



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



**Processo nº** 13971.902897/2013-03  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-006.437 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 8 de dezembro de 2022  
**Recorrente** CIA. HERING  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2011

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo conhecimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes,

Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face de acórdão que negou provimento ao recurso voluntário.

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

Em 1º de novembro de 2021, Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial, especificamente quanto ao paradigma 1302-002.133, observando:

(...)

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

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

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

A Conselheira relatora do voto proferido no acórdão recorrido adotou como fundamento de decidir o voto proferido em processo de auto de infração da mesma contribuinte dos anos de 2011 a 2013 de IRPJ e CSLL, utilizando-se das razões daquele julgado que coadunam com as razões da Delegacia de origem para desconsiderar as despesas de

P&D da Contribuinte, tendo em vista que a empresa não cumpriu os requisitos legais para a dedutibilidade dos valores, conforme abaixo

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

(...)

Acórdão nº 1302-002.133.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

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

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

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

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

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

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

resolução, é de se colacionar os trechos do voto vencido da resolução, do voto vencedor da resolução e do voto proferido no paradigma, respectivamente:

Voto vencido da resolução:

[...]

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

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

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

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

[...]

Voto vencedor da resolução:

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

[...]

Voto condutor do paradigma:

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões questionando a admissibilidade do recurso especial (pois este pretenderia o reexame de matéria fática e probatória), bem como o seu mérito.

É o relatório.

.

**Voto Vencido**

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Antes de adentrar ao exame do Recurso apresentado, cumpre esclarecer que o presente processo tramita na condição de paradigma, nos termos do art. 47 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015:

Art. 47. Os processos serão sorteados eletronicamente às Turmas e destas, também eletronicamente, para os conselheiros, organizados em lotes, formados, preferencialmente, por processos conexos, decorrentes ou reflexos, de mesma matéria ou concentração temática, observando-se a competência e a tramitação prevista no art. 46.

§ 1º Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, será formado lote de recursos repetitivos e, dentre esses, definido como paradigma o recurso mais representativo da controvérsia. (Redação dada pela Portaria MF nº 153, de 2018)

§ 2º O processo paradigma de que trata o § 1º será sorteado entre as turmas e, na turma contemplada, sorteado entre os conselheiros, sendo os demais processos integrantes do lote de repetitivos movimentados para o referido colegiado. (Redação dada pela Portaria MF nº 153, de 2018)

§ 3º Quando o processo paradigma for incluído em pauta, os processos correspondentes do lote de repetitivos integrarão a mesma pauta e sessão, em nome do Presidente da Turma, sendo-lhes aplicado o resultado do julgamento do paradigma. (Redação dada pela Portaria MF nº 153, de 2018) Nesse aspecto, é preciso esclarecer que cabe a esta Conselheira o relatório e voto apenas deste processo, de forma que o entendimento a seguir externado tem por base exclusivamente a análise dos documentos, decisões e recurso anexados neste processo.

Nesse aspecto, coube a esta Conselheira o relatório e voto apenas deste processo, de forma que o entendimento a seguir externado tem por base a análise dos documentos, decisões e recurso anexados neste processo.

Feito tal esclarecimento, passa-se ao exame das razões de Recurso.

### **Admissibilidade recursal**

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Disso se depreende que a Câmara Superior de Recursos Fiscais não é uma terceira instância do processo administrativo tributário, mas instância especial exclusivamente destinada a decidir sobre qual das possíveis interpretações havidas para a mesma norma seria a mais adequada ao caso concreto.

Daí porque o objetivo do recurso especial não pode ser reavaliar as provas dos autos. Não que a análise de provas não seja possível nessa instância – ela o é, mas como consequência da interpretação da norma, e não como fim do recurso especial.

No caso, o voto condutor do acórdão recorrido inicia por observar que naquela mesma sessão também estava sendo julgado o auto de infração da mesma contribuinte dos anos de 2011 a 2013 de IRPJ e CSLL, para então afirmar: *“Utilizo-me das razões daquele julgado que coadunam com as razões da Delegacia de origem para desconsiderar as despesas de P&D da Contribuinte, tendo em vista que a empresa não cumpriu os requisitos legais para a dedutibilidade dos valores conforme abaixo:”*

As razões reproduzidas estão baseadas na premissa de 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”*.

Após colocar tal premissa e esclarecer o que entende por “controle” e “contas específicas”, passa a analisar os fatos, concluindo que *“a forma utilizada pela CIA. HERING na contabilização dos dispêndios com inovação tecnológica não atendeu aos requisitos da legislação aplicável”*.

Mas, para além de registrar a ausência de controle em “contas específicas” (de acordo com a sua interpretação para este termo), o voto afirma também diversos fatos que evidenciariam 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.”* (grifamos)

Informa que tais constatações foram informadas 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”*.

Afirma também que *“os documentos apresentados junto com a impugnação não comprovam ou explicam as diferenças aqui apontadas”*.

Ou seja, em uma leitura preliminar, o voto parece apontar que, para além de uma irregularidade formal quanto à contabilização dos dispêndios, haveria inconsistência quanto aos próprios valores que se pretendeu deduzir, eis que superiores aos dispêndios informados como tendo sido aplicados em P&D. O voto afirma, ademais, que *“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”*, que evidenciariam, por exemplo, que *“comprovadamente diversos dos funcionários indicados não podem ser classificados como pesquisadores”*.

É dizer, o voto condutor do acórdão recorrido está baseado em uma premissa jurídica, mas também se baseou na análise de fatos para concluir pela ausência de comprovação, pelo sujeito passivo, dos dispêndios efetivamente aplicados em P&D.

Em uma primeira avaliação, esta Conselheira teve a impressão de que, mesmo que se acatasse a tese jurídica que o sujeito passivo pretende sustentar em seu recurso especial – de que a ausência de controle em “contas específicas” não acarreta, por si só, a perda do benefício – isso não seria suficiente para a reforma da conclusão a que chegou o voto condutor do acórdão recorrido, eis que este também esteve baseado em conclusões extraídas da análise dos instrumentos que o sujeito passivo teria para comprovar a natureza dos dispêndios.

Ocorre que, analisando a questão em maior profundidade, ficou claro que a questão que se pretende discutir no presente recurso especial é o que se entende por “controle contábil em contas específicas”, isto é, o que a DRJ, em posição depois reproduzida pelo acórdão recorrido, entendeu como sendo tal controle vis à vis a conduta adotada pelo sujeito passivo no caso em questão (que este defende ter sido o tal “controle contábil em contas específicas”).

É dizer, não se está pretendendo discutir se há ou não necessidade de tal controle contábil, mas apenas que conduta é capaz de ser caracterizada como tal.

No caso, a unidade de origem adotou uma determinada interpretação do que seria o “controle contábil em contas específicas” exigido pelo artigo 22 da Lei 11.196/2005 e, diante de tal premissa, analisou os documentos apresentados pela empresa por ocasião da conversão do julgamento de 1ª instância em diligência, tendo concluído pela inconsistência dos registros da contribuinte. Tal interpretação foi a acatada pela DRJ, em acórdão reproduzido praticamente de forma integral pela Turma julgadora do CARF.

Não obstante, caso prevalecesse a interpretação que o sujeito passivo pretende para o que ele entende ser o requisito do “controle em contas específicas”, a consequência necessária seria a de que a análise documental realizada por ocasião da diligência deveria ser refeita, eis que baseada em premissa diversa. Talvez a conclusão, diante da premissa sustentada pelo sujeito passivo, possa ser a de que os gastos com inovação tecnológica no caso dos autos restam devidamente comprovados. Talvez não. Mas isso já seria questão de mérito.

Disso se depreende que **a questão que a Recorrente coloca no presente recurso especial é, sim, exclusivamente jurídica, pode ser resumida em definir o alcance do requisito do “controle contábil em contas específicas” previsto no artigo 22, I, da Lei 11.196/2005:**

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

I - serão controlados contabilmente em contas específicas; e

II - somente poderão ser deduzidos se pagos a pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País, ressalvados os mencionados nos incisos V e VI do caput do art. 17 desta Lei.

Sobre esse ponto, o acórdão recorrido (e também a DRJ) entendeu que “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 empresaria, ...”. Diante dessa interpretação, a premissa da análise dos fatos foi buscar no plano de contas do sujeito passivo uma conta específica para cada tipo de dispêndio com inovação tecnológica.

Por outro lado, o sujeito passivo sustenta, desde a impugnação, a possibilidade de controlar os dispêndios em diversas contas específicas criadas em seus diversos centros de custo, defendendo assim que o requisito da lei não exige a criação de uma conta específica para cada dispêndio, podendo o controle se realizado em diversas contas específicas que permitam a identificação das despesas nos seus diversos centros de custo.

Neste sentido, compreendo que a **tese jurídica** sustentada no recurso é necessária e suficiente para que, se adotada, levar à alteração da conclusão a que chegou o voto condutor do acórdão recorrido, do que se verifica a suficiência recursal.

Passo a analisar a demonstração de divergência jurisprudencial.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, a divergência se referir a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência entre os julgados.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante pelo acórdão comparado seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

No caso, como já se mencionou, o voto condutor do acórdão recorrido sustentou uma interpretação literal do incentivo fiscal, o que acabou por resultar na exigência de que o registro em contas contábeis específicas envolvesse a criação de contas especialmente criadas para tal fim e que recebessem exclusivamente registros dos fatos contábeis relacionados com o programa de inovação tecnológica, e, portanto, separadas das demais despesas da sociedade empresária, não aceitando, assim, o registro por centros de custos – daí porque se entendeu que o contribuinte não teria atendido suficientemente às intimações, limitando-se a trazer explicações e planilhas sobre os centros de custos (“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”).

O voto condutor do acórdão recorrido trata também de um suposto pedido de “reclassificação dos lançamentos contábeis”, e nesse contexto rejeita tal pedido sob o fundamento de que “o registro deve ocorrer no momento da ocorrência dos fatos”.

Analizando a petição de recurso voluntário, verifica-se que tal abordagem tratou do pedido subsidiário feito naquele recurso, de que, caso não aceitos os registros por centros de custos, então se permita à contribuinte efetuar os registros “únicos” exigidos pela autoridade diligenciante, veja-se (fl. 242):

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

Acrescenta-se, ainda, que os relatórios apresentados, representam de fato a totalidade dos dispêndios com P&D utilizados para o cálculo dos benefícios fiscais.

É dizer, a defesa do contribuinte é de que ele fez os registros contábeis na forma da lei (diversas contas contábeis específicas), mas, se se entender por um conceito diferente de “conta contábil específica” (isto é, contas únicas), ele então pede subsidiariamente que se permita a verificação do cumprimento do requisito legal mediante a reclassificação das contas já por ele registradas nos diversos centros de custos.

Esse referencial é importante eis que o paradigma aceito pelo despacho de admissibilidade questiona exatamente esse ponto específico da decisão recorrida.

Em síntese: a **decisão recorrida** está baseada na necessidade de registro em contas contábeis específicas “únicas/exclusivas” criadas no plano de contas da empresa para os dispêndios com inovação tecnológica, tendo nesse contexto rejeitado o pedido do contribuinte de reclassificação de suas contas contábeis (não exclusivas/por centro de custos) em uma conta “única/exclusiva” sob o argumento de que “o registro deve ocorrer no momento da ocorrência dos fatos”.

Pois bem.

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

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

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

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

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

- A **decisão recorrida** entendeu que o requisito legal de registro em contas contábeis específicas demandaria contas contábeis “únicas/exclusivas” criadas no plano de contas da empresa para registros dos dispêndios com inovação tecnológica, e nesse contexto também rejeitou o pedido do contribuinte de reclassificação de suas contas contábeis em uma conta “única/exclusiva” sob o argumento de que “o registro deve ocorrer no momento da ocorrência dos fatos”.
- Já o **paradigma** igualmente exige contas contábeis únicas/exclusivas, mas aceitou a reclassificação contábil, baseada em *relatórios gerenciais analíticos que demonstram os valores contabilizados*.

Observo que há uma diferença fática entre o recorrido e o paradigma, quanto ao momento da reclassificação contábil, eis que, neste último, a reclassificação contábil foi realizada pelo próprio sujeito passivo, na fase final dos projetos, enquanto que, no caso dos autos, o sujeito passivo pede que tal reclassificação contábil seja efetuada no âmbito do processo administrativo, com base nos seus registros contábeis.

Mas fato é que a decisão do paradigma reforma o *fundamento* do acórdão recorrido quanto ao momento da reclassificação contábil, eis que enquanto o recorrido não autorizou tal reclassificação porque “o registro deve ocorrer no momento da ocorrência dos fatos”, no caso do paradigma o registro não ocorreu no momento da ocorrência dos fatos, mas sim posteriormente, na fase final dos projetos, e mesmo assim se permitiu a reclassificação contábil.

A aplicação do racional do paradigma ao caso dos autos é capaz de dar uma solução à questão, eis que, no caso em questão, a reclassificação contábil também seria realizada exclusivamente com base em dados já existentes nos controles contábeis e fiscais da empresa.

Neste sentido, conclui-se que (i) o conhecimento do recurso especial quanto ao paradigma 1302-002.133, que permitiu a reclassificação contábil, discute a decisão recorrida especificamente na parte em que esta rejeita o pedido subsidiário feito pela contribuinte de

reclassificação das contas contábeis, conforme acima referido<sup>1</sup>, e (ii) o paradigma é capaz de estabelecer divergência jurisprudencial, quanto à possibilidade de se realizar tal reclassificação contábil e se obter o registro de contas contábeis “únicas/exclusivas” criadas no plano de contas da empresa para registros dos dispêndios com inovação tecnológica.

Ante o exposto, oriento meu voto para **conhecer** do recurso especial.

## Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

## Voto Vencedor

Carlos Henrique de Oliveira – Redator designado.

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

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

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

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

**Como tese de defesa para a primeira acusação (que não interessa ao presente caso e comento apenas por coerência), o sujeito passivo daqueles autos apresentou**

---

<sup>1</sup> O conhecimento do recurso especial seria, assim, mais restrito do que parece transparecer o despacho de admissibilidade, que referiu o tema como sendo “possibilidade de segregação de custos, porém sem “contas específicas”, sendo comprovado por meio de outras provas hábeis, ou, ao menos, a possibilidade de sua reclassificação.”

**parecer do Instituto Nacional de Tecnologia- INT (para confrontar a conclusão do MCTI), o que foi acatado pelo voto em tal paradigma,** rejeitando-se assim a primeira acusação da autoridade autuante.

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

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

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

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

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

*(negritos nossos, sublinhados originais)*

A leitura do excerto mostra que – embora se discuta, por ser dicção legal, a necessidade de contas contábeis específicas para controle dos dispêndios com inovação tecnológica – a situação fática que encerra a discussão entre as decisões em confronto se mostram totalmente distintas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Em 2011, os gastos com salários e encargos aplicados em inovação tecnológica somaram R\$ 857.533,47, conforme informação da CIA. HERING, mas o valor total desses gastos nas contas indicadas totalizaram R\$ 1.005.173,00 (diferença de R\$ 147.639,53).
- Em 2012, os dispêndios com salários e encargos aplicados em inovação tecnológica foram de R\$ 2.931.846,69, enquanto o valor consolidado das contas contábeis relacionadas alcançou R\$ 6.386.623,68 (diferença de R\$ 3.454.776,99).
- Em 2013 também se observou a mesma inconsistência, pois os dispêndios com salários e encargos aplicados em inovação tecnológica foram 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 foram de R\$ 1.185.538,79, quando os valores contabilizados nas contas indicadas totalizaram R\$ 2.959.400,14 (diferença de R\$ 1.773.861,35).
- Durante a fiscalização, a empresa foi intimada a apresentar relação com todos os lançamentos contábeis dos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica efetuados nos anos-calendário 2011 a 2013, na hipótese de não possuir contas contábeis específicas para o registro exclusivo desses dispêndios (o que, como vimos, se configurou), mas não houve atendimento.

**Pelos dados acima, constata-se um valor total a maior contabilizado nas contas relativas ao benefício fiscal, nos três anos auditados, equivalente a R\$ 9.718.018,90, o que confirma que as contas contábeis vinculadas às atividades de P&D foram criadas pela empresa com outros propósitos, sendo os lançamentos contábeis ali**

realizados, invariavelmente, em valores superiores aos dispêndios informados como tendo sido aplicados em inovação tecnológica. Todas estas constatações da auditoria foram relatadas (e intimadas) à contribuinte no curso da ação fiscal, mostrando a impossibilidade de se identificar na contabilidade da empresa os lançamentos vinculados aos dispêndios com inovação tecnológica, mas a contribuinte, em resposta, limitou-se a prestar esclarecimentos sobre o conceito de centro de custo e sua aplicação pela empresa.”

*(grifamos)*

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

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

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

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira