



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16682.721104/2011-21
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1302-002.663 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2018
Matéria RETORNO DE DILIGÊNCIA. INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. BENEFÍCIO FISCAL
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado TNL PCS S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

Ementa

INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. BENEFÍCIOS FISCAIS. RETORNO DE DILIGÊNCIA. NECESSIDADE DE REAPRECIACÃO DE MATÉRIAS JULGADAS POR OCASIÃO DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Verificado que a Turma Julgadora se manifestou sobre exigências relativas aos anos 2008 e 2009 quando da primeira apreciação do feito, e que naquela ocasião, o julgamento foi convertido em diligência é necessária a reapreciação pela Turma Julgadora das questões já manipuladas (§5º, art. 63, Anexo II, RICARF).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos embargos e acolhê-los, com efeitos infringentes, para apreciar as razões do recurso voluntário, quanto às exigências dos anos 2008 e 2009, e, no mérito deste, dar-lhe parcial provimento, rerratificando o Acórdão nº 1302-002.133, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Lima Souza Martins, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente Convocado), Gustavo Guimaraes da Fonseca, Flavio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Por abranger os fatos e fundamentos necessários à apreciação dos embargos de declaração da Fazenda Nacional, adoto os seguintes termos do despacho de admissibilidade:

Trata o presente processo de Embargos de Declaração (fls. 8548) interpostos pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 1302-002.133 (fls. 8540), de 18/05/2017, por meio do qual o colegiado deu provimento ao recurso voluntário, por maioria de votos. Na ocasião, foi adotada a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

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

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

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

Não consta nos autos termo de intimação pessoal de Procurador da Fazenda Nacional desta decisão. Todavia, o processo foi enviado à Procuradoria da Fazenda Nacional em 17/07/2017 (fls. 8547), para ciência. Por força do §9º do artigo 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, presume-se a ciência trinta dias após essa data.

O processo retornou ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em 14/08/2017 (fls. 8554), com os embargos de declaração de fls. 8548, razão pela qual o recurso é considerado tempestivo, conforme o art. 65, §1º, do RICARF.

O processo tem origem em ação fiscal em que foi verificado que o contribuinte lançou mão de benefício fiscal para incentivo de pesquisas tecnológicas e de desenvolvimento de inovação tecnológica (art.17, inc. I, da lei nº 11.196/2005).

A fiscalização glosou o benefício por duas razões: (a) a emissão de parecer desfavorável do Ministério de Ciência e Tecnologia, que teria descaracterizado os dispêndios de P&D incorridos pelo contribuinte no ano 2007 e (b) a irregularidade na forma de registro contábil individualizado dos citados dispêndios nos anos 2007, 2008 e 2009.

A Turma de Julgamento apreciou o presente feito primeiramente na sessão do dia 11/07/2013, quando resolveu converter o julgamento em diligência (fls. 8114). A diligência foi realizada pela unidade de origem, conforme a Informação Fiscal de fls. 8457. O contribuinte foi cientificado do resultado da diligência, ocasião em que apresentou a manifestação de fls. 8481.

Os embargos de declaração contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis apenas quando estas contiverem obscuridade, contradição ou omissão, nos termos do artigo 65 do Regimento Interno do CARF, abaixo transcrito:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

O recorrente opõe-se ao referido acórdão em face de alegada nulidade, omissão e contradição, as quais serão apreciadas a seguir.

1. Preliminar de nulidade

Em sua primeira alegação, o embargante afirma que não foi cientificado da resolução que determinou a realização de diligência fiscal, o que teria preterido o direito de defesa da União, conforme o seguinte excerto (fls. 8548):

Inicialmente, a União requer a nulidade do processo a partir da Resolução nº 1101-000.079, por cerceamento do direito de defesa. A Fazenda Nacional não foi intimada dessa decisão e nela contém entendimento contrário aos seus interesses. Vejamos:

Acordam os membros do colegiado em: 1) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade da decisão recorrida, votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa; 2) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário relativamente às exigências dos anos-calendário de 2008 e 2009; mas, 3) por maioria de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, relativamente à exigência do ano-calendário 2007, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado nas conclusões pela Conselheira Nara Cristina Takeda Taga, e designando-se para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. (Destaque nosso)

Entendo que não assiste razão ao embargante, pois a resolução que converte o julgamento em diligência não tem poder de estabelecer o julgamento da causa, ainda que parcialmente. Em outras palavras, se o julgamento foi convertido em diligência, então não houve julgamento, apenas a decisão de adiar o julgamento para momento posterior à colheita de evidências, por meio de diligência. Assim, não há que se falar em prejuízo à defesa de qualquer das partes.

