



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



**Processo nº** 10980.004684/2010-66  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-005.167 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de abril de 2021  
**Recorrente** VOLVO DO BRASIL VEÍCULOS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2008, 2009

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Em sede de restituição ou compensação, incumbe ao sujeito passivo o ônus probatório quanto à liquidez e certeza do direito creditório pleiteado, para fins de reconhecimento por parte da autoridade tributária.

INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. CRÉDITO DE IRRF. ROYALTIES. RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. CONDIÇÕES

O crédito do imposto sobre a renda retido na fonte, incidente sobre os valores pagos, remetidos ou creditados a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, de assistência técnica ou científica e de serviços especializados, previstos em contratos de transferência de tecnologia averbados ou registrados nos termos da lei, somente poderá ser usufruído por pessoa jurídica que assuma o compromisso de realizar dispêndios em pesquisa no País, em montante equivalente ao mínimo definido legalmente, nas regiões também legalmente especificadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocada), Bárbara Guedes (suplente convocada) e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente a Conselheira Bianca Felicia Rothschild.

**Relatório**

Trata-se de Pedido de Restituição de e-fls. 03 a 11, cujo direito creditório se refere a crédito de IRRF incidente sobre valores remetidos ao exterior no período de Dezembro de 2008 a Junho de 2010, com fulcro no art. 17, V, da Lei n.º. 11.196, de 2005, e regulamentado pelo Decreto n.º. 5.798, de 07 de junho de 2006, e analisado em sede de Despacho Decisório de e-fls. 1.430 a 1.441.

2. Consoante o referido Despacho Decisório, a restituição foi indeferida, não tendo sido reconhecido o direito creditório pleiteado.

3. Cientificada a contribuinte acerca do indeferimento de seu pleito em 25/12/2014 (e-fl. 1.467), apresentou, em 22/01/2015 (e-fl. 1.459), manifestação de inconformidade de e-fls. 1.445 a 1.456. Em detalhes, a situação processual, até aquele estágio processual de manifestação de inconformidade encontra-se muito bem resumida no Relatório do Acórdão recorrido, cujo excerto abaixo se transcreve (e-fls. 1.473 a 1.478), verbis:

“(…)

O contribuinte apresentou três contratos de fornecimento de tecnologia, devidamente registrados no INPI. O primeiro, lavrado em 28/08/08, com a Volvo Lastvagnar Aktiebolag (fls. 324 a 341); o segundo, em 1º./05/09, com a Volvo Bussar Aktiebolag (fls. 307 a 323); e, o terceiro em 1º./06/09, com a Volvo Construction Equipment Aktiebolag (fls. 342 a 358).

Os Contratos, todos com vigência de 5 anos a contar da data efetiva, têm o seu objeto assim definido:

## 2) OBJETO

*2.1 Durante a vigência deste Contrato, o FORNECEDOR concede ao RECEPTOR o direito de uso das Informações Técnicas e Tecnologia para a fabricação e comercialização de Produtos.*

*2.2 O FORNECEDOR fornecerá ao RECEPTOR Assistência Técnica, assegurando a orientação técnica necessária para cumprir a cláusula 2.1, acima, enviando para o RECEPTOR especialista(s) técnico(s) do FORNECEDOR ou de sua designada e o treinamento técnico do(s) engenheiro(s) do RECEPTOR nas instalações do FORNECEDOR ou de sua designada.*

## 3) Assistência Técnica

*3.1 Para efeito de prestação da Assistência Técnica prevista na Sub-cláusula 2.2 acima, se e quando o RECEPTOR desejar o envio de especialistas do FORNECEDOR para o RECEPTOR, de acordo com este Contrato, o RECEPTOR fará uma solicitação por escrito para o FORNECEDOR para que tal solicitação possa ser recebida pelo FORNECEDOR, no mínimo, dentro de 15 (quinze) dias antes da data em que o RECEPTOR pretende que os especialistas comecem a prestar os Assistência Técnica.*

*3.2 Por outro lado, se e quando o RECEPTOR quiser enviar seus técnicos para o FORNECEDOR de acordo com este Contrato, o RECEPTOR fará uma solicitação por escrito para o FORNECEDOR para que tal solicitação possa ser recebida pelo FORNECEDOR, no mínimo 15 (quinze) dias antes da data em que o RECEPTOR pretende que o FORNECEDOR comece o treinamento dos técnicos do RECEPTOR, exceto de outra forma acordado pelas partes a este.*

*3.3 O RECEPTOR deverá especificar nas solicitações referidas nas cláusulas 3.1 e 3.2 acima a finalidade, a natureza e o conteúdo dos Assistência Técnica,*

*número de especialistas, período de sua permanência e outros detalhes pertinentes.*

*3.4 Se o FORNECEDOR aceitar a solicitação do RECEPTOR, o FORNECEDOR informará ao RECEPTOR tal decisão, por escrito, e enviará os especialistas de acordo com as disposições deste Contrato.*

*3.5 Fica entendido e confirmado pelas partes deste Contrato que a prestação da Assistência Técnica pelo FORNECEDOR nos termos deste Contrato, não importará em pagamentos adicionais para o FORNECEDOR além da remuneração prevista na Cláusula 5 abaixo.*

*3.6 Sem prejuízo do disposto acima, o RECEPTOR deverá reembolsar o FORNECEDOR por todos e quaisquer custos e despesas incorridos pelo FORNECEDOR com relação aos técnicos do FORNECEDOR envolvidos na prestação da Assistência Técnica, enquanto tais técnicos estiverem prestando Assistência Técnica, assim como despesas com passagens aéreas, acomodação, alimentação e transporte, dentre outros.*

*3.7 O RECEPTOR deverá pagar para o FORNECEDOR o reembolso desses custos e despesas incorridos pelo FORNECEDOR com relação aos técnicos do FORNECEDOR envolvidos na prestação da Assistência Técnica, conforme constar nas faturas para reembolso de custos e despesas emitidas e enviadas pelo FORNECEDOR para o RECEPTOR.*

