



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.721960/2013-00
ACÓRDÃO	1001-004.240 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CAETÉ S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

INCENTIVOS FISCAIS. INOVAÇÃO TECNOLÓGICA

O usufruto dos benefícios fiscais previstos na Lei nº 11.196 de 2005 demanda a comprovação: dos dispêndios, do vínculo dos gastos com as inovações, de que o fruto dos gastos de fato configura inovação tecnológica nos termos da lei citada e do previsto pelo Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação, além de seu controle contábil em contas específicas.

OBTENÇÃO DE PATENTE. EXCLUSÃO.

A exclusão de 20% dos dispêndios realizados com pesquisa tecnológica objeto de patente deverá ser determinada exclusivamente sobre tais dispêndios, devidamente comprovados e vinculados à patente obtida, observado o ano-calendário.

DEPRECIAÇÃO ACELERADA. GASTOS COM INSTALAÇÕES FIXAS. VINCULAÇÃO À PESQUISA E DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO.

Reforma no piso da fábrica, sem comprovação de que caracteriza inovação tecnológica, não permite uso do benefício de depreciação acelerada. Somente após o encerramento de sua utilização, as instalações destinadas ao desenvolvimento e pesquisa podem ter seu valor residual deduzido do resultado do exercício.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual

do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário. Súmula CARF nº 178.

PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. NÃO APLICABILIDADE NA SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL ANUAL. CONCOMITÂNCIA DE MULTA PROPORCIONAL E MULTA ISOLADA.

Na apuração do IRPJ baseada no lucro real anual com recolhimento de estimativas, a convivência entre as multas proporcional e isolada é necessária e típica, logo estas multas devem naturalmente coexistir para que tal sistema tenha completude e efetividade, sob pena de inviabilização desta sistemática de apuração

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidas as Conselheiras Ana Cecília Lustosa da Cruz e Ana Cláudia Borges de Oliveira que davam provimento parcial para afastar a incidência da multa isolada sobre estimativas não recolhidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Assinado Digitalmente

Paulo Elias da Silva Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Paulo Elias da Silva Filho (Relator), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

O recorrente insurge-se contra o Acórdão 02-97.4600 – 4ª Turma da DRJ/BHE, de 20/12/2019, o qual julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve integralmente a autuação fiscal.

A lide decorreu de auto de infração lavrado contra o recorrente em que se apuraram infrações relativas a deduções e exclusões da base do IRPJ e CSLL referentes aos benefícios fiscais de incentivo à inovação tecnológica e multas isoladas por não recolhimento de estimativas.

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento da impugnação, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ/BHE (grifos nossos e do original).

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os Autos de Infração de fls. 255 a 269, para exigência de crédito tributário no montante de R\$ 99.162,81, assim discriminado:

	Tributo	Juros	Multa	Multa isolada	Total
IRPJ	33.598,04	7.458,76	25.198,53	16.799,02	83.054,35
CSLL	6.516,37	1.446,63	4.887,28	3.258,18	16.108,46
					99.162,81

As infrações consignadas nos lançamentos foram as seguintes:

- i. exclusão indevida do lucro líquido a título de **depreciação acelerada** incentivada, conforme item III do Relatório da Ação Fiscal;
- ii. **exclusão indevida** na apuração da base de cálculo do IRPJ, conforme item IV do Relatório de Ação Fiscal;
- iii. **falta de recolhimento de estimativa** mensal, conforme item V do Relatório de Ação Fiscal.

O referido Relatório de Ação Fiscal, acostado a fls. 271 a 298, pode ser sintetizado pelos excertos reproduzidos a seguir.

“A Fiscalizada é Sociedade Anônima de Capital Fechado cujas atividades são:

editora, indústria e comércio de artes gráficas, indústria e comércio de cartagem, exportação dos produtos de sua fabricação, comércio de papel e papelão, livraria e papelaria, e importação de matérias-primas e auxiliares, máquinas e equipamentos necessários aos seus fins, consoante informações do Estatuto Social e da Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul, fls. 121-145.

Trata-se de ação fiscal cujo escopo foi a verificação de valores de exclusões do lucro líquido, lançados na apuração bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, relativos aos benefícios fiscais amparados pela Lei nº 11.196/2005.

III – DA EXCLUSÃO INDEVIDA DE VALORES A TÍTULO DE DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA

*Dispõe o artigo 20 da Lei nº 11.196/2005 que a pessoa jurídica poderá depreciar os dispêndios incorridos em instalações fixas destinados à utilização em projetos de pesquisa e desenvolvimento tecnológico na forma da legislação vigente, sendo facultada a **exclusão** na apuração do lucro real **do saldo não depreciado no período de apuração de conclusão de sua utilização**.*

*No caso concreto, as informações e documentos indicaram que as **benfeitorias foram feitas em instalações não relacionadas ao setor de pesquisa e desenvolvimento tecnológico** (piso da fábrica - produção) tendo por finalidade melhorar a “agilidade e performance da produção”. Além do mais, a Fiscalizada ainda utiliza as instalações em que se realizaram as benfeitorias. Portanto, a exclusão do lucro líquido efetuada pela Fiscalizada não tem autorização legal por dois motivos:*

I - as benfeitorias se relacionam ao piso da fábrica (produção) e não ao setor de pesquisa e desenvolvimento tecnológico;

II - as benfeitorias continuam sendo utilizadas, sendo que a exclusão somente poderia ser efetuada quando concluída a sua utilização.

Notificou-se a pessoa jurídica acerca dessas conclusões (Termo de Constatação Fiscal nº 1, fls. 206-210). Em resposta, fls. 211-214, a Fiscalizada reinterpreto a norma do artigo 20 da Lei nº 11.196/2005, objetivando ampliar o alcance do benefício “às atividades de metrologia, normalização técnica e avaliação da conformidade, aplicáveis a produtos e processos”. Entretanto, não há qualquer comprovação documental de que a Fiscalizada tenha realizado tais atividades.

Assim, considerando que a interpretação da norma que trata de benefício fiscal deva ser de forma restritiva, nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional, remanescem as conclusões.

IV – DA EXCLUSÃO INDEVIDA DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL DE VALORES A TÍTULO DE DISPÊNDIOS COM PESQUISA E DESENVOLVIMENTO DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA

(...) em cumprimento ao disposto nos artigos 17, parágrafo 7º, da Lei nº 11.196/2005 e 14, caput, do Decreto nº 5.798/2006, as empresas interessadas nesses benefícios fiscais são obrigadas informar, via remessa de formulário eletrônico ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação até 31 de julho de cada ano, as atividades dos seus programas de pesquisa e

desenvolvimento de inovação tecnológica realizadas no ano anterior. Para o ano calendário de 2010, o formulário eletrônico é o modelo aprovado pela Portaria MCT nº 327, de 29 de abril de 2010.

(...) em exame preliminar, não se comprovou a existência de controle contábil específico dos dispêndios, requisito para a fruição dos benefícios fiscais em questão, considerando o previsto nos artigos 22, inciso I, da Lei nº 11.196/2005, e 10, inciso I, do Decreto nº 5.798/2006.

A definição legal de inovação tecnológica encontra-se inscrita no artigo 17, da Lei nº 11.196/2005.

Já o conceito de desenvolvimento experimental é extraído do artigo 2º, do Decreto nº 5.798/2006:

(...) as instruções de preenchimento do item 4.1 do formulário eletrônico (FORMP&D) encaminhado pela contribuinte ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação, fls. 54-56, (...) delimitaram os conceitos de produto tecnologicamente novo e de melhoria incremental de produto.

“4. PRODUTOS E PROCESSOS TECNOLOGICAMENTE NOVOS OU SUBSTANCIALMENTE APERFEIÇADOS

4.1 INOVAÇÃO DE PRODUTO

Produto tecnologicamente novo (bem ou serviço industrial) é um produto cujas características fundamentais (especificações técnicas, usos pretendidos, software ou outro componente imaterial incorporado) diferem significativamente de todos os produtos previamente produzidos pela empresa (grifei)

Melhoria incremental de produto (bem ou serviço industrial) refere-se a um produto previamente existente, cujo desempenho foi substancialmente aumentado ou aperfeiçoado tecnologicamente. Um produto simples pode ser aperfeiçoado (no sentido de se obter um melhor desempenho ou menor custo) através da utilização de matérias primas ou componentes de maior rendimento. Um produto complexo, com vários componentes ou subsistemas integrados, pode ser aperfeiçoado via mudanças parciais em um dos componentes ou subsistemas. (grifei)”

Interpretando-se conjuntamente as normas legais supra sem desconsiderar os conceitos trazidos no FORMP&D, firmou-se convicção, de que, no caso, pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica estariam circunscritos à concepção de novos produtos sem suas características fundamentais, diferentes (...) significativamente de todos os outros produtos previamente produzidos (produtos tecnologicamente novos) ou, pelo menos, à agregação de novas funcionalidades ou características a produtos já existentes que implicassem aumento substancial de desempenho ou de aperfeiçoamento tecnológico do produto (melhorias incrementais dos produtos).

(...) no que respeita às receitas auferidas no ano de 2010, ao ser indagada se todas estavam relacionadas diretamente com os projetos/produtos desenvolvidos naquele ano (item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 2, fls. 195-196), a pessoa jurídica respondeu negativamente, fls. 202-203, informando também ter auferido receitas decorrentes de: vendas de produtos no ano de 2010 em que os projetos de desenvolvimento se deram no ano anterior; projetos desenvolvidos no ano de 2010 em que a produção não tinha sido realizada naquele ano; produtos já definidos e desenvolvidos, cabendo à contribuinte apenas iniciar o processo produtivo. Em suma, indicou que havia receitas relacionadas a projetos/produtos desenvolvidos em 2010 e outras não.

Dessa forma, da análise dos projetos descritos pela contribuinte como pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica, da classificação na TIPI dos produtos vendidos e da verificação do objeto social da contribuinte, **não se firmou convicção de que os produtos resultantes tenham sido significativamente distintos de todos os outros produzidos pela contribuinte, ou seja, que pudessem corresponder a produtos tecnologicamente novos.**

Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 1, a Fiscalizada enumerou 40 novos produtos, fl. 163, especificando o nome do cliente atendido e a descrição de procedimentos realizados no desenvolvimento dos produtos.

(...) examinando as características dos produtos indicados e as informações relacionadas aos procedimentos adotados no desenvolvimento desses produtos, não se verificaram evidências que atestassem o desenvolvimento de produtos tecnologicamente novos. Ao contrário, as informações descrevem o processo de criação de novos modelos de embalagens (em alguns casos, a embalagens similares às já utilizadas pelos clientes) ou, no máximo, à criação de embalagens inexistentes para o cliente, mas **sem o elemento de novidade que as diferenciasssem significativamente de todas as outras previamente produzidas pela contribuinte.** Portanto, relativamente aos produtos indicados, conclui-se não restar caracterizada a realização de pesquisa e o desenvolvimento de inovação tecnológica, necessários para a utilização dos benefícios fiscais da Lei nº 11.196/2005.

Por outro lado, poderia-se indagar se o processo de criação de embalagens em exame caracterizaria pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica em decorrência da agregação de novas funcionalidades ou características a produtos já existentes. Entende-se, no caso, que **não, pois não restou demonstrado qual foi o aumento substancial de desempenho ou de aperfeiçoamento tecnológico dos novos modelos de embalagem, condições necessárias para se comprovar melhoria incremental de produtos já existentes.**

(...) de acordo com as informações do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI), a Fiscalizada, ao encaminhar o FORMP&D, não conseguiu demonstrar quais foram, de fato, as atividades de pesquisa, desenvolvimento tecnológico e/ou de inovação tecnológica realizada no ano de 2010, nem esclareceu, entre outros aspectos, quais foram os progressos científicos ou tecnológicos, a serem verificados nas atividades de pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica. **Assim, o MCTI entendeu por não considerar o projeto (...) descrito pela pessoa jurídica pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica, deixando de inclui-la no rol de Empresas Beneficiárias dos Benefícios Fiscais previstos na Lei nº 11.196/2005 para o ano de 2010.**

Não obstante, verificou-se que a Fiscalizada, em suas alegações acerca da utilização dos benefícios da Lei nº 11.196/2005, fizera menção à realização de depósito do Registro de Desenho Industrial DI nº 6903168-1 em 17 de agosto de 2009, perante o Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI), vindo a obter Certificado de Registro de Desenho Industrial em 8 de setembro de 2010 de “Configuração Ornamental Aplicada em Embalagem”, referente a uma nova embalagem de pipocas para forno de microondas, fls. 50-52 e 98-100.

Intimada a esclarecer em que ano foi desenvolvida a embalagem fl. 148 a pessoa jurídica informou ter sido elaborada no ano de 2009, fl. 203, e que, embora tivesse protocolizado, no INPI, o depósito do Registro do Desenho Industrial em 17 de agosto de 2009, entendeu que os dispêndios somente estariam abarcados pelos benefícios da Lei nº 11.196/2005 no ano de obtenção do registro/patente (ano de 2010), fls. 157-158.

Notificada a esclarecer qual foi o total de dispêndios para o desenvolvimento da referida embalagem, anexando documentos comprobatórios, fls. 196-197, não se manifestou.

Da interpretação das disposições no artigo 19, parágrafos 3º e 4º, da Lei nº 11.196/2005, verifica-se a possibilidade de exclusão do lucro líquido, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, do valor correspondente a 20% dos gastos relacionados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de produto no período de apuração da concessão da patente. Cabe destacar que, independentemente do momento da obtenção de patente perante o INPI para utilização desse benefício, a totalidade dos gastos com a inovação somente poderia ter sido excluída do lucro líquido durante o período de desenvolvimento da inovação.

No presente caso, tais gastos ocorreram no ano de 2009. O que pretendeu a Fiscalizada foi utilizar, no ano da concessão da patente (2010), 20% dos gastos de 2010 incorridos com o desenvolvimento de outros produtos (não associados ao produto a que se refere a patente).

Ocorre que nem a própria Fiscalizada, apesar de intimação específica nesse sentido, foi capaz de mensurar o total de gastos vinculados diretamente com pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica que culminaram com a concessão do Registro de Desenho Industrial DInº 6903168-1 pelo INPI. Portanto, não se comprovou o total de gastos incorridos no desenvolvimento deste produto.

Cumpre esclarecer, inicialmente, não ter se pressuposto que o processo de fabricação de embalagens seria muito simples e que, desse modo, tal fato impediria a fruição do benefício fiscal. Além do mais, a análise dos procedimentos e produtos desenvolvidos decorreu das informações e documentos apresentados pela própria Fiscalizada, que teve ampla oportunidade de demonstrá-los nas respostas aos Termos de Intimação.

(...) a classificação fiscal dos produtos desenvolvidos foi analisada em conjunto com outros fatores, tais como as atividades da inseridas no objeto social, as receitas vinculadas à venda de produtos e a descrição dos processos de desenvolvimento de produtos por parte da Fiscalizada. Desta análise, não se (...) permitiu atestar que os produtos resultantes desse processo produtivo se diferenciavam significativamente dos demais previamente produzidos pela Fiscalizada, o que é necessário para se considerá-los produtos tecnologicamente novos.

(...) entre os requisitos desatendidos, mencionados no Termo de Constatação Fiscal nº 2, encontra-se a falta de controle contábil em contas específicas dos dispêndios com inovação tecnológica, obrigação estabelecida pelos artigos 22, inciso I, da Lei nº11.196/2005 e 10, inciso I, do Decreto nº 5.798/2006.

(...) de acordo com as informações da Fiscalizada, em virtude de dificuldades na valoração dos projetos e da falta de controle individualizado, foram desprezadas algumas das despesas operacionais associadas à pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica. Assim, somente teriam sido considerados os dispêndios em relação aos quais estes controles existiriam, quais sejam: os salários e encargos de pessoal envolvidos com pesquisa e desenvolvimento de novos produtos; os custos com materiais utilizados pelos mesmos e com a manutenção das máquinas utilizadas em pesquisa e desenvolvimento.

Para comprovação dos dispêndios com o pessoal envolvido em pesquisa e desenvolvimento foram apresentadas folhas de pagamento sem a individualização dos funcionários, fls. 66-80 e 178-190. Nessas foram indicados dispêndios, para o ano de 2010, no total de R\$ 186.988,99. Por outro lado, não foi localizada na escrituração conta contábil correspondente às despesas com salários de funcionários específicos da área de pesquisa e desenvolvimento, mas apenas contas de registros das despesas com salário de funcionários em geral (3.11.12.13.10.10.000 – SALARIOS) e da área

administrativa (3.11.22.20.00.10.000 – SALARIOS). Portanto, a Fiscalizada não escriturou os dispêndios com pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica em contas contábeis específicas. Essa situação se repetiu em relação aos dispêndios com os materiais utilizados (R\$ 6.474,30) e com a manutenção de máquinas (R\$ 2.077,50), fls. 81-90.

Não obstante, ainda considerando a assertiva da Fiscalizada de que “Cada processo de desenvolvimento é controlado por projeto” como indício de que tal controle fundamentaria a escrituração contábil, solicitou-se, para cada um dos projetos, a indicação dos nomes dos pesquisadores e auxiliares que dele participaram e a juntada de documentos comprobatórios referentes às atividades realizadas pelos profissionais (itens 2 e 3 do Termo de Solicitação de Informações e Documentos nº 1, fls. 147 e 149). A Fiscalizada apresentou apenas relação de funcionários da área de pesquisa e desenvolvimento, não esclarecendo quais foram os pesquisadores e auxiliares envolvidos efetivamente em cada projeto, fls. 173-177.

Ainda em decorrência da mesma assertiva, indagou-se sobre o quantitativo de produtos desenvolvidos em que teria havido inovação tecnológica e os que não tiveram, solicitando-se, no caso dos produtos sem inovação, o nome dos desenhistas envolvidos, fl. 147. Em resposta, apenas consignou: “Os desenhistas trabalham exclusivamente com a criação e desenvolvimento de novas embalagens”, fl. 156. Ou seja, não se demonstrou qual foi o quantitativo de produtos com e sem inovação tecnológica, informação que se presume de fácil obtenção pela Fiscalizada, na medida em que essa realizaria o controle por projeto de desenvolvimento.

Ou seja, apesar das alegações da Fiscalizada, restou sem comprovação a existência de controles contábeis específicos dos dispêndios, bem como a existência de qualquer controle efetivo por projeto que pudesse, de alguma forma, fundamentar a escrituração dos dispêndios com pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica em rubricas contábeis específicas. Portanto, também sob esse aspecto, ficou prejudicada a fruição do benefício fiscal previsto no artigo 19 da Lei nº 11.196/2005 tendo em vista o disposto no artigo 22, inciso I do Diploma.

Observe-se que, na hipótese de se examinar o atendimento dos requisitos para utilização do benefício do artigo 19 da Lei nº 11.196/2005 à luz da Instrução Normativa RFB nº 1.187/2011, como defendido pela Fiscalizada, também deixaria de se atender, na elaboração do controle analítico dos dispêndios, os requisitos previstos no artigo 3º, parágrafo único e nos incisos I e II.

Chegou-se a esta conclusão considerando que a Fiscalizada sequer indicou, por projeto realizado, o nome dos pesquisadores e auxiliares que participaram efetivamente de cada projeto. Logo, seria pouco provável que

lograsse implementar controle por pesquisador/funcionário de apoio técnico, das horas dedicadas, trabalhos desenvolvidos e custos respectivos, ficando ainda mais impossibilitada a fruição do benefício fiscal.

(...) independentemente da aprovação do FORMP&D pelo Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação, a pessoa jurídica, por usufruir dos benefícios da Lei nº11.196/2005, encontra-se obrigada, por força do artigo 14, parágrafo 1º, do Decreto nº 5.798/2006, a disponibilizar à Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) toda a documentação comprobatória, bem como cabe ao MCTI, paralelamente, encaminhar à RFB informações correspondentes à utilização dos benefícios fiscais, consoante o artigo 14, parágrafo 2º, do mesmo Decreto. **Desse modo, para fins tributários, compete apenas à RFB, a partir da apreciação das informações e documentos franqueados, a verificação do preenchimento dos requisitos estabelecidos para utilização dos benefícios da Lei nº 11.196/2005.**

Desse modo, após a análise das informações e documentos apresentados concluiu-se que a Fiscalizada não atendeu os requisitos para fruição do benefício fiscal, em especial os previstos nos artigos 17, parágrafo 1º, 19, caput e parágrafo 3º, e 22, inciso I, todos da Lei nº11.196/2005, bem como nos artigos 2º e 10, ambos do Decreto nº 5.798/2006. Por conseguinte, cabe a adição dos valores constantes da Tabela 2 às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, considerando o disposto nos artigos 247, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº3.000/1999) e 28 da Lei nº 9.430/1996.

Outrossim, verificou-se que a Fiscalizada apurara, na DIPJ relativa ao ano de 2010, créditos oriundos de saldos negativos de IRPJ e de CSLL, nos valores de R\$ 283.521,41 e R\$75.904,50, respectivamente, fls. 18 e 24. No entanto, utilizou esses créditos para efetuar compensações com débitos tributários por meio da transmissão de Declarações de Compensação via programa Per/Dcomp, fls. 250-253. Portanto, esses créditos não são passíveis de utilização pela Fiscalização para dedução dos valores de IRPJ e de CSLL devidos, decorrentes das irregularidades anteriormente referidas.

V – DA MULTA DECORRENTE DA INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA MENSAL DO IRPJ E DA CSLL Em decorrência das irregularidades descritas nos itens III e IV, e considerando a utilização de balanços/balancetes de suspensão/redução para apuração das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL no ano de 2010, fls. 105-116, restou caracterizada nova irregularidade fiscal, qual seja, a falta do recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL relativas ao mês de dezembro de 2010.

Ciente do lançamento em 13 de junho de 2013 (fls. 298), a contribuinte apresentou, em 12 de julho de 2013, impugnação a fls. 302 a 318, contendo as seguintes alegações:

- *O entendimento da fiscalização não encontra suporte nas disposições contidas no artigo 2º do Decreto nº 5.798/2006, o qual regulamenta os incentivos fiscais às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.*
- *Possui a empresa equipe especializada que se dedica permanentemente no desenvolvimento, aprimoramento e na criação de embalagens diferenciadas, especialmente no que tange ao uso, a aplicação, a praticidade, a segurança, o cuidado ambiental, o design e o apelo comercial.*
- *A confecção das embalagens é sempre precedida de pesquisa e aplicação de desenvolvimento experimental para a criação da embalagem mais adequada a cada produto.*
- *Utiliza máquinas específicas que permitem a produção de produtos distintos dos usualmente produzidos pela empresa, o que denota que a fruição do benefício da inovação tecnológica atende aos preceitos legais.*
- *Resta indiscutível que o desenvolvimento de novos produtos bem como a agregação de novas funcionalidades aos produtos já existentes é fator preponderante em suas operações.*
- *O fato de a empresa não ter sido relacionada no Anexo IV do Relatório Anual da Utilização de Incentivos Fiscais – Ano Base 2010 do MCTI se justifica pela inexperiência e talvez não tenha explicado corretamente em que consistem as inovações tecnológicas.*
- *A autoridade fiscal se apega ao fato do nome da Impugnante não ter constado na lista do Ministério da Ciência e Tecnologia, fato este que não significa que a empresa não tenha tido gastos com inovação tecnológica.*
- *A Instrução Normativa nº 1.187/2011 trouxe interpretação maléfica ao contribuinte, exigindo deste comprovações antes não compreendidas pela Lei nº 11.196/2005, sendo inviável a imposição de sua observância antes mesmo de sua entrada em vigor.*
- *A IN RFB nº 1.187/2011 entrou em vigor dia 30 de agosto de 2011, de modo que seus efeitos não podem retroagir a fato pretérito.*
- *As benfeitorias relativas à construção de novo piso da fábrica que propiciou maior agilidade e performance da produção, melhoria do processo produtivo, bem como maior segurança aos empregados, com avisos e demarcações no piso, sendo concluídas em 30 de abril de 2010, pelo valor de R\$ 479.164,49, caracterizam a conclusão das melhorias no processo produtivo, que estão inseridos no contexto da inovação tecnológica disposta no art. 2º do Decreto nº 5.798/2006.*
- *A condição imposta pela Autoridade Fiscal, de que o usufruto do benefício da depreciação acelerada somente seria possível depois de concluída a*

utilização da benfeitoria, isto é, após a total depreciação do bem, decorre de uma interpretação equivocada.

- O benefício da aceleração da depreciação pode ser usufruído a partir do momento em que o bem entrar em funcionamento, no caso específico a partir da utilização do novo piso da fábrica.*
- Por não possuir custo integrado à contabilidade, não pôde usufruir de todos os gastos incorridos com pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica, por isso optou por, conservadoramente, incluir apenas os salários e encargos do pessoal envolvido exclusivamente com P&D, assim como pequenos gastos efetuados pelo setor de P&D com os serviços de manutenção e materiais utilizados nas máquinas utilizadas exclusivamente em pesquisa e desenvolvimento, facilitando assim a identificação dos gastos relacionados às atividades de P&D, que é a intenção do legislador com tal determinação.*
- A existência destes gastos está comprovada com a documentação a seguir: a) salários e encargos do pessoal de P&D: planilha baseada na folha de pagamento mensal, acompanhada das fichas registro de empregados, documentação esta já fornecida à Autoridade Fiscal, mais a abertura dos valores por funcionário, conforme ficha financeira individualizada por empregado; b) despesas de serviços e materiais utilizados nas máquinas: planilha baseada na própria documentação em conformidade com o razão.*
- A autoridade fiscal não observou o § 5º do artigo 8º do Decreto nº 5.798/2006, ao afirmar que a Impugnante somente poderia utilizar os dispêndios no ano em que eles foram efetivados e que não poderia ter utilizado no ano-calendário da concessão da patente.*
- Reputa-se errônea a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.*
- A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício é uma duplicação da penalidade, desproporcional ao eventual prejuízo causado, não sendo admitida pela jurisprudência mais recente do CARF. “*

A seguir, sobreveio a decisão da DRJ ora objeto do recurso.

O voto condutor da decisão, de fls. 358, em resumo:

- Trouxe a legislação que prevê o gozo dos benefícios pleiteados pelo recorrente e considerados indevidos pela Fiscalização;

- Considerou que *“não restou evidenciado que os dispêndios em exame se realizaram com pesquisa e inovação tecnológica, de modo a autorizar a exclusão do percentual de 60% de tais dispêndios, com fundamento no artigo 19 da Lei”*;
- Considerou correto o entendimento esposado pela Fiscalização de que não foi comprovada pelo contribuinte a existência de inovação;
- Ressaltou que o contribuinte não teve reconhecido o enquadramento de seu projeto de Pesquisa e Desenvolvimento pelo Ministério da Ciência e Tecnologia;
- Registrou que o contribuinte *“não contabilizou os alegados dispêndios com pesquisa e inovação em contas específicas, descumprindo requisito expresso do artigo 22 da Lei nº 11.196, de 2005”*;
- Salientou que, no tocante ao benefício previsto no parágrafo 3º do artigo 19 da Lei 11.196/2005, que permite excluir dispêndios que levaram à obtenção de patente, não ficou demonstrado o vínculo entre os gastos e a patente obtida, em especial quanto ao período;
- *“Por fim, com respeito à exclusão realizada com base no artigo 20 da Lei nº 11.196, de 2005, constatou a fiscalização que as benfeitorias foram feitas em instalações não relacionadas a setor de pesquisa e desenvolvimento tecnológico, mas no piso da unidade produtiva. Ora, tal hipótese não se encontra prevista na Lei”*;
- Quanto à multa isolada, o voto condutor defendeu a legalidade da sua aplicação.

Diante disso, foi emitido o acórdão abaixo reproduzido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

INCENTIVOS FISCAIS. INOVAÇÃO TECNOLÓGICA.

O usufruto dos benefícios fiscais previstos no Capítulo III da Lei nº 11.196, de 2005, demanda a comprovação de terem sido efetivamente realizados dispêndios com inovação tecnológica, devendo tais dispêndios estarem controlados contabilmente em contas específicas.

OBTENÇÃO DE PATENTE. EXCLUSÃO.

A exclusão de 20% dos dispêndios realizados com pesquisa tecnológica objeto de patente deverá ser determinada exclusivamente sobre tais dispêndios, devidamente comprovados.

DESPESAS COM INSTALAÇÕES FIXAS DESTINADAS A PESQUISA E DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO.

Os valores gastos com instalações fixas destinadas a pesquisa e desenvolvimento tecnológico poderão ser depreciados na forma da legislação vigente, podendo o saldo não depreciado ser excluído na determinação do lucro real no período de apuração em que for concluída sua utilização.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E DE CSLL.

A multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativa e a multa de ofício sobre o tributo devido e não declarado não decorrem da mesma infração e não incidem sobre a mesma base de cálculo, sendo inteiramente diversas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 374, no qual apresentou as suas razões em contestação à decisão de primeira instância. Por melhor organizar e demonstrar nossa decisão, traremos as razões do recurso no próprio voto, quando também faremos a sua análise.

VOTO

Conselheiro **Paulo Elias da Silva Filho**, Relator.

1 CONHECIMENTO

O recorrente tomou conhecimento do acórdão da decisão de primeira instância em 06/01/2020, via DTE.

Juntou ao e-processo o Recurso ora em análise em 04/02/2020.

Logo, o recurso foi apresentado tempestivamente e com os meios e representação adequados, logo, dele conheço.

2 PRELIMINARES

Não foram levantadas questões preliminares no Recurso Voluntário.

3 MÉRITO

Desde já, cabe destacar a nossa concordância com os argumentos e conclusões da decisão de primeira instância, na linha do previsto no RICARF, nos termos abaixo:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§12. A **fundamentação da decisão** pode ser atendida mediante:

I - **declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida**; e

O auto de infração lavrado trouxe as seguintes infrações:

			IRPJ	CSLL
0001	Valor da base de cálculo	Exclusão de depreciação acelerada incentivada	103.330,59	
0002	Valor da base de cálculo	Exclusão de dispêndios com inovação tecnológica	120.656,33	
0003	Valor da multa	Multa isolada	16.799,02	
0001	Valor da base de cálculo	Exclusão de dispêndios com inovação tecnológica		72.404,06
0002	Valor da multa	Multa isolada		3.258,18

O Recurso voluntário, fls. 374, foi apresentado segregando seus argumentos por infração, e assim também faremos sua análise:

3.1 DEPRECIAÇÃO ACELERADA (ITEM II.1 DO RECURSO VOLUNTÁRIO)

Na apuração de IRPJ do ano-calendário 2010, o recorrente excluiu da tributação, para fins de IRPJ, R\$ 103.330,59, baseando-se no artigo 20 da Lei nº 11.196/2005.

A valor acima é decorrente de valores aplicados pela empresa na construção de um novo piso para a fábrica (produção). Tal ficou comprovado amplamente durante a auditoria fiscal.

A decisão da DRJ corroborou o entendimento do lançamento de que tal obra não caracteriza investimento em inovação tecnológica.

O recorrente, em seu Recurso Voluntário, repetindo os argumentos da impugnação, em apertada síntese alega:

- Que a referida reforma propiciou maior agilidade e performance na produção;
- Que a conclusão da obra e seu registro em ativo imobilizado, em 30/04/2010, caracteriza a conclusão das melhorias no processo produtivo, acredita que estaria acobertado pela legislação que trouxe, qual seja:

art. 2º do Decreto nº 5.798/2006

Art. 2º Para efeitos deste Decreto, considera-se:

I - inovação tecnológica: a concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como a **agregação de novas funcionalidades ou características** ao produto ou processo que implique **melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado**;

E também:

Artigo 20 da Lei nº 11.196/2005, a seguir transcrito:

Art. 20. Para fins do disposto neste Capítulo, **os valores relativos aos dispêndios incorridos em instalações fixas** e na aquisição de aparelhos, máquinas e equipamentos, **destinados à utilização em projetos de** pesquisa e desenvolvimento tecnológico, metrologia, **normalização técnica e avaliação da conformidade, aplicáveis a produtos, processos, sistemas e pessoal,** procedimentos de autorização de registros, licenças, homologações e suas formas correlatas, bem como relativos a procedimentos de proteção de propriedade intelectual, poderão ser depreciados ou amortizados na forma da legislação vigente, podendo o saldo não depreciado ou não amortizado ser excluído na determinação do lucro real, no período de apuração em que for concluída sua utilização.

- Quanto ao momento de utilização do benefício de depreciação acelerada, conclui que não se poderia aguardar o encerramento da utilização da benfeitoria para seu gozo, nos termos em que foi lavrado o auto de infração e repisado pela DRJ.

Neste tópico, então, há dois pontos controvertidos:

- a) se uma reforma no piso da fábrica encaixa-se ou não no conceito de inovação tecnológica para fins da Lei 11.196/2005 e ainda;

- b) se o piso, uma vez reformado e levado para o Ativo Imobilizado, estando ainda em uso, pode ser objeto de depreciação acelerada e ter seu valor residual deduzido como despesa do exercício.

Quanto a este item, adotamos os mesmos termos da decisão da DRJ, seguir transcrita:

*“Por fim, com respeito à exclusão realizada com base no artigo 20 da Lei nº 11.196, de 2005, constatou a fiscalização que **as benfeitorias foram feitas em instalações não relacionadas a setor de pesquisa e desenvolvimento tecnológico, mas no piso da unidade produtiva.** Ora, tal hipótese não se encontra prevista na Lei.*

Ainda que assim não fosse, a interpretação da impugnante ao artigo 20 da Lei não se sustenta. Cabe assinalar que os termos dedução e exclusão têm significados precisos na legislação de regência do IRPJ e não se confundem. Enquanto o termo dedução identifica os valores dedutíveis, isto é, as despesas que poderão, para fins do IRPJ, ser diminuídos do lucro contábil; o termo exclusão se refere aos valores que serão subtraídos do resultado contábil, ou seja, corresponde a ajustes que se realizam extracontabilmente para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assim, no que se trata das disposições do Capítulo III da Lei nº 11.196, de 2005, há aquelas que buscam tão somente reconhecer como despesas dedutíveis determinados dispêndios, permitindo sua dedução como despesas operacionais na apuração do lucro líquido.

É o caso do artigo 17, inciso I c/c § 6º, que deixa clara a possibilidade de dedução de dispêndios com pesquisa e inovação tecnológicas, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, em vez de serem ativados para posterior amortização. Ou ainda, a primeira parte do caput do artigo 20 que autoriza a depreciação ou a amortização, segundo a legislação vigente, dos valores relativos a dispêndios com instalações fixas e aquisição de bens aplicados em projetos de pesquisa e desenvolvimento tecnológico, entre outros.

*De outro lado, o artigo 19, em seu caput e nos §§ 1º e 3º, autoriza a exclusão do lucro líquido de percentual dos dispêndios com pesquisa tecnológica na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem prejuízo de sua dedução do lucro líquido como despesa operacional. Igualmente, **a parte final do artigo 20 estabelece que o saldo não depreciado ou não amortizado de dispêndios incorridos em instalações fixas e equipamentos destinados a projetos de pesquisa e desenvolvimento tecnológico, concluída sua utilização, poderá ser excluído na determinação do lucro real.***

Deste modo, ainda que estivessem destinadas a setor de pesquisa, as instalações em que se fizeram as benfeitorias em questão não tiveram sua utilização concluída, de modo a autorizar a exclusão de eventual saldo não depreciado, nos estritos termos da lei.

Esclareça-se que um setor de pesquisa pode, ocasionalmente, ser desativado após implantação de determinado projeto, sem que tenha havido integral depreciação de suas instalações fixas e equipamentos e, somente neste caso, a Lei autoriza a exclusão de eventual saldo não depreciado. Não foi o que ocorreu no caso ora apreciado. (grifamos)

Ademais, como veremos também no item abaixo, o recorrente não conseguiu, em nenhum momento, comprovar que seus dispêndios traduziam inovações tecnológicas. Neste tópico em especial, também entendemos que a reforma efetuada faz parte do dia a dia de sua atividade industrial, não evidenciando o necessário “salto” tecnológico e de inovação incentivado pela lei concedente do benefício.

Sendo assim, neste tópico, não assiste razão ao recorrente.

3.2 EXCLUSÃO DE DISPÊNDIOS COM INOVAÇÃO TECNOLÓGICA (ITEM II.2 DO RECURSO VOLUNTÁRIO)

O próprio recurso voluntário bem descreve a origem da lide neste tópico.

A Autoridade Fiscal glosou as exclusões efetuadas pela recorrente, na apuração do Lucro Real e na apuração da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, nas fichas e linhas da DIPJ 2011/2010 a seguir elencadas:

Ficha	Linha	Valor da Exclusão R\$
09A - Demonstração do Lucro Real	65 - Dispêndios com Inovação Tecnológica (Lei 11.196/2005, art. 19)	120.656,33
17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	57 - Dispêndios com Inovação Tecnológica (Lei n° 11.196/2005, art. 19)	72.404,06

A glosa ocorreu sob a alegação de que não foram preenchidos os requisitos para a fruição do benefício fiscal previstos nos artigos 17, parágrafo 15, 19, caput e parágrafo 3º, e 22, inciso I, todos da Lei n° 11.196/2005, bem como nos artigos 25 e 10, ambos do Decreto nº 5.798/2006, caracterizando exclusão indevida dos valores do lucro líquido, para a determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2010.

O entendimento aplicado pela Fiscalização e avalizado pelo voto condutor e pelo acórdão de origem, é de que contribuinte não atendeu às exigências da Lei 11.196/2005 e Decreto 5.798/2006, para usufruir dos benefícios (deduções e exclusões da base de cálculo do IRPJ) previstos na legislação.

Em resumo, pelos fundamentos expostos no Relatório Fiscal, a Fiscalização entendeu/comprovou que:

- Não foram controlados contabilmente os gastos com inovação tecnológica de modo a permitir sua segregação dos demais dispêndios;
- Não foi comprovado que os gastos excluídos atendiam ao conceito de “inovação tecnológica” e “desenvolvimento experimental” nos termos da legislação supracitada e do exigido pelo Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação;
- Não foram segregadas as receitas e dispêndios entre os anos-calendário 2009 e 2010, vinculando-as aos possíveis projetos de inovação desenvolvidos;
- O autuado considerou que a confecção de produtos elaborados sob encomenda de seus clientes caracterizaria inovação, enquanto a fiscalização entendeu como sendo o trabalho usual da empresa;
- ***“(…) de acordo com as informações do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI), a Fiscalizada, ao encaminhar o FORMP&D, não conseguiu demonstrar quais foram, de fato, as atividades de pesquisa, desenvolvimento tecnológico e/ou de inovação tecnológica realizada no ano de 2010, nem esclareceu, entre outros aspectos, quais foram os progressos científicos ou tecnológicos, a serem verificados nas atividades de pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica. Assim, o MCTI entendeu por não considerar o projeto (...) descrito pela pessoa jurídica pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica, deixando de incluí-la no rol de Empresas Beneficiárias dos Benefícios Fiscais previstos na Lei nº 11.196/2005 para o ano de 2010”;*** (grifamos);
- Que os gastos com a obtenção de patente referiam-se a 2009, e não 2010 e que os gastos deduzidos não puderam ser vinculados à patente obtida em 2010;
- *“a Fiscalizada não escriturou os dispêndios com pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica em contas contábeis específicas. Essa situação se repetiu em relação aos dispêndios com os materiais utilizados (R\$ 6.474,30) e com a manutenção de máquinas (R\$ 2.077,50), fls. 81-90.”*
- Não foi possível, também, vincular os gastos com folha de pagamento a projetos de desenvolvimento específicos;

Os argumentos da impugnação já foram trazidos no Relatório do presente acórdão.

Quanto a este item, em seu recurso voluntário, a única inovação foi anexar mais itens de folha de pagamento que seriam vinculados a projetos. Não houve outras inovações significativas em relação aos argumentos já trazidos na impugnação. Frise-se que estes documentos novos não afastaram o entendimento trazido no acórdão de origem e ora adotado.

Desta forma, mais uma vez, por concordar com o exposto, adoto o voto condutor do acórdão da DRJ como fundamento de decidir. Sendo assim transcrevo os pontos fundamentais:

Do capítulo III da Lei nº 11.196, de 2005, intitulado “Dos Incentivos à Inovação Tecnológica”, destaquem-se os seguintes dispositivos:

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

I - dedução, para efeito de apuração do lucro líquido, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou como pagamento na forma prevista no § 2º deste artigo;

II - redução de 50% (cinquenta por cento) do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidente sobre equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, bem como os acessórios sobressalentes e ferramentas que acompanhem esses bens, destinados à pesquisa e ao desenvolvimento tecnológico;

III - depreciação integral, no próprio ano da aquisição, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL; (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)

IV - amortização acelerada, mediante dedução como custo ou despesa operacional, no período de apuração em que forem efetuados, dos dispêndios relativos à aquisição de bens intangíveis, vinculados exclusivamente às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis no ativo diferido do beneficiário, para efeito de apuração do IRPJ; V - (Revogado pela Lei nº 12.350, de 2010)

VI - redução a 0 (zero) da alíquota do imposto de renda retido na fonte nas remessas efetuadas para o exterior destinadas ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares.

§ 1º Considera-se inovação tecnológica a concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique melhorias

incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado.

§ 2º O disposto no inciso I do caput deste artigo aplica-se também aos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica contratados no País com universidade, instituição de pesquisa ou inventor independente de que trata o inciso IX do art. 2º da Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004, desde que a pessoa jurídica que efetuou o dispêndio fique com a responsabilidade, o risco empresarial, a gestão e o controle da utilização dos resultados dos dispêndios. (...)

§ 6º A dedução de que trata o inciso I do caput deste artigo aplica-se para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -

CSLL.

§ 7º A pessoa jurídica beneficiária dos incentivos de que trata este artigo fica obrigada a prestar, em meio eletrônico, informações sobre os programas de pesquisa, desenvolvimento tecnológico e inovação, na forma estabelecida em regulamento.

§ 8º A quota de depreciação acelerada de que trata o inciso III do caput deste artigo constituirá exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e será controlada em livro fiscal de apuração do lucro real.

§ 9º O total da depreciação acumulada, incluindo a contábil e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem.

§ 10. A partir do período de apuração em que for atingido o limite de que trata o § 9º deste artigo, o valor da depreciação registrado na escrituração comercial deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real.

§ 11. As disposições dos §§ 8º, 9º e 10 deste artigo aplicam-se também às quotas de amortização de que trata o inciso IV do caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.487, de 2007)

Art. 19. Sem prejuízo do disposto no art. 17 desta Lei, a partir do ano-calendário de 2006, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 60% (sessenta por cento) da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesa pela legislação do IRPJ, na forma do inciso I do caput do art. 17 desta Lei.

§ 1º A exclusão de que trata o caput deste artigo poderá chegar a até 80% (oitenta por cento) dos dispêndios em função do número de empregados pesquisadores contratados pela pessoa jurídica, na forma a ser definida em regulamento.

§ 2º Na hipótese de pessoa jurídica que se dedica exclusivamente à pesquisa e desenvolvimento tecnológico, poderão também ser considerados, na forma do regulamento, os sócios que exerçam atividade de pesquisa.

§ 3º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 20% (vinte por cento) da soma dos dispêndios ou pagamentos vinculados à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica objeto de patente concedida ou cultivar registrado.

§ 4º Para fins do disposto no § 3º deste artigo, os dispêndios e pagamentos serão registrados em livro fiscal de apuração do lucro real e excluídos no período de apuração da concessão da patente ou do registro do cultivar.

§ 5º A exclusão de que trata este artigo fica limitada ao valor do lucro real e da base de cálculo da CSLL antes da própria exclusão, vedado o aproveitamento de eventual excesso em período de apuração posterior.

§ 6º O disposto no § 5º deste artigo não se aplica à pessoa jurídica referida no § 2º deste artigo.

Art. 20. Para fins do disposto neste Capítulo, os valores relativos aos dispêndios incorridos em instalações fixas e na aquisição de aparelhos, máquinas e equipamentos, destinados à utilização em projetos de pesquisa e desenvolvimento tecnológico, metrologia, normalização técnica e avaliação da conformidade, aplicáveis a produtos, processos, sistemas e pessoal, procedimentos de autorização de registros, licenças, homologações e suas formas correlatas, bem como relativos a procedimentos de proteção de propriedade intelectual, **poderão ser depreciados ou amortizados na forma da legislação vigente, podendo o saldo não depreciado ou não amortizado ser excluído na determinação do lucro real, no período de apuração em que for concluída sua utilização.**

§ 1º O valor do saldo excluído na forma do caput deste artigo deverá ser controlado em livro fiscal de apuração do lucro real e será adicionado, na determinação do lucro real, em cada período de apuração posterior, pelo valor da depreciação ou amortização normal que venha a ser contabilizada como despesa operacional.

§ 2º A pessoa jurídica beneficiária de depreciação ou amortização acelerada nos termos dos incisos III e IV do caput do art. 17 desta Lei não poderá utilizar-se do benefício de que trata o caput deste artigo relativamente aos mesmos ativos.

§ 3º A depreciação ou amortização acelerada de que tratam os incisos III e IV do caput do art. 17 desta Lei bem como a exclusão do saldo não

depreciado ou não amortizado na forma do caput deste artigo não se aplicam para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL.

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.

Ao regulamentar tais dispositivos, assim dispôs o Decreto nº 5.798, de 2006:

Art.14. A pessoa jurídica beneficiária dos incentivos de que trata este Decreto fica obrigada a prestar ao Ministério da Ciência e Tecnologia, em meio eletrônico, conforme instruções por este estabelecidas, informações sobre seus programas de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, até 31 de julho de cada ano.

Assim, o usufruto dos incentivos fiscais previstos no Capítulo III da Lei nº 11.196, de 2005, está condicionado ao preenchimento de determinados requisitos.

Como premissa básica, os dispêndios devem ter sido realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos, considerando-se como inovação tecnológica a concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado, nos termos do § 1º do artigo 17 da Lei.

Os dispêndios deverão também ser controlados contabilmente em contas específicas, conforme preceitua o artigo 22 da Lei.

Deverá, ainda, a pessoa jurídica beneficiária prestar ao Ministério da Ciência e Tecnologia, conforme instruções por este estabelecidas, informações sobre seus programas de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, até 31 de julho de cada ano, por determinação do artigo 14 do Decreto nº 5.798, de 2006.

A propósito, cabe registrar, como destacado pela fiscalização, que o Ministério da Ciência e Tecnologia, em orientação aos beneficiários dos incentivos fiscais em tela, consignava, nos formulários disponibilizados para prestação de informações, as seguintes definições:

Produto tecnologicamente novo (bem ou serviço industrial) é um produto cujas características fundamentais (especificações técnicas, usos pretendidos, software ou outro componente imaterial incorporado) diferem significativamente de todos os produtos previamente produzidos pela empresa.

Melhoria incremental de produto (bem ou serviço industrial) refere-se a um produto previamente existente, cujo desempenho foi substancialmente aumentado ou aperfeiçoado tecnologicamente. Um produto simples pode ser aperfeiçoado (no sentido de se obter um melhor desempenho ou menor custo) através da utilização de matérias primas ou componentes de maior rendimento. Um produto complexo, com vários componentes ou subsistemas integrados, pode ser aperfeiçoado via mudanças parciais em um dos componentes ou subsistemas. (g.n.)

Dos esclarecimentos prestados pela contribuinte e demais elementos juntados aos autos, constata-se que **não restou evidenciado que os dispêndios em exame se realizaram com pesquisa e inovação tecnológica, de modo a autorizar a exclusão do percentual de 60% de tais dispêndios, com fundamento no artigo 19 da Lei.**

Como informado pela contribuinte no curso da ação fiscal, a fls. 52, o “processo de desenvolvimento” da empresa ocorria na própria linha de produção; as embalagens eram desenvolvidas a pedido do cliente, segundo serigrafia submetida a sua aprovação, e cortadas em máquina específica para desenvolvimento de novos produtos. As alegadas inovações estão descritas em planilha de fls. 163, consistindo, preponderantemente, em alterações no layout de embalagens ou desenvolvimento de embalagens adequadas aos produtos dos clientes. A fls. 201, a empresa esclarece, entre outros pontos, que o layout se refere a arte, imagem e cores da embalagem. **Não há como se concluir por tais informações que no desenvolvimento de tais produtos teria havido efetiva inovação tecnológica, condição para enquadramento nos incentivos fiscais em tela.** Elas indicam apenas que se considerou, equivocadamente, como desenvolvimento de um produto tecnologicamente novo ou aperfeiçoado tecnologicamente a mera adequação da linha de produtos da empresa às demandas específicas de seus clientes.

Entendo como corretas as observações da fiscalização reproduzidas a seguir:

(...) examinando as características dos produtos indicados e as informações relacionadas aos procedimentos adotados no desenvolvimento desses produtos, não se verificaram evidências que atestassem o desenvolvimento de produtos tecnologicamente novos. Ao contrário, as informações descrevem o processo de criação de novos modelos de embalagens (em alguns casos, a embalagens similares às já utilizadas pelos clientes) ou, no máximo, à criação de embalagens inexistentes para o cliente, mas sem o elemento de novidade que as diferenciasssem significativamente de todas as outras previamente produzidas pela contribuinte. Portanto, relativamente aos produtos indicados, conclui-se não restar caracterizada a realização de pesquisa e o desenvolvimento de inovação tecnológica, necessários para a utilização dos benefícios fiscais da Lei nº 11.196/2005.

Por outro lado, poderia-se indagar se o processo de criação de embalagens em exame caracterizaria pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica em decorrência da agregação de novas funcionalidades ou características a produtos já existentes. Entende-se, no caso, que não, pois não restou demonstrado qual foi o aumento substancial de desempenho ou de aperfeiçoamento tecnológico dos novos modelos de embalagem, condições necessárias para se comprovar melhoria incremental de produtos já existentes.

Ademais, **em Parecer Técnico, acostado a fls. 220 a 222, o Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação, não corroborou o enquadramento no ano de 2010 do projeto de Pesquisa e Desenvolvimento apresentado pela empresa** àquele órgão, pelo seguinte fundamento:

(...) por ocasião da verificação das informações constantes do "formulário" a equipe técnica do MCTI identificou que a empresa não evidenciou com maior grau de clareza quais foram, de fato, as atividades de pesquisa, desenvolvimento tecnológico e/ou de inovação tecnológica realizadas no seu projeto. Com efeito, a descrição da linha de P&D se limitou a explicar seus objetivos, contudo, não demonstrou que competências foram exigidas para implementação da mesma, quais técnicas/metodologias foram empregadas em seu desenvolvimento ou desafios tecnológicos superados. Na realidade, atividades de P&D precisam, necessariamente evidenciar progressos científicos e/ou tecnológicos e, na forma descrita, a linha de P&D da empresa não demonstrou tais condições.

Por tais motivos, **a empresa não foi incluída por aquele órgão no rol de Empresas Beneficiárias dos Benefícios Fiscais previstos na Lei nº 11.196/2005 para o ano de 2010**, pelo que constitui ônus da impugnante demonstrar à autoridade fazendária de forma cabal o cumprimento de condições que o MCTI considerou não atendidas.

De todo modo, é inconteste que a empresa não contabilizou os alegados dispêndios com pesquisa e inovação em contas específicas, descumprindo requisito expresso do artigo 22 da Lei nº 11.196, de 2005. Ressalve-se apenas que assiste razão à impugnante em suas alegações a propósito da Instrução Normativa RFB nº 1.187, de 2011. Não é possível se considerar aplicáveis ao ano de 2010 as obrigações estabelecidas no artigo transcrito a seguir, constante daquele ato normativo, editado em 2011, sendo descabido exigir da contribuinte o cumprimento de condições que não estavam previamente estabelecidas para utilização dos incentivos fiscais.

Art. 3º Para utilização dos incentivos de que trata esta Instrução Normativa, a pessoa jurídica deverá elaborar projeto de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, com controle analítico dos custos e despesas integrantes para cada projeto incentivado.

Parágrafo único. Na alocação de custos ao projeto de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de que trata o caput, a pessoa jurídica deverá utilizar critérios uniformes e consistentes ao longo do tempo, registrando de forma detalhada e individualizada os dispêndios, inclusive:

I - as horas dedicadas, trabalhos desenvolvidos e os custos respectivos de cada pesquisador por projeto incentivado;

II - as horas dedicadas, trabalhos desenvolvidos e os custos respectivos de cada funcionário de apoio técnico por projeto incentivado.

No que tange ao benefício previsto no § 3º do artigo 19 da Lei, o percentual a ser excluído no ano de concessão da patente deve ser aplicado sobre a soma dos dispêndios ou pagamentos vinculados à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica objeto da patente concedida. Intimada a comprovar os dispêndios realizados com o desenvolvimento de embalagem que levou à obtenção da patente, a contribuinte não se manifestou, sendo constatado pela fiscalização que o benefício havia sido calculado sobre outros dispêndios:

O que pretendeu a Fiscalizada foi utilizar, no ano da concessão da patente (2010), 20% dos gastos de 2010 incorridos com o desenvolvimento de outros produtos (não associados ao produto a que se refere a patente).

Ocorre que nem a própria Fiscalizada, apesar de intimação específica nesse sentido, foi capaz de mensurar o total de gastos vinculados diretamente com pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica que culminaram com a concessão do Registro de Desenho Industrial DInº 6903168-1 pelo INPI.

Portanto, não se comprovou o total de gastos incorridos no desenvolvimento deste produto.

Em sua impugnação, a contribuinte limita-se a dizer que o benefício pode ser usufruído no ano de concessão da patente, sem trazer qualquer prova do montante das despesas incorridas para obtenção da patente.”

Concluindo, entendo que o recorrente, seja durante o procedimento fiscal, na impugnação, ou mesmo no recurso voluntário ora sob análise:

- a) não apresentou provas efetivas de que os dispêndios realizados e excluídos de fato tratavam-se de inovação tecnológica nos termos da lei que prevê o benefício;
- b) descumpriu requisitos, exigidos por lei para fruição do benefício, de controle contábil dos gastos;
- c) não teve reconhecido pelo órgão competente, Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação, o caráter de inovação de seus projetos.

Pelo exposto, não assiste razão ao recorrente neste tópico.

3.3 MULTA ISOLADA (ITEM II.3 DO RECURSO VOLUNTÁRIO)

3.3.1 RAZÕES DO RECURSO – MULTA ISOLADA

Neste tópico, o contribuinte insurge-se contra a aplicação da multa isolada em concomitância com a multa proporcional, resumidamente, pelos seguintes argumentos:

- Que a empresa estaria sendo punida duplamente pela mesma infração;
- Que a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano;
- Que, pelo critério da conjunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda (no caso, creio que o recorrente queria referir-se à “consunção”);
- Juntou decisões do CARF afastando a concomitância das multas referidas;
- Assinalou que a Súmula nº 105 do CARF pacificou o entendimento de que a multa isolada não pode ser exigida ao mesmo tempo que a multa de ofício proporcional.

A discussão sobre a possibilidade de concomitância das multas isolada e proporcional é assunto recorrente neste CARF. Havia sido pacificado o entendimento pela Súmula nº 105, a qual baseava-se na legislação vigente até 2006, afastando a concomitância das multas. Contudo, a partir do ano-calendário 2007, houve mudança na base legal relativa à multa isolada, logo merecendo reanálise.

Passo então a analisar a possibilidade, ou não, de incidência concomitante das multas.

3.3.2 LEGALIDADE DA MULTA ISOLADA APLICADA

Foi contestada somente a multa de ofício isolada. Não houve contestação, no mérito, da multa proporcional.

No caso dos autos, os fatos geradores objeto de autuação fiscal são posteriores ao ano-calendário 2006, portanto, sujeitos à nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, de 2007, o qual trata da multa isolada.

Desse modo, a partir da estimativa devida referente ao mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício

encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, se for o caso, a Súmula CARF nº 105. Confira-se a redação do dispositivo em questão:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

[...]

Verifica-se pela redação das normas transcritas, que são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (*“serão aplicadas as seguintes multas”, “I...II”*):

- Uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de *“de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”*, valorada em 75% *“sobre a totalidade ou **diferença** de imposto ou contribuição”*;
- Outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da **falta recolhimento** das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

A multa isolada devida com base no inciso II é devida pela falta de recolhimento mensal do valor estimado. O valor definitivo será apurado somente ao final do ano-calendário. As estimativas mensais, que podem ser calculadas com base na receita bruta ou com base em balancetes de redução ou suspensão, como o próprio nome diz, são estimativas, antecipações. O imposto definitivo será calculado apenas após o encerramento do ano-calendário. Apurado o imposto definitivo, se recolhidas, as estimativas podem ser compensadas.

Já a multa de ofício vinculada ao tributo, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é decorrente da falta de recolhimento do tributo apurado no encerramento do ano-calendário. Ou seja, ela é devida em função do descumprimento de uma obrigação principal,

passando a compor esta obrigação juntamente com o tributo, consoante §1º, do art. 113, do CTN abaixo transcrito. A sua motivação é o não recolhimento do tributo devido.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Ante o exposto, conclui-se que a multa de ofício isolada e a multa de ofício vinculada ao tributo decorrem de situações fáticas distintas e autônomas, ou seja, as hipóteses de incidência e os ilícitos tributários justificadores de sua aplicação são diferentes. A multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido, como ocorria até 2006.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

Neste ponto, cabe destacar que, inclusive, é possível apurar Prejuízo Fiscal ao final do ano e ter apurado e recolhido estimativas, caso em que o contribuinte pode pleitear sua restituição ou compensação com outros tributos. Logo, verifica-se que as estimativas recolhidas **não interferem na base de cálculo do imposto apurado(devido)** no final do ano, este terá o mesmo valor tendo recolhido as estimativas ou não, **estas podem alterar apenas o valor a recolher**, uma vez que, assim como os impostos retidos na fonte, são deduzidas do valor devido a fim de apurar o imposto a recolher.

Aqui cabe trazer a súmula CARF nº 178, a qual prevê que as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas serão devidas mesmo que se apure prejuízo fiscal ao final do ano, vejamos:

Súmula CARF nº 178 Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021 A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Se o contribuinte opta pela apuração anual, o que implica submissão às normas determinantes do recolhimento por estimativa, não poderá alegar que, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, não estará sujeito à multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois é clara a previsão legal.

A alegação trazida resultaria inegável desestímulo à realização de recolhimentos mensais apurados sobre bases de cálculo estimadas, inviabilizando a aplicação da sistemática do Lucro Real Anual, a qual não pode prescindir das multas isoladas, sob pena da falência desta.

3.3.3 CONSUNÇÃO – INAPLICABILIDADE DA TESE

No Direito Penal, o princípio da Consunção, é aquele segundo o qual um crime menos grave (consumido) é absorvido por um crime mais grave (consuntivo), sendo que o primeiro é considerado uma etapa preparatória para a execução do segundo.

Exemplos brevíssimos seriam:

- a) a lesão corporal e o homicídio, pois para se chegar ao homicídio pode se ter passado pela lesão corporal, ou;
- b) a falsidade praticada no intuito de cometer o crime de estelionato, pois a falsificação seria um meio necessário.

Para justificar a exclusão da multa de ofício isolada, quando aplicada juntamente com a multa de ofício proporcional vinculada, os adeptos da aplicação do princípio da consunção, consideram que o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como uma etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, configurando assim meio de execução desta infração. Em vista disso, tomam emprestado o princípio da consunção do Direito Penal, no sentido de que a sanção prevista para punir a conduta mais gravosa, no caso, a falta de recolhimento (ou declaração) do tributo ao final do ano-calendário, absorve a outra conduta secundária.

No caso das estimativas não recolhidas, o dever descumprido é de antecipar, os recolhimentos. A apuração das estimativas não altera a base de cálculo do IRPJ e o imposto devido apurado ao final do ano. No máximo, uma vez recolhidas as estimativas, estas podem ser compensadas contra o imposto definitivo apurado. Se não recolhidas, mesmo que declaradas, ainda assim incidirão as multas isoladas, mas somente estas serão devidas, pois o valor das estimativas apuradas não é mais passível de cobrança após o encerramento do exercício, vide a súmula abaixo:

Súmula CARF nº 82

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Já quanto ao imposto definitivo, apurado somente ao final do ano, a infração é deixar de declarar tributo devido, e a sanção é calculada de forma proporcional sobre o tributo não declarado.

A ressalva constante da redação atual do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que a multa é exigida isoladamente do tributo devido ao final do ano-calendário, já traduz, por outro lado, que a multa do inciso I sempre é exigida em conjunto com o tributo devido. Tanto é assim que a multa do inciso I não é aplicada em caso de apuração, no balanço do encerramento do ano-calendário, de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao passo que a multa do inciso II independe da apuração de lucro ou prejuízo fiscal, ou de base de cálculo positiva ou negativa de CSLL. Esta última deve ser exigida se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento integral da estimativa, ainda que, ao final do ano-calendário, seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL. São institutos independentes.

Não nos parece adequada esta importação de conceitos, pois **a estimativa não recolhida não interfere na base de cálculo do imposto apurado ao final do ano**. A estimativa não recolhida tem incidência (fato gerador) diverso da segunda e, sobretudo, não é ato preparatório. **As estimativas têm apenas efeito financeiro**. As infrações que acarretam multa proporcional, em regra, aumentam a base de cálculo do IRPJ e, por conseguinte, o imposto apurado (**devido**). Deste podem ser subtraídas algumas deduções, como o IRRF e as próprias estimativas recolhidas.

Não há de se confundir as estimativas, que são meras antecipações do imposto ou contribuição devidos ao final do ano calendário, conforme estabelece o art 37, § 3º, alínea 'd' da Lei 8.981/95.

Art. 37. (...)

§ 3º Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

(...)

d) do Imposto de Renda calculado na forma dos arts. 27 a 35 desta lei, pago mensalmente.

Nesta linha, a PGFN estabeleceu este mesmo entendimento, afirmando que as estimativas não têm natureza de tributo, conforme se pode abstrair do trecho abaixo destacado do Parecer PGFN/CAT nº 1.658/2011:

28. Ocorre que, como visto e reiterado, os valores do IRPJ e da CSLL apurados por *estimativa* não se qualificam como *crédito tributário*, mas como mera antecipação do pagamento deste.

(...)

31. *Conclusivamente, o débito relativo à antecipação do IRPJ e da CSLL apurada por estimativa não constitui crédito tributário e assim não se converteu pelo fato de ter sido objeto de DCOMP, não se sustentando como líquido e certo, inclusive porque é necessário o ajuste, ao final, para apuração do saldo do imposto.*

32. De fato, conforme preceitos do art. 2º c.c. art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996, caso não recolhido ou pago a menor o valor da *antecipação* mensal dos tributos, é necessária a apuração destes ao final (31 de dezembro ou na data do encerramento das atividades ou dos demais eventos indicados na lei), com previsão de penalidade pecuniária, ainda que a pessoa jurídica venha a apurar prejuízo no balanço.

9

33. A propósito, não é desarrazoado prever a ocorrência de situação em que os valores antecipados sejam superiores ao valor do tributo devido, hipótese que reforça a conclusão de inexistência de *certeza e liquidez* das referidas antecipações.

Muito embora o referido parecer derive de consulta feita pela RFB sobre a possibilidade de cobrança de estimativas declaradas em Dcomp, é notória a distinção feita pela PGFN entre as antecipações pagas mensalmente e os créditos tributários apurados ao final do ano calendário.

Prosseguindo, o não recolhimento de estimativas não acarreta, aumenta, diminui ou necessariamente faz parte de outras infrações a serem apuradas ao final do ano. O imposto definitivo será influenciado por infrações que lhe são próprias como as omissões de receitas, exclusões indevidas, adições não realizadas, etc., as quais aumentam a base de cálculo do IRPJ e, por conseguinte, o **imposto devido**, e serão sancionadas com multa proporcional.

Deixar de recolher estimativas não é instrumento necessário para atingir apuração a menor do imposto definitivo, pois não aumenta a base de cálculo do IRPJ apurado (devido), podendo apenas influenciar o valor a recolher, caso tenha sido pago, pois deduz-se do imposto apurado, a exemplo das retenções na fonte.

Isso é diferente dos citados casos em que alguém pratica uma agressão e lesiona a vítima no intuito de matá-la, trata-se de uma etapa necessária, mesmo caso da falsificação de um documento para enganar a terceiro no intuito de ludibriá-la, no caso do estelionato. Deixar de recolher as estimativas não é etapa necessária para reduzir o imposto definitivo apurado.

Entendo que **não há o necessário vínculo entre a conduta que seria preparatória (não recolhimento das estimativas) com o resultado almejado (redução do tributo na apuração definitiva)**, para que seja aplicado o princípio da consunção. Tanto que um pode existir sem o outro, em especial, pode haver multa isolada sem imposto devido ao final do ano e multa proporcional.

Ademais, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento das estimativas, o legislador não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, aliás entendo que a legislação de vigência quer sua convivência, como demonstrarei no tópico seguinte.

3.3.4 DA SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO COM RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS E A NATURAL E NECESSÁRIA DECORRÊNCIA DAS MULTAS ISOLADAS

A regra geral de apuração do IRPJ é a da trimestralidade, ou seja, a cada trimestre deve ser apurado o IRPJ, de forma completa, com adições, exclusões, etc. e apurados a base cálculo, o imposto devido (antes das deduções) e o imposto a recolher.

A fim de permitir aos contribuintes a apuração anual, porém sem perder o Estado a regularidade de recolhimentos, permitiu-se a apuração anual do IRPJ, contudo com a obrigatoriedade de apuração mensal de estimativas a serem recolhidas e, uma vez recolhidas, compensadas contra o imposto definitivo (devido) apurado ao final do ano-calendário.

Nessa sistemática anual, houve a fixação, pelo legislador, da aplicação da multa de ofício isolada. A finalidade desta multa é dar efetividade à exigência legal de recolhimento mensal estimado para as pessoas jurídicas optantes pela apuração do lucro real anual. Não há dúvida de que as pessoas jurídicas estariam, na prática, livres desta obrigação se não houvesse a previsão de uma sanção pelo descumprimento do recolhimento antecipado.

Sobretudo, caso não se pudesse penalizar o contribuinte por meio da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas, a própria sistemática de apuração anual, que é opção e concessão em detrimento da regra geral, que é a apuração trimestral, tornar-se-ia inócua.

Bastaria ao contribuinte aguardar o encerramento do ano-calendário, sem recolher estimativas, que estaria isento de qualquer responsabilização (exceto se apurar prejuízo fiscal), colocando-o em indevida vantagem em relação, tanto aos demais contribuintes, que efetuaram os devidos recolhimentos das estimativas, quanto àqueles que optaram pelo Lucro Real Trimestral. **Quebraria a lógica do sistema de apuração anual com estimativas mensais.**

A concomitância entre as multas proporcionais (sobre os tributos não declarados) e a multa isolada (sobre estimativas não recolhidas) é decorrência natural da sistemática de apuração do IRPJ por meio do Lucro Real Anual. Afastar a cobrança desta multa traz distorção ao sistema e, inclusive, pode colocar em situações distintas contribuintes que tiveram a mesma conduta.

Para exemplificar, tomaremos 5 situações hipotéticas em que os contribuintes teriam praticado a mesma infração, uma omissão de receitas, por exemplo, e deixado de recolher a mesma quantia em termos de estimativas. Teremos:

Situação 1), **Infração não absorvida**, pois teve lucro. Presume-se que o tributo sobre o lucro antes da infração já foi declarado espontaneamente. Toda a infração identificada seria tributada de ofício.

Situação 2), **Infração 50% absorvida** pelo prejuízo do exercício. Contribuinte com prejuízo no ano-calendário, o qual absorve parcialmente a infração. A diferença seria tributada de ofício.

Situação 3), **Infração quase totalmente absorvida** pelo prejuízo do exercício. O prejuízo antes da adição de infrações, ao absorvê-las, reduziria significativamente o lançamento de ofício de tributo com multa proporcional.

Situação 4), **Infração totalmente absorvida** pelo prejuízo do exercício. Após a absorção das infrações pelo prejuízo do exercício não restou tributo devido e, por consequência, lançamento de tributos de ofício a ser realizado.

Situação 5), **Não praticou infração**. Contribuinte não praticou infrações passíveis de multa proporcional, porém deixou de recolher estimativas, no mesmo valor que os demais.

Estabelecidas estas 5 situações, a seguir calcularemos qual seria o efeito, no valor das multas lançadas sobre elas, levando em conta as 3 teses existentes relativas à concomitância das multas proporcionais e da multa isolada, quais sejam:

- a) RESULTADO COM MULTA ISOLADA CONCOMITANTE, tese da aceitação da convivência da multa isolada com a multa proporcional, tese aplicada pela Receita Federal em sua atuação;
- b) RESULTADO EXCLUINDO TOTALMENTE A MULTA ISOLADA EM CASO DE CONCOMITÂNCIA, tese de que, havendo a incidência de multa proporcional, não pode haver lançamento de qualquer multa isolada;
- c) RESULTADO COM ABSORÇÃO DA MULTA ISOLADA APENAS ATÉ O LIMITE DA MULTA PROPORCIONAL, tese de que a multa isolada será absorvida até o limite da multa proporcional lançada. Caso a multa isolada exceda o valor da multa proporcional, essa diferença deve ser lançada.

Para melhor demonstrar e permitir a comparação, trazemos a tabela abaixo:

Situação 1)	Situação 2)	Situação 3)	Situação 4)	Situação 5)
-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

	Infração não absorvida , pois teve lucro	Infração 50% absorvida pelo prejuízo do exercício	Infração quase totalmente absorvida pelo prejuízo do exercício	Infração totalmente absorvida pelo prejuízo do exercício	Não praticou infração tributária sujeita à multa proporcional, mas deixou de recolher estimativas
Lucro (já tributado espontaneamente) ou Prejuízo antes das infrações.	10.000.000,00	-(10.000.000,00)	-(19.900.000,00)	-(20.000.000,00)	-(1.000.000,00)
Infração passível de multa proporcional	20.000.000,00	20.000.000,00	20.000.000,00	20.000.000,00	0,00
Lucro Real a tributar de ofício (após absorção do prejuízo de exercício, se for o caso)	20.000.000,00	10.000.000,00	100.000,00	0,00	0,00
IRPJ 25%	5.000.000,00	2.500.000,00	25.000,00	0,00	0,00
multa proporcional 75%	3.750.000,00	1.875.000,00	18.750,00	0,00	0,00

Estimativas não recolhidas	2.500.000,00	2.500.000,00	2.500.000,00	2.500.000,00	2.500.000,00
----------------------------	--------------	--------------	--------------	--------------	--------------

Situação 1)	Situação 2)	Situação 3)	Situação 4)	Situação 5)
-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

a) RESULTADO COM MULTA ISOLADA CONCOMITANTE

Multa isolada 50% (aceitando a concomitância com multa proporcional)	1.250.000,00	1.250.000,00	1.250.000,00	1.250.000,00	1.250.000,00
Total de multas a pagar (proporcional + isolada)	5.000.000,00	3.125.000,00	1.268.750,00	1.250.000,00	1.250.000,00

Situação 1)	Situação 2)	Situação 3)	Situação 4)	Situação 5)
-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

b) RESULTADO EXCLUINDO TOTALMENTE A MULTA ISOLADA EM CASO DE CONCOMITÂNCIA

Multa isolada de 50% (considerando a não aplicação em caso de concomitância)	0,00	0,00	0,00	1.250.000,00	1.250.000,00
Total de multas a pagar (proporcional + isolada)	3.750.000,00	1.875.000,00	18.750,00	1.250.000,00	1.250.000,00

	Situação 1)	Situação 2)	Situação 3)	Situação 4)	Situação 5)
c) RESULTADO COM ABSORÇÃO DA MULTA ISOLADA ATÉ O LIMITE DA MULTA PROPORCIONAL					
Multa isolada de 50% (considerando a absorção até o limite da multa proporcional)	0,00	0,00	1.231.250,00	1.250.000,00	1.250.000,00
Total de multas a pagar (proporcional + isolada)	3.750.000,00	1.875.000,00	1.250.000,00	1.250.000,00	1.250.000,00

Nos 5 casos hipotéticos acima, porém perfeitamente possíveis, os contribuintes tiveram a mesma conduta, qual seja:

- Praticaram infração tributária, omissão de receita, por exemplo, no montante de R\$ 20 milhões (com exceção da Situação 5) e;
- Não recolheram estimativas no montante de R\$ 2,5 milhões.

As situações 3), 4) e 5) são as que melhor demonstram o quanto **a tese da não concomitância não cabe no método do Lucro Real Anual com recolhimento de estimativas mensais, tanto legalmente, como já demonstramos no item anterior, mas principalmente, como pretendemos demonstrar agora, sistematicamente.**

Nas situações 4), em que não há incidência de multa proporcional e 5) em que sequer há infração sujeita a multa proporcional, vê-se que, apesar de praticarem a mesma conduta que os demais, por não terem incidência de multa proporcional, **acabarão pagando a multa isolada “cheia”, sob qualquer das três teses, a), b) e c).** Isso difere das situações 1), Infração não absorvida, pois teve lucro 2) Infração 50% absorvida pelo prejuízo do exercício e 3) Infração quase totalmente absorvida pelo prejuízo do exercício, para as quais, aplicando-se a consunção, quadros b) e c), os contribuintes **teriam a multa isolada zerada ou reduzida.**

Em especial, a comparação da situação 3) com as situações 4) e 5) demonstra que a não aplicação da multa isolada, pela tese da concomitância, **traz distorção indevida, ilegal e, até mesmo, injusta, ao sistema.**

Vejam que o contribuinte da situação 3) cometeu infrações assim como os demais, porém, por “sorte”, após a absorção das infrações pelo prejuízo do exercício, restou apenas um resquício de imposto devido sujeito à multa proporcional. Desta forma, aplicando-se a tese da não concomitância teríamos:

- Pela tese b), da exclusão total da multa isolada, ele ficaria sujeito apenas à multa proporcional (em valor mínimo) gerando uma diferença brutal em relação aos que praticaram a mesma conduta, mas tiveram prejuízo;

Aplicando-se a tese c), absorção da multa isolada até o limite da multa proporcional, à esta situação 3), ao menos diminuiria esta distorção.

Compare esta situação com as situações 4) e 5). Nestes casos, por não terem multa proporcional a pagar, estes contribuintes ficariam sujeitos à toda a multa isolada.

É visível a distorção causada pela tese da consunção, em especial a demonstrada no quadro b), exclusão total da multa isolada, pois **aqueles com maior prejuízo e, até mesmo, que não praticaram infração da qual decorra multa proporcional, poderão vir a pagar multas em valor similar ou superior àquele que ficou sujeito à multa proporcional**, ainda que mínima.

A tese da não concomitância faz com que os contribuintes nas situações 4) aquele com grande prejuízo e 5), aquele que não praticou infração sujeita à multa proporcional, sejam **os únicos a pagar multa isolada cheia**, a despeito de não ter sido sequer apurado imposto a pagar. Percebe-se que **haveria uma quebra de toda a sistemática**.

Pelo exposto, verifica-se que o não recolhimento das estimativas não é necessariamente ato preparatório à infração principal e que **as multas isoladas, nos moldes previstos na legislação, são necessárias e típicas da sistemática de apuração anual do IRPJ, logo, devem naturalmente conviver para que tal sistema tenha completude e efetividade, sob pena de inviabilização desta sistemática de apuração**.

3.3.5 CONCLUSÃO SOBRE A CONCOMITÂNCIA DE MULTAS

À vista do exposto, repele-se o argumento baseado na tese da consunção na tentativa de afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo e, sobretudo, **por preservar a sistemática prevista na legislação para a opção pelo Lucro Real Anual**. Cabível, então, a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

4 DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Paulo Elias da Silva Filho

ACÓRDÃO 1001-004.240 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 11065.721960/2013-00

DOCUMENTO VALIDADO