Não constitui excesso assinalar que as normas dos processo administrativo fiscal, seja o Decreto nº 70.235, de 1972, seja o RICARF, não determinam a notificação das partes de que o julgamento foi convertido em diligência. Ademais, os autos estão sempre à disposição para a vista das partes, o que também afasta a alegação do embargante.

Por fim, o embargante afirma a existência de prejuízo ao seu direito de defesa, mas não demonstra esse prejuízo, prejudicando a sua alegação de nulidade.

Assim, **entendo que a alegação de nulidade não possui fundamentos fático e jurídico, pelo que deve ser rejeitada.**

2. Exigência relativa aos anos 2008 e 2009 - omissão

Em sua segunda alegação, o embargante afirma que a **Turma Julgadora não se manifestou, no acórdão embargado, sobre a exigência relativa aos anos 2008 e 2009**, o que constituiria omissão passível de reparação, conforme o seguinte excerto (fls. 8549):

Na remota hipótese desse entendimento não ser aceito, requer o complemento do Acórdão nº 1302-002.133 para que sejam reapreciadas as exigências dos anos-calandário de 2008 e 2009, conforme determinação do art. 63, §5º do RICARF.

O referido § 5º do artigo 63 do RICARF tem a seguinte redação:

§ 5º No caso de resolução ou anulação de decisão de 1ª (primeira) instância, as questões preliminares, prejudiciais ou mesmo de mérito já examinadas serão reapreciadas quando do julgamento do recurso, por ocasião do novo julgamento.

Verifico que a Turma Julgadora se manifestou sobre as exigências relativas aos anos 2008 e 2009 quando da primeira apreciação do feito, na sessão do dia 11/07/2013. Contudo, naquela ocasião, o julgamento foi convertido em diligência (fls. 8114). Em tal situação, o referido §5º do artigo 63 determina que a Turma Julgadora reaprecie as questões já manipuladas, o que não ocorreu na espécie, uma vez que o acórdão embargado trata apenas da exigência relativa ao ano 2007, objeto da diligência realizada.

Assim, **entendo ser procedente a alegação de omissão, pelo que os embargos devem ser admitidos quanto a esse tópico.**

3. Fundamentos da exigência relativa ao ano 2007 - contradição

Em sua terceira alegação, o embargante afirma que a decisão embargada entrou em contradição na medida em que, ao apreciar a exigência relativa ao ano 2007, adotou apenas dois fundamento (parecer desfavorável do Ministério de Ciência e Tecnologia e a irregularidade na forma de registro contábil), enquanto o Termo de Verificação Fiscal conteria outros fundamentos, que não teriam sido considerados, conforme o seguinte excerto (fls. 8550):

Ademais, a e. Turma entendeu que o lançamento decorreu apenas de dois motivos: "a) parecer do MCTI desfavorável à recorrente; e b) conclusão de que os respectivos registros contábeis não estariam em conformidade com a Lei do Bem, pelo fato de terem sido objeto de reclassificação na fase final dos projetos".

Contudo, contraditoriamente, a análise do Termo de Verificação Fiscal demonstra que a autoridade fiscal se baseou em outras motivações e outros elementos. Vejamos:

Embora o embargante transcreva parte do referido Termo de Verificação Fiscal, ele não aponta quais os argumentos que estariam lá contidos e que não teriam sido considerados na decisão embargada. Essa lacuna impede que seja verificada a alegada contradição, uma vez que não se conhece a matéria reclamada.

Assim, **entendo que a alegação de contradição deve ser rejeitada.**

Conclusão

Destarte, **acolho em parte** os embargos de declaração em tela, para que a Turma Julgadora se manifeste sobre a exigência relativa aos anos 2008 e 2009, nos termos acima exarados, em conformidade com o artigo 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015 (RICARF).

Encaminhem-se os autos ao relator do acórdão embargado, nos termos do §5º do artigo 49 do RICARF, para relatar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

Os embargos de declaração da Fazenda Nacional foram parcialmente admitidos, para que esta Turma se manifeste sobre a exigência relativa aos anos 2008 e 2009, em conformidade com o artigo 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015 (RICARF).

A referida Resolução n. 1101-000.079, de 11/07/2013 da 1a. Câmara, 1a. Turma Ordinária, assim concluiu:

Acordam os membros do colegiado em: 1) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade da decisão recorrida, votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa; 2) **por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário relativamente às exigências dos anos-calendário de 2008 e 2009**; mas, 3) por maioria de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, relativamente à exigência do ano-calendário 2007, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado nas conclusões pela Conselheira Nara Cristina Takeda Taga, e designando-se para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

A Resolução apresentou o seguinte relato, quanto às referidas exigências dos anos calendário 2008 e 2009:

1.3 Ano-Calendário de 2008

Relativamente a este ano-calendário, os projetos de P&D apresentados pela contribuinte ao MCTI por meio dos formulários estabelecidos para esta prestação de contas, tiveram seu enquadramento corroborado por meio do Parecer Técnico Conjunto nº 021/2011.

Para este período de apuração, a glosa total perpetrada pelo fisco pautou-se somente na questão atinente ao procedimento de registro contábil adotado, inadmitindo-se o uso de contas contábeis 13210203 e 13250203 apenas para fins de reclassificação contábil, efetuada ao final do exercício em que os dispêndios foram efetuados. Para o fisco tal procedimento, como já exposto não atende à exigência legal de controle dos dispêndios por contas contábeis específicas.

Novamente utiliza como sustentáculo desta alegação, o descontrole destas reclassificações, na medida em que parte dos dispêndios acabou não sendo reclassificado pela contribuinte de suas contas gerais para as contas específicas destinadas ao assento dos dispêndios relacionados aos projetos de P&D.

1.4 Ano-Calendário de 2009

Para este ano-calendário, os projetos de P&D apresentados pela contribuinte ao MCTI por meio dos formulários estabelecidos para esta

prestação de contas, tiveram seu enquadramento corroborado por meio do Parecer Técnico Conjunto nº 022/2011.

Sendo assim, a glosa integral do incentivo fiscal foi igualmente pautada apenas na questão do procedimento de registro contábil dos dispêndios, tal qual apontado pelo auditor fiscal para os anos de 2007 e 2008.

Em termos gerais, apresenta a fiscalização o seguinte quadro resumo abrangendo os anos de 2007, 2008, 2009 e 2010 (objeto de outro MPF) para corroborar a incorreção praticada pela contribuinte em termos contábeis:

Ano	Parcelas não "reclassificadas"		Total dos dispêndios não "reclassificados"	Percentual dos dispêndios não "reclassificados"	Total dos dispêndios
	Recursos Humanos	Empresas Contratadas			
2007	894.494,98	0,00	894.494,98	6%	14.121.577,09
2008	128.902,17	317.192,00	446.094,17	3%	14.466.488,20
2009	1.057.317,63	10.471.164,75	11.528.482,38	15%	76.082.521,28
2010	6.131.969,32	21.290.825,84	27.422.795,16	100%	27.422.795,16

A respeito, o **acórdão da DRJ** havia registrado a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007,2008,2009

NULIDADE. Rejeita-se a preliminar de nulidade se a fiscalização agiu em perfeita consonância com o artigo 142 do CTN, e ainda com as normas contidas no Decreto 70.235/72.

INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. DISPÊNDIOS. BENEFÍCIO FISCAL. Na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL os dispêndios com pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica somente poderão ser excluídos do lucro líquido se forem controlados contabilmente em contas específicas. Artigos 17; 19; 22, inciso I; e 24, da Lei nº.11.196/2005.

INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. PARECER TÉCNICO. O parecer técnico emitido pelo Ministério da Ciência e Tecnologia vincula a Receita Federal, uma vez que aquele órgão é que tem a competência legal para opinar sobre matéria técnica a ele afeita. Artigo 14, do Decreto nº.5.798, de 2006.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. JUROS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA.

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. Art. 161, CTN.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2007,2008,2009 CSLL. Decorrendo a exigência da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão proferida para o imposto de renda, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos."

Visando conferir maior clareza a ementa citada, destacou-se **trecho do acórdão** proferido no tocante a questão do registro contábil dos dispêndios relacionados ao incentivo fiscal:

"(...) Como se vê, os dispêndios com recursos humanos e serviços de terceiros, referentes à pesquisa e inovação tecnológica, obrigatoriamente, deverão estar em contas especialmente criadas para tal fim, e, portanto, separadas das demais despesas da empresa. O controle desses dispêndios em separado é essencial para que o contribuinte possa usufruir do benefício fiscal.

O controle dos dispêndios implica que o registro deve ocorrer no momento da ocorrência dos fatos. Observe-se que se o registro pudesse ser feito posteriormente, não haveria sentido em falar de controle. Não basta registrar ou contabilizar, tem que controlar os dispêndios e isto envolve o registro no momento correto e não posteriormente. Portanto, não há como se acatar a tese da interessada relativa a contabilização *a posteriori* e da reclassificação, não tendo o menor sentido a afirmação de que a lei não estabeleceu a forma e o prazo para a contabilização. Para que fosse cumprido o requisito do art. 22, I, da Lei nº 11.196/05, ou seja, o controle dos dispêndios, o contribuinte teria que registrar os dispêndios à medida que os mesmos fossem ocorrendo e na conta específica e não em outra conta para posteriormente reclassificá-la.

(...)

O procedimento de reclassificação pode até ser utilizado para a análise dos balanços quando há dúvidas sobre certas contas, contudo não se coaduna com a finalidade do artigo 22, inciso I, da Lei nº 11.196/2005. A contabilidade deve revelar de maneira clara, precisa e inquestionável os dispêndios ocorridos a título de pesquisa e inovação tecnológica, quando da efetiva ocorrência dos fatos que motivaram os lançamentos contábeis.

(...)

Atente-se que a contabilidade tem que produzir informações íntegras e tempestivas, não sendo possível que se utilize reclassificações para cobrir erros e omissões na contabilização.

(...)

O contribuinte alega que nem a Lei nº 11.196/2005, nem o Decreto nº 5.798/06, nem Instrução Normativa RFB nº 1.187/11 estabeleceram a forma ou prazo para a contabilização dos dispêndios com atividades de pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica. Ocorre que não é preciso que os citados dispositivos façam qualquer previsão especial, devendo ser usados os métodos, princípios e normas contábeis comuns de modo a se registrar os citados dispêndios à medida que estes forem acontecendo, sendo exercido o preciso controle sobre os mesmo

(...)

Outro ponto a ser esclarecido ao contribuinte se refere ao art. 247, § 1º, do RIR/99. Tal dispositivo fornece regras sobre apuração do Lucro Real, sendo perfeitamente correta a sua menção na autuação, posto que, foi glosada uma exclusão o que aumenta o Lucro Real e conseqüentemente o IRPJ, ressaltando que ficou bem claro na autuação que o fundamento para a glosa foi a Lei 11.196/2005.

De qualquer maneira, um suposto erro no enquadramento não é suficiente para anular ou exonerar a interessada da autuação.

Não tem sentido a alegação de que os procedimentos do contribuinte não alteraram o resultado contábil, na realidade a autuação não está visando a apuração do lucro, mas a verificação de um procedimento previsto em lei que autoriza a fruição de um benefício fiscal.

Também não pode ser acatada a alegação que a edição da Lei 11.638/2007, que fez alterações na contabilidade brasileira, teve alguma influência nos procedimentos de controle dos dispêndios com P&D, não há qualquer relação entre a citada lei e a condição de controle dos dispêndios para auferir o benefício fiscal, pelo contrário, é necessário que o investidor tenha todas as informações da empresa com os valores exatos e registrando o momento da ocorrência. Ademais o contribuinte não apresentou qualquer dispositivo que colida com a necessidade de controle dos gastos com P&D.

O contribuinte alega que o Fisco deveria interpretar a legislação literalmente (art. 111 do CTN). Na verdade, a fiscalização o fez, pois, não foi alargado o conteúdo, nem foi criada exigência não prevista em lei, somente foi verificado que o contribuinte não fez o necessário controle dos dispêndios com P&D, conforme previsão do art. 22, I da Lei 11.196/2005.

Não assiste razão à interessada quando esta argumenta que não há fundamento para a glosa integral das exclusões pelo fato de que apenas parte das notas fiscais deixaram de ser contabilizadas. Como já foi anteriormente exposto, o artigo 24 da Lei 11.196/2005 afirma. que no caso de descumprimento de qualquer obrigação assumida para obtenção dos incentivos, implica no recolhimento do valor correspondente aos tributos não pagos em decorrência dos incentivos já utilizados, acrescidos de juros e multa, de mora ou de ofício, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

Ainda no relato constante da Resolução, registrou-se:

Cientificado do acórdão proferido a Recorrente apresentou recurso voluntário, fundado nas alegações já apresentadas em sede de impugnação, as quais ainda foram adicionadas as seguintes argumentações:

- Falta de manifestação da DRJ de que os dispêndios indicados para o ano de 2007 não corresponderiam a investimentos em P&D, uma vez que a decisão se limitou a afirmar que a RFB estaria vinculada ao que ficou assentado no Parecer Técnico CGIT/MCT nº 09/2011, o qual não corroborou o enquadramento do projeto. Ademais o parecer afirmou equivocadamente, que somente dispêndios correspondentes à contratação de terceiros como ME e EPP poderiam ser deduzidos do lucro real, enfrentando, assim, matéria jurídica, não técnica.
- Esta falha quando ao não enfrentamento de argumentos expostos na impugnação, viola seu direito de defesa, sendo a decisão proferida nula nos termos do art. 59, II do Decreto nº 70.235/72.
- Diferentemente do que alega o acórdão recorrido, o Parecer Técnico Conjunto CGIT/CGTE - MCT nº 09/11 deixou de corroborar o enquadramento dos projetos de P&D não por deixar de entender que os dispêndios não correspondiam a inovação tecnológica, mas pelo fato de entender que a informações constantes do item 4.1 do formulário, não evidenciaram com clareza, as atividades de pesquisa contratadas

pela empresa. Logo o parecer não é conclusivo, no sentido de que os dispêndios não correspondem a P&D.

- Diante da constatação, de que o MCTI não externou sua opinião sobre a matéria técnica, tendo se limitado a afirmar que as informações constantes do formulário supostamente não evidenciaram as atividades de pesquisa contratadas pela empresa, conclui que o CARF pode julgar a ilegalidade da atuação deste ministério na análise do projeto da empresa.

Sobre o ponto específico em questão, a parte vencedora do Voto Vencido, registrou os seguintes fundamentos, os quais acolho como razões de decidir:

C. Da Forma de Registro Contábil para Fins de Fruição do Benefício.

Resta muito claro, que em nenhum momento seja a norma positivada, seja as regulamentações dela advindas, instituíram qualquer procedimento quanto a forma de lançamento contábil dos dispêndios com P&D pelo contribuinte. A única exigência é de que os valores devem ser controlados contabilmente em contas específicas.

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

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

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

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

Vislumbro, no contexto encimado, que a interpretação restritiva dos artigos 111 e 176 caput do Código Tributário Nacional militam em favor da Recorrente, no tocante as despesas registradas, ainda que por reclassificação, em contas específicas.

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção.

(...)

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração."

Vejo-me obrigado a concordar com as seguintes ponderações da Recorrente, vez que retratam a realidade fático-jurídica aplicável ao caso:

- Uma coisa é o dever de contabilizar as despesas operacionais relevantes para a apuração do lucro real no regime de competência. Outra é o dever de registrar dispêndios classificáveis como despesas operacionais em contas específicas como condição para o benefício fiscal.
- A impugnante cumpriu o primeiro dever de contabilizar suas despesas operacionais sob o regime de competência e cumpriu o segundo dever ao reclassificar as despesas operacionais em contas de ativo específicas antes do uso do benefício e sem que tivesse iniciado qualquer procedimento fiscal. Este procedimento é legítimo, pois: (i) não há qualquer prescrição da Lei do Bem ou do Decreto que o regulamentou estabelecendo um prazo para o lançamento em conta específica desses valores; e (ii) não se tratando de fato contábil, mas de fato meramente fiscal, não se pode exigir a observância do art. 247, § 1º, do RIR/99 no caso

A mim fica claro que o objetivo do requisito contábil (dever meramente instrumental) imposto pelo legislador ordinário foi tão somente assegurar que as autoridades administrativas possam identificar com facilidade e clareza os dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovações tecnológicas, para fins de fiscalização a aproveitamento do benefício fiscal, sendo que não consigo enxergar em que o procedimento de reclassificação adotada pela Recorrente malogra tal intuito.

Em suma, desde que atendidas as finalidades das exigências postas pela Lei do Bem, é livre o contribuinte para escolher a forma como organiza sua contabilidade, desde que dentro dos limites legais.

Importante destacar ainda, que a reclassificação contábil não se deu no curso do procedimento fiscalizatório, mas anteriormente a ele, no encerramento de cada ano-calendário, o que denota a nítida boa-fé da Recorrente, visando atender ao requisito legal para fruição do incentivo.

Até recente manifestação da Receita Federal, em resposta a consulta que tangenciou o assunto, não aponta o óbice colocado pela autoridade lançadora.

"Processo de Consulta nº 14/2012

Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 6a. RF Decisão.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ.

Ementa: REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO - RTT. GASTOS COM PESQUISA TECNOLÓGICA E DESENVOLVIMENTO DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. Atendidos os requisitos previstos na legislação tributária, a contabilização no ativo intangível, por força das regras contábeis introduzidas pela Lei nº 11.638/2007 e pela Lei nº 11.941/2009, do 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 IRPJ, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

As pessoas jurídicas optantes pelo RTT poderão excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real, o valor correspondente a até 60% (sessenta por cento) da soma dos dispêndios realizados, no período de apuração, com as mesmas atividades, limitada a exclusão 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. Alternativamente à possibilidade de se admitir como operacionais as despesas com desenvolvimento de inovação tecnológica, as pessoas jurídicas optantes pelo RTT poderão amortizar, no prazo mínimo de 5 (cinco) anos, os valores dos gastos com desenvolvimento de inovação tecnológica reclassificados para o "ativo intangível" em face do disposto no artigo 299-A da Lei nº 6.404/1976, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, caso tenham utilizado a faculdade prevista no artigo 58, § 3º, alínea "b", da Lei nº 4.506/1964 em período anterior à 31/12/2008.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 4.506/1964, artigos 53, caput e 58, § 3º, alínea "b", Lei nº 11.196/2005, artigos 17, I, § 6º e 19, caput e § 5º, Decreto nº 5.798/2006, artigos 2º, 10, I e II, 12, 13 e 14, RIR/1999, artigo 349, caput, Lei nº 11.941/2009, artigo 16, INRFB nº 967/2009, artigo 1º, § 1º, I e II, § 2º e § 3º, IN RFB nº 949/2009, artigo 3º, I, II, III e IV e § 1º e Pronunciamento CPC 04.

Considerando o entendimento aqui definido, de que houve o controle em contas específicas em atendimento ao art. 22, I, da Lei nº 11.196/05, se realmente a autoridade fiscal quisesse glosar os dispêndios de P&D considerados pela Recorrente, deveria analisar a natureza dos gastos incorridos e contrapô-los a sua aplicação nos projetos realizados, podendo inclusive ir mais além e questionar o próprio viés do(s) projeto(s) em que os gastos foram incorridos.

Em nenhum momento a fiscalização se preocupou em fazer o cotejo analítico das notas fiscais e/ou pagamentos relativos aos dispêndios considerados, preocupando-se apenas em consultar o Ministério da Ciência e Tecnologia, sobre a contextualização dos projetos informados pela Recorrente como de P&D, que, diga-se de passagem, avalizou os apresentados para os anos base de 2008 e 2009 e colocou em dúvida os praticados pela Recorrente para o ano base de 2007, conforme se verá mais a frente.

No presente lançamento o auditor fiscal, simplesmente se escorou em pareceres emitidos pelo MCT, sem fazer qualquer juízo próprio de mérito acerca dos dispêndios apontados nos formulários entregues pela Recorrente, ou dos projetos em que foram aplicados.

Voltando ao raciocínio principal, considerando a questão do cumprimento do requisito contábil para a fruição do benefício do art.19 caput e §1º, da Lei nº 11.196/2005, mostram-se passíveis de glosa, ao meu ver, os dispêndios não reclassificados pelo contribuinte para contas específicas, ou seja mantidos em contas gerais de fornecedores e recursos humanos, que segundo apontado pela fiscalização perfizeram os seguintes montantes:

Processo nº 16682.721104/2011-21
Acórdão n.º **1302-002.663**

S1-C3T2
Fl. 13

Ano Calendário	Diferença com Recursos Humanos	Diferença com Empresas Contratadas
2007	894.494,98	
2008	128.902,17	317.192,00
2009	1.057.317,63	10.471.164,75

Se até o momento do início da fiscalização a Recorrente não tratou de promover o atendimento ao requisito do art. 22, I, da Lei nº 11.196/05, realmente fica configurado o não atendimento de condição jurídica para fruição do incentivo relativamente a estas parcelas, ficando justificada a glosa do incentivo fiscal usufruído perpetrada pela autoridade lançadora.

Assim, com base em tais fundamentos, voto por acolher os embargos de declaração da Fazenda Nacional para conhecer do Recurso Voluntário relativamente às exigências dos anos calendário 2008 e 2009, que já haviam sido apreciados por ocasião da Resolução e, assim, dar-lhe parcial provimento, também nesse ponto.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil