domingues Costa Braga, Relatora.

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Pois bem, cuidam os autos de pedido de compensação com estimativa de CSLL pagas a maior em dezembro de 2010.

Quando da manifestação de inconformidade, a Contribuinte alterou a natureza do crédito para saldo negativo do período.

A DRJ constatou que houve erro no preenchimento do PER/DCOMP na indicação do tipo de crédito. A Recorrente informou que seria por pagamento indevido ou a maior de estimativa, porém os seus argumentos e os documentos juntados na manifestação de inconformidade indicam que sua intenção era utilizar suposto saldo negativo de CSLL do ano calendário 2010.

No recurso voluntário a Recorrente reconheceu o erro, e alegou que simples erro formal no preenchimento do PER/DCOMP não seria suficiente para impedir o direito ao crédito pleiteado.

Assim considero possível admitir como erro material a indicação de natureza do crédito de pagamento indevido ou a maior para saldo negativo. Porém há que ser analisado a existência e suficiência do crédito tributário alegado.

Conforme decisão da Delegacia de origem foi vinculado ao presente feito o processo 13971.902626/2015-10.

Apesar de não ter sido analisado corretamente o crédito, tendo em vista que trata do mesmo crédito, qual seja saldo negativo de CSLL

Trata-se do mesmo crédito aqui requerido e portanto o litígio deve ter a mesma solução.

Assim, repito abaixo as razões de decidir daqueles autos:

(...)

I – 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.

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 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 nº 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.

II – 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 e a solução de todos será a mesma.

III- 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 nº 11.196/2005, é imperioso concluir que, se os dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica não forem controlados contabilmente em contas específicas, haverá a perda do direito aos incentivos ainda não utilizados e o recolhimento do valor correspondente aos tributos não pagos em decorrência dos incentivos já utilizados, acrescidos de juros e multa, de mora ou de ofício, previstos na legislação tributária, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

Neste ponto, cabe indagar o que significa “contas específicas”? Qual é o alcance da expressão “contas específicas”? Em outras palavras, qual a extensão e a

compreensão de tal expressão? Luis Fernando Coelho, na sua obra *Lógica Jurídica e Interpretação das Leis*, Ed. Rio De Janeiro: Forense, 1981, P. 203-224, ensina que:

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

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

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

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

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

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

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

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga

Fl. 31 do Acórdão n.º 1401-005.550 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13971.902626/2015-10