*3.8 Os eventuais custos e despesas incorridos no Brasil pelos técnicos do FORNECEDOR, tais como, hospedagem, alimentação e transporte, dentre outros, poderão ser pagas pelo RECEPTOR diretamente aos técnicos em Reais.*

*3.9 O RECEPTOR também deverá arcar com as despesas e custos incorridos por seus próprios técnicos em decorrência dos objeto do presente contrato.*

Como transcrito, vê-se que o objeto dos contratos consistia na concessão de direito de uso das informações técnicas e tecnologia para a fabricação e comercialização de produtos. E, como forma de lhe dar cumprimento, o contratado forneceria, ao contratante, a assistência técnica, assegurando-lhe a orientação técnica necessária, mediante envio, ao contratante, de especialistas técnicos do contratado ou de sua designada, bem como treinamento técnico de engenheiros do contratante nas instalações do contratado ou de sua designada. Então, se este era o objeto, há que provar a sua execução, antes mesmo da verificação do pagamento e da retenção do correspondente IR, base de cálculo do benefício. Ainda que os pagamentos em face dos quais o contribuinte calculou o benefício fiscal, já estejam confirmados.

Neste sentido, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos e todos os meios de prova que julgasse cabíveis, para comprovar que o objeto dos contratos de transferência de tecnologia apresentados em atendimento à Intimação n.º 60/14, foi efetivamente prestado, ou seja, que a transferência de tecnologia de fato ocorreu (fl. 426).

Em atendimento a esta Intimação, foi apresentada a correspondência, de fls. 428 a 429, tendo sido anexadas a ela anexando uma mídia produzida pela contribuinte, contendo os arquivos denominados: Doc. 1.1 – Especificações técnicas dos caminhões, Doc. 1.2 – Equipamentos e Doc. 1.3 – Ônibus. Estes arquivos são constituídos pelos prospectos de produtos (caminhões, equipamentos e eixo de ônibus) e por um demonstrativo de especificações técnicas, (fls. 431 a 730). Também foram apresentados demonstrativos de 42 planos de viagem de funcionários para diversos locais do mundo, alguns

especificando apenas a região, sem indicar, sequer, o país, e apresentando como motivo da viagem, diversas especificações, mas, em geral, de ordem técnica ligada à área de produção, e, como empresa visitada, a maioria com denominação Volvo.

A Autoridade Tributária entendeu que “a documentação apresentada não possui elementos que, de forma direta e indubitável, a relacionassem ao objeto dos contratos. Ainda que o resultado da execução do objeto contratado pudesse ser os referidos caminhões, equipamentos e eixo de ônibus, incrementados com alguma tecnologia que antes não tinham, ou inteiramente novos que fossem, não basta a simples apresentação dos prospectos e suas especificações técnicas para fazerem tal prova”. Considerou também que, “ainda que as viagens dos funcionários, cujos planos foram apresentados, tenham tido por objetivo a aquisição de conhecimento, conhecimento este, constitutivo da transferência da tecnologia, objeto dos contratos, não há como, somente a partir deles, fazer essa ligação”.

Conclui:

*Afinal, se a forma de cumprir o objeto contratado consistia em fornecer, ao contratante, a assistência técnica, assegurando-lhe a orientação técnica necessária, mediante envio, ao contratante, de especialistas técnicos do contratado ou de sua designada, bem como treinamento técnico de engenheiros do contratante nas instalações do contratado ou de sua designada, é de se supor a existência de um projeto, ou vários, se para cada produto um fosse necessário, em face do qual, solicitações e/ou designações específicas seriam feitas, formalmente, e fazendo referência à execução do contrato, determinando, por exemplo, o tipo de treinamento, sua finalidade, o lugar de sua execução, sua duração, etc. Não considero admissível que contratos desta ordem, com IRRF da ordem de R\$ 25.303.043,13 (fl. 3), com pagamento correspondente, portanto, da ordem de R\$ 168.686.954,20, considerada a alíquota do IR, de 15%, pudessem ter sua execução de forma tão informal, ainda mais quando se pretende usufruir de algum benefício fiscal a eles ligado.*

*Verifica-se também, por outro lado, que, enquanto os contratados, foram identificados nos respectivos contratos, como Volvo Lastvagnar Aktiebolag (fl. 328), Volvo Bussar Aktiebolag (fl. 309) e Volvo Construction Equipment Aktiebolag (fl. 344), as faturas apresentadas, por sua vez, apresentam como emitentes, Volvo Bus Corporation (fls. 187 a 190), Volvo Truck Corporation (fls. 191 a 196 e 201) e Volvo Construction Equipment AB (fls. 197 a 200). Como se vê, denominações sem identidade perfeita entre si, o que é estranho, dada a formalidade que se espera existir em documentos de tal ordem – Contratos e Faturas.*

*Como demonstrado, então, não há como, a partir da documentação apresentada pelo contribuinte, se formar convicção de que o objeto dos contratos foi executado. Portanto, se o benefício fiscal de que trata o PER aqui em análise, pressupõe a transferência de tecnologia, e esta transferência não está cabalmente provada, não há como reconhecê-lo.*

Acrescenta que, com base na legislação pertinente, o contribuinte teria que cumprir outras condições para que fizesse jus ao benefício. Pelo que se encontra estabelecido no § 5º, art. 17, da Lei n.º 11.196/2005, o contribuinte deveria assumir o compromisso de realizar dispêndios em pesquisa no País, em montante equivalente a, no mínimo, a) uma vez e meia o valor do benefício, para pessoas jurídicas nas áreas de atuação das extintas Sudene e Sudam, e, b) o

dobro do valor do benefício, nas demais regiões. Compromisso transformado em dever, conforme regulamentado pelo art. 1º, § 1º, da Portaria MF n.º 426/2011.

Intimado a fazer prova destes dispêndios, o contribuinte, apresentou os Formulários de envio de Informações sobre as Atividades de Pesquisa Tecnológica e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica nas Empresas, para os AC de 2008 a 2010, de fls. 361 a 425. Por tais Formulários, no entanto, a única referência a tal questão encontra-se no subitem 11.5 (AC 2008) e 10.4 (AC 2009 e 2010) de cada um dos Formulários (fls. 372, 390 e 424), onde o contribuinte tão somente declara que realizará tais dispêndios, como contrapartida à fruição dos incentivos previstos no inciso V do art. 3º do Decreto n.º 5.798/2006. Conclui que não se trata de um compromisso, mas de um dever que é preciso cumprir para se poder usufruir do benefício fiscal aqui em causa e destaca que “*prova o contribuinte não fez*”.

Destaca que outra condição a ser satisfeita é que o contribuinte não tenha excluído do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, os dispêndios efetivados em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica a ser executado por ICT (art. 19-A, § 11, da Lei n.º 11.196/2005).

Analisadas as DIPJ/2009 (linha 66 da Ficha 09-A), DIPJ/2010 (linha 57 da Ficha 09-A) e 2011 (linha 66 da Ficha 09-A), comprovou-se que o contribuinte não efetuou deduções a tal título. Cópia das DIPJ, de fls. 919 a 1.429.

Por último, observa que também deve ser levada em consideração a condição de que trata o art. 26 da Lei n.º 11.196/2005, que estabelece que os benefícios aqui em causa, não podem (tais incentivos) ser usufruídos com os de que tratam as Leis n.º 8.248/91, n.º 8.387/91 e n.º 10.176/2001. Solicitado ao contribuinte que se manifestasse a respeito (fl. 177), apresentou a Declaração, à fl. 819, informando que não usufruiu de tais benefícios.

Outro ponto a considerar, ainda que o crédito não esteja sendo reconhecido, diz respeito à pretensão do contribuinte de que o crédito pleiteado fosse acrescido de juros SELIC, em conformidade com o art. 72 da IN RFB n.º 900/2008. A pretensão do contribuinte não encontra respaldo legal em tal legislação. É que, entre as hipóteses elencadas em tal art., nenhuma delas contempla o presente caso – crédito decorrente de incentivo fiscal. E a Portaria MF n.º 426/2011, que regulamentou a apuração e restituição do crédito, coerente com esse princípio, também não fez referência a qualquer forma de atualização do crédito, e outra legislação nesse sentido não há.

A Autoridade Fiscal conclui pelo indeferimento do Pedido de Restituição:

*Assim sendo, **proponho** o indeferimento do crédito pleiteado, no valor de R\$ 2.947.811,66, relativo ao incentivo fiscal previsto no art. 17, V, da Lei n.º 11.196, de 2005, distribuído, por PA, conforme demonstrado nos subitens 5.2 e 5.3, acima.*

Dessa forma, em 8/12/2014 foi emitido o Despacho Decisório DRF/CTA (fls. 1.430 a 1.441), que deu cumprimento à decisão proferida no Mandado de Segurança n.º 505830 5-98.2014.404.7000/PR e **não reconheceu** o crédito pleiteado, no valor de R\$ 2.947.811,66, e indeferiu o Pedido de Restituição relativo ao incentivo fiscal, previsto no art. 17, V, da Lei n.º 11.196/2005, dado que não comprovado.

Cientificado dessa decisão em 09/01/2015 pelo Termo de Ciência por Decurso de Prazo (fl. 1.467), o sujeito passivo apresentou em 17/11/2009, **Manifestação de Inconformidade** às fls. 1.445 a 1.456, acrescida de documentação anexa.

A contribuinte esclarece inicialmente:

*1. A Impugnante tem como objeto social a fabricação de caminhões, ônibus e equipamentos de construção, dentre outras indicadas no contrato social em anexo.*

*2. No regular exercício de suas atividades empresariais, a Impugnante realiza pesados investimentos em pesquisa e desenvolvimento de novas tecnologias, com vistas a manter sua posição de destaque mundial no segmento de fabricação de caminhões, ônibus e equipamentos de construção.*

*3. Como decorrência dessa política de constante inovação tecnológica de seus produtos, a Impugnante não apenas se mantém no topo da lista das grandes marcas mundiais, como também ocupa lugar de realce entre os maiores contribuintes do Estado do Paraná e da União, gerando e recolhendo tributos de diversas espécies, em vultosas quantias.*

*4. No extenso rol de desembolsos realizados pela impugnante classificados na conta de pesquisa e desenvolvimento (P&D), constam pagamentos realizados para empresas ligadas, inclusive sua controladora situada na Suécia, como contrapartida de contratos de royalties firmados para transferência de tecnologias desenvolvidas e aplicada nos veículos que fabrica em diversos países.*

*5. Por conta desses desembolsos, a Impugnante faz jus ao incentivo fiscal instituído pelo Art. 17, V da Lei nº 11.196/2005 e regulamentado pelo Decreto nº 5.798/2006, operacionalizado por meio de restituição de parte do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).*

Sobre o direito pleiteado, em síntese, alega:

a) A efetividade dos desembolsos.

- esclarece que a Portaria MF nº 426/2011 foi editada depois que o dispositivo da Lei nº 11.196/2005 já se encontrava revogado, em decorrência da Lei nº 12.350/2010 e que a mencionada portaria entrou em vigor 8 meses depois que o pedido de restituição foi protocolizado, de modo que as obrigações previstas na Portaria MF nº 426/2011 não se aplicam ao caso sob exame, em face da impossibilidade de produzir efeitos retroativos, a teor do que dispõe o art. 106 do CTN. Não obstante, enfatiza que estas obrigações teriam sido regularmente atendidas.

- Enfatiza que os serviços foram realmente prestados e alega que a demonstração da realização de investimentos em P&D estão devidamente amparada por contratos registrados no INPI e encontra-se amplamente documentada nos autos.

- Com relação à divergência nos valores do benefício, apontada no Despacho Decisório, esclarece que esta é oriunda da obrigatoriedade do recolhimento do IRRF através da taxa PTAX.

b) A identidade dos beneficiários dos desembolsos. Esclarece que a suposta divergência decorre da tradução dos contratos. São três contratos firmados com as empresas coligadas sediadas na Suécia, com a seguinte qualificação:

(...)

A controladora, sediada na Suécia, subdivide-se em três unidades de desenvolvimento tecnológico e controle de patentes, de acordo com o segmento em que atuam (caminhões, ônibus e equipamentos de construção). Por conta dessa segregação é que foram firmados 3 contratos.

c) Da correção do valor pleiteado. Entende que a negativa da correção do crédito pleiteado, com juros calculados pela taxa Selic é equivocada e deve ser revista. A IN RFB n.º 1.300/2012 disciplina de forma exaustiva a matéria relativa à restituição, ressarcimento e compensação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. O legislador estabeleceu com clareza que nas hipóteses de restituição há incidência de juros compensatórios, enquanto que nos casos de ressarcimento tal atualização não será devida. Como se trata de hipótese de restituição, é passível a incidência de juros calculados pela taxa Selic nos moldes do art. 83 da IN n.º 1.300, de 2012.

Ao final, requer:

a. conhecer da presente Manifestação de Inconformidade e dar-lhe provimento, par ao fim de reformar o Despacho Decisório e homologar o Pedido de Restituição objeto dos presentes autos;

b. determinar a restituição da importância apurada.

(...)”

4. A partir da análise da manifestação de inconformidade, foi prolatado, em 09/03/2017, o Acórdão DRJ/BSB n.º. 03-73.597, de e-fls. 1.469 a 1.491, onde se julgou improcedente a referida manifestação. A decisão de 1ª instância encontra-se assim ementada:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008, 2009

**INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. CRÉDITO DE IRRF. ROYALTIES. RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. CONDIÇÕES**

O crédito do imposto sobre a renda retido na fonte, incidente sobre os valores pagos, remetidos ou creditados a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, de assistência técnica ou científica e de serviços especializados, previstos em contratos de transferência de tecnologia averbados ou registrados nos termos da lei, somente poderá ser usufruído por pessoa jurídica que assuma o compromisso de realizar dispêndios em pesquisa no País, em montante equivalente a, no mínimo, o dobro do valor desse benefício.

**MÉRITO. BASE DE CÁLCULO.**

No caso de cálculos efetuados com base em informações prestadas pela contribuinte em suas declarações ou em documentos apresentados por ela, não há que se falar que os mesmos teriam sido efetuados considerando base de cálculo diversa daquela que a própria contribuinte utilizou em sua contabilidade e nas suas declarações, ou que teriam sido desconsiderados pela Receita Federal procedimentos contábeis previstos em lei.

**MÉRITO. VALORAÇÃO DO CRÉDITO.**

Não há previsão legal de valoração do crédito do imposto sobre a renda retido na fonte, incidente sobre os valores pagos, remetidos ou creditados a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, de assistência técnica ou científica e de serviços especializados, previstos em

contratos de transferência de tecnologia averbados ou registrados nos termos da lei.

#### DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Receita Federal para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

#### RESTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

A restituição de créditos tributários só pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo; no caso, preliminarmente não ficou demonstrado que a contribuinte cumpriu os requisitos necessários para fruição do benefício decorrente do incentivo fiscal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

5. Cientificada da decisão de 1ª instância em 22/05/2018 (cf. e-fl. 1.494), a contribuinte apresentou, em 20/06/2018 (cf. e-fl. 1.496), Recurso Voluntário de e-fls. 1.497 a 1.517 e anexos, onde, após traçar histórico processual, abrangendo a decisão recorrida, em breve síntese:

a) Em relação à divergência na apuração dos valores recolhidos, ilustrada nos quadros reproduzidos à e-fl. 1.471 da Decisão, por se tratar de quantia irrisória em relação ao montante da restituição pleiteada, considera desnecessário estender comentários acerca desse tema;

b) Ressalta que, considerando o inteiro teor da decisão recorrida, verifica-se que o indeferimento da restituição pleiteada sustenta que as provas produzidas pela Recorrente não seriam suficientes para o pleno convencimento do julgador em relação ao efetivo cumprimento do objeto dos contratos firmados com as empresas sediadas no exterior;

c) Reproduz o art. 17, V, da Lei n.º. 11.196, de 2005 e reitera que a Portaria n.º 426, de 2011 foi editada depois que o dispositivo da Lei n.º 11.196, de 2005 já se encontrava revogado, em decorrência da Lei n.º. 12.350, de 2010 e entrou em vigor 08 meses depois que o pedido de restituição foi protocolizado na Delegacia da Receita Federal do Brasil, em Curitiba, rechaçando a produção de efeitos retroativos desta Portaria, a partir do disposto no art. 106, do CTN;

d) Reitera, porém, que, não obstante, até mesmo essas obrigações criadas intempestivamente pela Portaria MF n.º. 426, de 2011 foram regularmente atendidas pela Recorrente, tal como expõe. Ressalta que, anualmente, esteve obrigada a prestar contas ao Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT), tal como comprova-se conforme documentos anexados aos autos (e-fl. 88 e ss.) e que tal declaração não representa mero “compromisso” da empresa, sendo uma declaração de verdade, de fatos já ocorridos, tanto que a declaração foi enviada em 2009, referente ao ano de 2008, e 2010, referente ao ano de 2009;

e) Entende que tal documento, portanto, é prova inequívoca dos investimentos realizados no país, isto porque: (e.i) Declara pormenorizadamente os projetos desenvolvidos pela empresa, no item 4.1 da referida declaração; (e.ii) Declara, nos termos previstos em lei, o montante de valores dispendidos em Pesquisa e Desenvolvimento no país, o qual, apenas em 2008 foi de R\$ 41.032.639,66, conforme item 5.1 da referida declaração e (e.iii) é o único

requisito legal para comprovar o dispêndio em pesquisa e desenvolvimento no País, tal como prevê o art. 1º, §2º, III, da Portaria MF n.º. 426, de 2011;

f) Ainda, faz notar que além de ser um documento público e possuir presunção de veracidade, as informações constantes de tais declarações foram confirmadas por órgãos públicos em, no mínimo, 2 (dois) momentos, a saber: (f.i) Pelo Ministério da Ciência e Tecnologia, ao passo em que, em não se concordando com eventual informação da declaração submetida há o dever de solicitar esclarecimentos, o que não ocorreu em nenhuma das declarações enviadas e (f.ii) Pela Receita Federal do Brasil, ao passo em que os valores dispendidos em pesquisa e desenvolvimento foram devidamente indicados na Declaração de Informações Econômico- Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) para fins de dedução do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), todas homologadas sem qualquer questionamento sobre este tópico, sem contar os demais incentivos também aproveitados pela Recorrente nos anos de 2008 e 2009 e também homologados pelo referido órgão;

g) Destaca que as despesas com viagens de empregados, alegadamente enviados ao exterior com a finalidade de realizarem treinamentos para a aplicação das novas tecnologias no país, não são a única prova realizada pela Recorrente, pois representam apenas um dos tipos de dispêndios realizados, havendo inúmeros outros tipos de dispêndios informados no formulário do MCT e amparados por documentos tais como notas fiscais, folha de pagamento, todos registrados pela Recorrente de forma contábil e fiscal absolutamente correta, para que aproveitasse de outros benefícios também oriundos da Lei do Bem;

h) Diante destas razões, argumenta que não há que se falar em falta de comprovação dos dispêndios realizados em Pesquisa e Desenvolvimento no país, vez que já foram – nos termos exigidos em lei – reportados os valores dispendidos bem como tais informações foram devidamente homologadas pelos órgãos competentes;

i) Já quanto à efetiva realização do objeto do contrato, reitera na maior parte sua argumentação apresentada em sede de manifestação de inconformidade, ressaltando que apresentou dezenas de documentos que comprovam a natureza dos desembolsos. Ou seja, entende ter anexado aos autos documentação capaz de comprovar o regular cumprimento das normas aplicáveis à espécie (realização de investimentos em P&D, amparados por contratos registrados no INPI) e de demonstrar que o objeto dos contratos foi integralmente cumprido, justificando-se plenamente a realização dos desembolsos;

j) Alega que não haveria outra razão a justificar as viagens realizadas por diversos profissionais às fábricas das contratadas, se não a absorção do conhecimento necessário para produzir, no Brasil, veículos dotados de tecnologia desenvolvida na Suécia;

k) Argumenta que não se pode exigir da Recorrente a produção de prova impossível, pois os documentos apresentados são plenamente aptos para comprovar a efetividade dos desembolsos realizados, que estão absolutamente alinhados com o objeto dos contratos de transferência de tecnologia celebrados para esse fim;

l) Reproduz linha do tempo, abrangendo a evolução de um produtos da empresa, de forma a alegar que o fato de que as tecnologias incorporadas na produção dos caminhões Volvo é resultado de transferência de tecnologia, restando evidenciado que o desenvolvimento tecnológico dos produtos Volvo contemplam inovações desenvolvidas no exterior;

m) Ainda, se dispõe a produzir quaisquer provas adicionais que sejam indicadas por este CARF, ressaltando que, note-se, tanto o Auditor Fiscal quanto os signatários da decisão

recorrida não apontaram a prova a ser produzida, tampouco determinaram a realização de qualquer diligência. Enfatiza a possibilidade de se baixar os autos em diligência, para que a autoridade fiscal possa verificar “*in loco*” que os investimentos foram devidamente realizados e o objeto dos contratos inteiramente cumpridos;

n) Por fim, reitera na íntegra seus argumentos tecidos em sede de manifestação de inconformidade quanto à necessidade de correção do valor pleiteado, citando a aplicabilidade ao caso do teor do art. 83 da IN RFB n.º 1.300, de 2012, uma vez que se está diante de hipótese de restituição, consoante definido pelo art. 3.º, §4.º do Decreto n.º 5.798, de 2006. Assim, também defende a necessidade de reforma da Decisão recorrida, para o fim de reconhecer o direito creditório pleiteado e determinar que o valor da restituição pleiteada seja acrescido de juros, nos termos da inicial;

o) Desta forma, requer que o Recurso Voluntário seja conhecido e provido para que, ao reformar a decisão recorrida:

(o.i) homologue-se o Pedido de Restituição (PER) n.º 10980.004684/2010-66, de 10/12/2010;

(o.ii) determine-se a restituição da importância apurada, mediante depósito na conta bancária da Requerente n.º 64072-1, Agência n.º 0548, Banco Itaú (341), com a devida correção pela taxa SELIC; ou

(o.iii) sucessivamente, baixem-se os autos em diligência, para que a autoridade fiscal verifique “*in loco*”, o cumprimento do objeto dos contratos que ensejaram a restituição pleiteada.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator.

6. Cientificada da decisão de 1ª. instância em 22/05/2018 (cf. e-fl. 1.494), a contribuinte apresentou, em 20/06/2018 (cf. e-fl. 1.496), Recurso Voluntário de e-fls. 1.497 a 1.517 e anexos. Assim, o pleito é tempestivo e passo à sua análise.

### Quanto à análise de liquidez e certeza do direito creditório

7. Analisa-se, assim, a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado em sede de restituição, à luz da argumentação da contribuinte.

8. A propósito, ressalte-se que, tal como fundamentado pela autoridade julgadora de 1ª. instância, em sede de compensação tributária é do contribuinte o ônus de fornecer, a esta autoridade julgadora, de forma detalhada, os elementos de prova acerca da liquidez e certeza do direito creditório pleiteado, visto que se está a tratar, em especial quando da alegação de pedido de restituição (tal como nos presentes autos), de análise de fato constitutivo do direito do contribuinte, incumbindo, assim, o ônus probante ao sujeito passivo e não à Fazenda Nacional para fins de denegação total ou parcial do pleito, em linha com o disposto no art. 373, I do CPC/2015, de reconhecida aplicação subsidiária no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, *verbis*:

#### Lei 13.105/15

"Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;  
(...)"

9. Feita tal digressão, já superadas, a esta altura: i) a alegação da autoridade fiscal de divergência de identidade ente as pessoas jurídicas beneficiárias dos desembolsos e aquelas indicadas nos contratos registrados no INPI e ii) ainda, eventuais divergência de valores apurados entre a Recorrente e a autoridade fiscal, com a diferença restando incontroversa com fulcro no item 14 do Recurso Voluntário que aqui se analisa.

10. Assim, verifica-se que a discussão se resume aos seguintes temas:

10.1) a) Comprovação da efetiva transferência de tecnologia nos termos mencionados no objeto dos contratos registrados no INPI mencionados, de forma a que a Recorrente pudesse usufruir dos benefícios fiscais constantes do inciso V do art. 17 da Lei nº. 11.196, de 21 de novembro de 2005, regulamentado pelo art. 3º do Decreto nº. 5.798, de 7 de junho de 2006; b) Idem, mas agora quanto à comprovação da realização de dispêndios em pesquisa no País em montante equivalente ao previsto no § 5º, daquele mesmo art. 17.

10.2) Ausência de previsão de correção dos valores do incentivo fiscal cuja restituição foi pleiteada.

11. Os elementos probatórios carreados aos autos pela Recorrente quanto aos temas são:

a) Contratos de fornecimento de transferência de tecnologia, tendo como contrapartes Volvo Lastvagnar Aktiebolag (e-fls. 26 a 64 e 324 a 341); Volvo Bussar Aktiebolag (e-fls. 307 a 323) e Volvo Construction Equipment Aktiebolag (e-fls. 342 a 358);

b) Comprovantes de Arrecadação de IRRF, acompanhados de breve memória de cálculo (e-fls. 65 a 81 e 160 a 174);

c) Formulários de prestação de informações sobre as atividades de Pesquisa Tecnológica e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica nas Empresas, entregue junto ao Ministério de Ciência e Tecnologia para os anos de referência 2008, 2009 e 2010 (e-fls. 87 a 155, 361 a 372, 373 a 391 e 392 a 425);

d) Faturas emitidas junto à Volvo Bussar Aktiebolag (e-fls. 187 a 190, sendo Volvo Bus Corporation a tradução, em vernáculo inglês, da razão social em sueco, aqui utilizada no âmbito do presente voto), Volvo Lastvagnar Aktiebolag (e-fls. 191 a 196 e 201, sendo Volvo Truck Corporation a tradução, em vernáculo inglês, da razão social em sueco, aqui utilizada no âmbito do presente voto) e Volvo Construction Equipment Aktiebolag (e-fls. 197 a 200);

e) Contratos de câmbio referentes à remessa dos montantes a título de royalties à Suécia (e-fls. 202 a 306), acompanhada de memória de cálculo, em planilha, dos montantes remetidos (e-fls. 359/360);

f) Especificações técnicas dos produtos comercializados pela Recorrente (e-fls. 431 a 730);

g) Cartas justificativas enviadas ao INPI, acompanhando os pedidos de averbação dos contratos de transferência de tecnologia (e-fls. 731 a 759, 760 a 796 e 797 a 818);

h) Planilhas, denominadas de “planos de viagem”, que se refeririam a treinamentos no exterior realizados por funcionários da recorrente relacionados à transferência de tecnologia em análise (e-fls. 823 a 906);

i) Declaração de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica para os anos-calandário de 2008, 2009 e 2010 (e-fls. 919 a 1.429).

12. Da análise dos referidos elementos de prova, cediço que os únicos aos quais se poderia atribuir alguma vinculação **à efetiva realização dos serviços constantes dos contratos** de transferência de tecnologia (de e-fls. 26 a 64 e 324 a 341, 307 a 323 e 342 a 358) e ao cumprimento dos requisitos legais para a fruição do benefício fiscal são:

12.1) Especificações técnicas dos produtos comercializados pela Recorrente (e-fls. 431 a 730);

12.2) Cartas justificativas enviadas ao INPI, acompanhando os pedidos de averbação dos contratos de transferência de tecnologia (e-fls. 731 a 759, 760 a 796 e 797 a 818);

12.3) Planilhas, denominadas de planos de viagem, que se refeririam a treinamentos no exterior realizados por funcionários da recorrente relacionados à transferência de tecnologia em análise (e-fls. 823 a 906);

12.4) Formulários de prestação de informações sobre as atividades de Pesquisa Tecnológica e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica nas Empresas, entregue junto ao Ministério de Ciência e Tecnologia para os anos de referência 2008, 2009 e 2010 (e-fls. 87 a 155, 361 a 372, 373 a 391 e 392 a 425);

13. Da análise de referidos elementos, também me alinho ao entendimento da autoridade julgadora de 1ª instância, no sentido de sua insuficiência para fins de comprovação da efetiva transferência de tecnologia que aqui se discute, na medida em que:

a) As cartas justificativas entregues ao INPI acompanhando os pedidos de averbação dos contratos (e-fls. 731 a 759, 760 a 796 e 797 a 818) se referem a transferência de tecnologia a ser realizada em momento futuro, com fulcro nos referidos contratos, assim nada estabelecendo de comprovação quanto à sua posterior efetiva realização;

b) Também entendo necessário que se tivesse estabelecido correspondência detalhada entre: a) os produtos especificados de e-fls. 431 a 730 e/ou a seus componentes e os montantes de royalties remetidos, ou seja, detalhamento acerca da tecnologia incorporada em cada um dos produtos (ou em seus componentes) durante os períodos de apuração em que se buscou usufruir do benefício sob análise e, ainda, com detalhada vinculação individualizada aos montantes de vendas líquidas individuais cujo total foi utilizado como base de cálculo para fins de remessa à matriz (vide e-fls. 359/360), tudo suportado pela escrituração contábil do contribuinte, respaldada em documentação hábil e idônea.

Note-se que tal correspondência não foi produzida pelo Recorrente em sede de manifestação de inconformidade e, ainda, não foi anexado nenhum elemento adicional quanto ao tema em sede recursal.

c) A mesma correspondência detalhada, agora em relação à transferência de tecnologia aos produtos comercializados pela recorrente e/ou seus componentes e os dispêndios decorrentes de viagens dos funcionários da Recorrente (novamente devidamente respaldada por registros contábeis e documentação hábil e idônea a suportá-los), seria necessária para que se pudesse conferir algum valor probatório aos “planos de viagem” de e-fls. 823 a 906 no que diz respeito à comprovação da citada transferência de tecnologia, correspondência também não produzida pela Recorrente em sede de manifestação de inconformidade e/ou recursal.

d) Ainda, quanto às conclusões constantes dos itens “b” e “c” supra, reitera-se aqui, que, *in casu*, incumbiria à contribuinte o ônus da prova quanto à liquidez e certeza de seu direito creditório, à luz da aplicação subsidiária do disposto no art. 373, I do CPC/2015, ao Processo Administrativo Fiscal.

e) Conclusivamente, assim, quanto ao tema de efetiva comprovação de efetiva transferência de tecnologia que respaldasse a fruição do benefício fiscal, em que pesem as alegações da Recorrente, nenhum reparo a fazer à conclusão da autoridade tributária, no seguinte sentido:

“(…)

7.4 – A documentação apresentada, citada nos dois subitens precedentes, não possui elementos que, de forma direta e indubitável, a liguem ao objeto dos contratos.

7.4.2 – Ainda que o resultado da execução do objeto contratado pudesse ser os referidos caminhões, equipamentos e eixo de ônibus, referidos no subitem 7.3.6, acima, incrementados com alguma tecnologia que antes não tinham, ou inteiramente novos que fossem, não é a simples apresentação dos prospectos e suas especificações técnicas que fazem tal prova.

7.4.3 – Por outro lado, ainda que as viagens dos funcionários, cujos planos foram apresentados, citados no subitem 7.3.7, tenham tido por objetivo a aquisição de conhecimento, conhecimento este, constitutivo da transferência da tecnologia, objeto dos contratos, não há como, somente a partir deles, fazer essa ligação.

7.5 – Afinal, se a forma de cumprir o objeto contratado consistia em fornecer, ao contratante, a assistência técnica, assegurando-lhe a orientação técnica necessária, mediante envio, ao contratante, de especialistas técnicos do contratado ou de sua designada, bem como treinamento técnico de engenheiros do contratante nas instalações do contratado ou de sua designada, é de se supor a existência de um projeto, ou vários, se para cada produto um fosse necessário, em face do qual, solicitações e/ou designações específicas seriam feitas, formalmente, e fazendo referência à execução do contrato, determinando, por exemplo, o tipo de treinamento, sua finalidade, o lugar de sua execução, sua duração, etc. Não considero admissível que contratos desta ordem, com IRRF da ordem de R\$ 25.303.043,13 (fl. 3), com pagamento correspondente, portanto, da ordem de R\$ 168.686.954,20, considerada a alíquota do IR, de 15%, pudessem ter sua execução de forma tão informal, ainda mais quando se pretende usufruir de algum benefício fiscal a eles ligado.

(…)”

14. Adicionalmente, como óbice adicional à fruição do benefício em análise, também entendo não ter restado comprovado, pela Recorrente, o atendimento ao requisito disposto no art. 17, §5º., também da já referida Lei nº. 11.196, de 2005, *verbis*:

Art. 17. A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais:

(…)

**§ 5º. O benefício a que se refere o inciso V do caput deste artigo somente poderá ser usufruído por pessoa jurídica que assumo o compromisso de realizar dispêndios em pesquisa no País, em montante equivalente a, no mínimo:(Revogado pela de Medida Provisória nº 497, de 2010)(Revogado pela Lei nº 12.350, de 2010)**

**I - uma vez e meia o valor do benefício, para pessoas jurídicas nas áreas de atuação das extintas Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste - Sudene e Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia - Sudam;(Revogado pela de Medida Provisória nº 497, de 2010)(Revogado pela Lei nº 12.350, de 2010)**

**II - o dobro do valor do benefício, nas demais regiões.(Revogado pela de Medida Provisória nº 497, de 2010)(Revogado pela Lei nº 12.350, de 2010) (grifei)**

15. Explico. Inicialmente, acerca do tema, perfeito o esclarecimento da autoridade julgadora de 1ª. instância sobre a alegação da Recorrente de impossibilidade de aplicação retroativa da Portaria MF n.º. 426, de 2011, *verbis* (e-fl. 1.485):

“(…)

Verifica-se, portanto, que a necessidade da pessoa jurídica “realizar dispêndios em pesquisa no País, em montante equivalente a, no mínimo, o dobro do valor do benefício” estava originalmente prevista no § 5º, II, da Lei n.º 11.196, de 2005, e no § 3º, II, do art. 3º do Decreto n.º 5.798, de 2006, que a regulamentava no momento da entrega do pedido de restituição, e, posteriormente, também foi reproduzida no inciso II do § 1º do art. 1º da Portaria MF n.º 426/2011.

**Assim, a citação da Portaria MF n.º 426/2011 não causou qualquer prejuízo, nem enseja reforma do Despacho Decisório, tendo em vista se tratar de condição prevista na própria lei que disciplina o incentivo fiscal objeto dos autos, bem como no decreto que a regulamentava no momento da entrega do pedido de restituição.**

(…)”

16. Quanto ao mérito da questão, novamente entendo que a simples apresentação dos elementos de e-fls. 87 a 155, 361 a 372, 373 a 391 e 392 a 425, desacompanhados de qualquer comprovação quanto à efetiva realização dos não dispêndios mencionados no referido art. 17, §5º., não atendem ao requisito legal necessário para o que sujeito passivo usufruísse do benefício, na medida em que não oferecem qualquer evidência no sentido de que os dispêndios ali declarados tivessem sido efetivamente realizados, sendo esta a condição tencionada pelo legislador e pelo diploma legal citado, a fim de que o benefício fiscal pudesse ser objeto de fruição.

17. Quanto a este item de comprovação dos dispêndios legalmente requeridos, embora a Recorrente tenha feito menção a notas fiscais, folha de pagamento, e registro contábil e fiscal corretos de tais dispêndios, nenhum destes elementos foi anexado aos autos, tal como na seara de comprovação da efetiva transferência de tecnologia dos contratos que aqui se discute, conforme já anteriormente aqui tratado.

18. Destarte, conclusivamente, em não tendo a contribuinte se desincumbido do ônus probatório quanto: a) à efetivação da transferência de tecnologia dos contratos de e-fls. 26 a 64 e 324 a 341, e-fls. 307 a 323 e e-fls. 342 a 358 e b) à realização de efetivos dispêndios na forma dos requisitos estabelecidos pelo art. 17, §5º. da Lei n.º. 11.196, de 2005 (ambos necessários para que restasse respaldada a restituição pleiteada), de se manter o posicionamento da autoridade julgadora de 1ª. instância, no sentido de não reconhecimento do direito creditório, não havendo que se falar, assim, em homologação da compensação tencionada.

19. Derradeiramente, desta forma, prejudicada a análise acerca da atualização monetária do direito creditório em questão (aqui integralmente não reconhecido), ou seja, despidianda a manifestação acerca do tema, a partir do não reconhecimento do direito creditório em questão.

### **Da diligência**

20. Também, como corolário do posicionamento já aqui esposado, no sentido de que, em seara de DComp, o ônus da prova incumbe ao sujeito passivo (com fulcro no art. 373, I do CPC), resta completamente incabível que se cogite de qualquer suprimento à eventual insuficiência probatória, para fins de comprovação da liquidez e certeza do direito creditório alegado, através de conversão do presente julgamento em diligência.

21. Ou seja, no presente caso, uma vez estabelecido que é do contribuinte, em seara de compensação, o ônus probatório acerca da liquidez e certeza do direito creditório pleiteado, com fulcro no art. 373, I do CPC/2015 e no art. 170 do CTN, cumpriria à Recorrente trazer, necessariamente até a etapa processual de sua manifestação de inconformidade, na forma do art. 16, §4º. do Decreto n.º. 70.235, de 1972, todos os elementos passíveis de serem admitidos como forma de comprovação do direito creditório em litígio, não cabendo, em nenhuma hipótese, ao Colegiado julgador, através de conversão em diligência ou retorno na marcha processual, suprir eventual ausência probatória ou sua insuficiência, no caso da parte não ter se desincumbido a contento de referido ônus, ao deixar de anexar elementos que poderia trazer aos autos.

22. Assim, quando da inexistência de produção de provas capazes de serem produzidas ou de sua produção insuficiente, em situações jurídicas como a presente, ou seja, quando a lei estabelece expressamente o ônus probante a qualquer das partes (no caso da compensação, ao Contribuinte), o livre convencimento motivado do julgador não só pode como deve ser firmado no sentido de atribuir os consectários legais da não comprovação à parte que não se desincumbe satisfatoriamente do ônus também legalmente estabelecido (no caso, manifestando-se pela inexistência de direito creditório e conseqüente não homologação da compensação que utilizou o direito creditório, não satisfatoriamente comprovado quanto à sua liquidez e certeza);

23. Ou seja, entendo que, nesta hipótese, onde se verifica comprovação falha ou inexistente pela parte a quem incumbiria tal ônus comprobatório, não se está diante de qualquer tipo de empecilho ao julgamento que justifique um retorno na marcha processual, encaminhando-se novamente o processo à autoridade preparadora ou, ainda, a realização de diligência, que resta, assim, prescindível para que se manifeste o julgador acerca do litígio, devendo-se, em casos como o presente, considerar o direito creditório (não suficientemente provado quanto à sua liquidez e certeza) como direito inexistente, fulminado assim o direito subjetivo à compensação tributária que se utilizar deste montante.

24. Por fim, ainda em relação ao esforço para se desincumbir do ônus probatório que lhe foi legalmente imposto em sede de compensação, reitere-se, uma vez mais, que nenhum elemento de prova ou melhor detalhamento das provas anteriores (respaldado pelos registros da escrituração contábil do contribuinte e documentação suporte relacionados) foi acrescentado em sede recursal, não havendo, ainda, qualquer indício de motivo de força maior que tivesse impedido o contribuinte de fazê-lo.

25. Tal posicionamento aqui defendido é também amplamente prevalecente no âmbito deste CARF, conforme jurisprudência que abaixo se colaciona.

**DILIGÊNCIA OU PERÍCIA.** Indefere-se o pedido de diligência ou perícia, cujo objetivo é instruir o processo com as provas que o recorrente deveria produzir em sua defesa, juntamente com a peça impugnatória ou recursal, quando restar evidenciado que o mesmo poderia trazê-las aos autos, se de fato existissem. (Ac. 102-48.141, sessão de 25/01/2007)

**DILIGÊNCIA E PERÍCIA. NEGATIVA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.** É incabível a realização de diligência ou perícia para responder a quesitos de natureza legal, cujo conhecimento seja elementar ou que se refiram a prova passível de produção unilateral pelo contribuinte.(Ac. 3302-01.280, sessão de 09/11/2011, Relator José Antonio Francisco)

26. Resumidamente, entendo que, no caso em questão, os elementos probatórios ausentes, necessários à comprovação de liquidez e certeza do direito creditório da autuada,

estavam na esfera de possibilidade de produção unilateral da recorrente e, desta forma, voto por negar provimento à solicitação da autuada de diligência contábil.

27. Conclusivamente, assim é que, diante do exposto, rejeitada a totalidade dos pleitos da contribuinte, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior