



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

Processo n° 16682.721105/2011-75
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-000.952 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2014
Matéria Auto de Infração - IRPJ
Recorrente TELEMAR NORTE LESTE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. ENFRENTAMENTO DOS ARGUMENTOS APRESENTADOS. VALIDADE.

Não há de se falar em nulidade quando a decisão de 1ª instância enfrenta, de forma expressa, todos os argumentos aduzidos na peça impugnatória. Preliminar rejeitada.

INCENTIVO FISCAL. INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. PREVALÊNCIA DA LEI TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO ÀS NORMAS CONTÁBEIS. REGRAS CONTÁBEIS NÃO CARACTERIZAM CONDIÇÃO PARA CONCESSÃO OU FRUIÇÃO DE INCENTIVO FISCAL, MAS TEM COMO OBJETIVO O CONTROLE DA CORRETA UTILIZAÇÃO DO BENEFÍCIO.

Se é fornecido à fiscalização documentos suficientes ao controle da utilização do benefício, bem como se há escrituração em apartado (contas específicas) dos dispêndios e pagamentos de que tratam os artigos 17 a 20 da lei 11.196/05, ainda que este seja feito durante a fiscalização e/ou posteriormente à sua contabilização, não há que se falar em inobservância do inciso I, artigo 22, da Lei 11.196/05.

INCENTIVO FISCAL. INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. PARECER TÉCNICO NÃO CONCLUSIVO. DIVERGÊNCIA DE ENTENDIMENTO ENTRE ORGÃOS DO MCT. MANUTENÇÃO DO INCENTIVO.

A incerteza gerada a partir de pareceres emitidos por órgãos do MCT sobre a natureza do projeto de inovação apresentado pelo contribuinte, principalmente quando verifica-se divergência entre eles, não pode ter como consequência a perda do incentivo.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida. Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, considerando que: i) a contabilização extemporânea em contas específicas não é motivo suficiente para a glosa dos dispêndios, vencidos o Relator e o Conselheiro Rafael Correia Fuso, e ii) por maioria de votos, que os laudos apresentados devem ser admitidos como comprovação para efeito do direito ao benefício, vencidos o Relator e a Conselheira Maria Elisa Boechat, sendo que o Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz votou pelas conclusões, porquanto defendia a realização de diligência com vistas à análise dos laudos por parte da fiscalização.

Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Carlos de Lima Junior.

(Documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo – Presidente em exercício

(Documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida – Relator

(Documento assinado digitalmente)

João Carlos de Lima Junior – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Maria Elisa Boechat, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Lima Junior, Rafael Correia Fuso e Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração com a exigência de recolhimento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), relativo aos anos-calendário de 2007 e 2008 no valor de R\$ 8.510.035,11, acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, com crédito tributário total de R\$ 17.615.031,36, além de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativa aos anos-calendário de 2007 e 2008, no valor de R\$ 3.161.175,29, acrescido da multa de 75% e dos juros de mora, com crédito tributário total de R\$ 6.551.063,66, conforme valores calculados até 30 de novembro de 2011.

O lançamento tem como fundamento a glosa de exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real, com base no artigo 250, I, do RIR/99, bem assim a apuração incorreta da CSLL.

A ação fiscal foi motivada por seleção interna para a verificação de indícios de exclusão indevida nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de valores relativos a incentivos fiscais nos anos de 2007 e 2008.

A fiscalização apontou que o contribuinte não utilizou contas contábeis específicas para o controle dos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento, P&D, de inovação tecnológica (recursos humanos e serviços de terceiros) nos anos de 2007 e 2008, conforme exigência contida no inciso I, do artigo 22, da Lei nº 11.196/05 (conhecida como Lei do Bem) e que, para o ano de 2007, o Ministério da Ciência e Tecnologia emitiu parecer não recomendando que os projetos apresentados pelo contribuinte fossem enquadrados como sendo de pesquisa e desenvolvimento, conforme os termos e os propósitos estabelecidos em lei.

Em 16 de junho de 2011, o Contribuinte tomou ciência do Termo de Início da ação fiscal, no qual foi intimado a apresentar e informar, entre outras providências:

1. Os valores dos dispêndios com pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovação tecnológica a que se refere o artigo 17, inciso I, da Lei nº 11.196/2005, deduzidos como despesas operacionais na apuração do lucro líquido do exercício relativo aos anos calendários de 2007, 2008 e 2009, anexando cópias do Livro Razão onde constassem as contas contábeis que os registraram e suas contrapartidas;

2. Quais percentuais dos valores dos dispêndios com pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovação tecnológica, deduzidos como despesas operacionais na apuração do lucro líquido do exercício, foram excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos calendários de 2007, 2008 e 2009, conforme artigo 19, §§ 1º e 3º da Lei nº 11.196/2005, e qual o valor, em reais, das respectivas exclusões;

3. Cópias das folhas do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) que indicassem as exclusões realizadas, nos anos calendários de 2007 a 2009, a título de dispêndios com pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovação

tecnológica, conforme artigo 19, §§ 1º e 3º da Lei nº. 11.196/2005;

4. Indicar as linhas e as fichas de suas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ's), relativas aos anos calendários de 2007, 2008 e 2009, em que foram declaradas as despesas operacionais e as exclusões a título de dispêndios com pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovação tecnológica;

5. Caso os valores constantes de determinadas linhas abarcassem não só os dispêndios a esse título, mas também outras despesas/exclusões, o contribuinte deveria compô-los, explicitando as demais despesas/exclusões e apresentando a documentação comprobatória (cópias das Folhas do Razão e/ou LALUR, balancetes mensais etc.) onde estivessem registradas;

6. Demonstrações do Resultado do Exercício e as apurações das bases de cálculo do IRPJ (lucro real) e da CSLL, relativas aos anos calendários de 2007, 2008 e 2009;

7. Cópias dos formulários entregues ao Ministério da Ciência e Tecnologia, em atendimento ao disposto no art. 17, §7º, da Lei nº. 11.196/2005, e no art. 14 do Decreto nº. 5.798/2006, relativos aos anos calendários de 2007, 2008 e 2009, bem como cópias das folhas do Livro Razão onde constassem as contas contábeis que registraram os dispêndios ali presentes, bem como suas respectivas contrapartidas.

O contribuinte entregou parcialmente os documentos solicitados, conforme atesta a autoridade fiscal, em 06 de julho de 2011, e requereu dilação do prazo, por vinte dias, para o atendimento aos demais itens. Em atenção ao pedido de prorrogação foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 01, lavrado e com ciência do contribuinte na mesma data.

Por meio de resposta protocolizada em 26 de julho de 2011 o Contribuinte informou que:

1. Os valores despendidos com pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovação tecnológica a que se refere o art. 17, I, da Lei nº 11.196/2005, foram de R\$ 15.983.705,46 para o ano de 2007 e de R\$ 28.148.369,73 para o ano de 2008, sendo que no ano de 2009 não houve a utilização deste benefício;

2. O percentual dos valores despendidos com pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovação tecnológica que foram excluídos das bases de cálculo do IRPJ e CSLL nos anos calendário de 2007 e 2008 foi de 80%, de tal sorte que as parcelas dedutíveis de dispêndio foram R\$ 12.786.964,37 e R\$ 22.518.695,78, respectivamente;

3. Acrescentou que tais valores foram excluídos, respectivamente, para os anos de 2007 e 2008, nas linhas 37 e 65, das fichas 09A, para o IRPJ, e linhas 33 e 49, das fichas 17, para a CSLL;

4. *Anexou cópias dos formulários para apresentação ao Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT), de informações sobre as atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica das pessoas jurídicas beneficiárias dos incentivos fiscais previstos no Capítulo III, da Lei nº 11.196/2005, relativos aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, (Anexos TELEMAR Formulário MCT2007 e TELEMAR Formulário MCT2008);*

5. *No ano-calendário de 2007, o Contribuinte realizou dispêndios com a contratação de serviços na área de tecnologia, conforme se depreendem das informações enviadas ao Ministério da Ciência e Tecnologia, com formulários em anexo.*

Com o fito de obter mais informações sobre a utilização dos incentivos fiscais para a inovação tecnológica, relativas ao ano-calendário de 2010, foram emitidos os Termos de Intimação Fiscal n. 02 e n. 03, lavrados e com ciência do contribuinte em 22 de agosto de 2011 e 12 de setembro de 2011, respectivamente.

Após a análise dos documentos e dos esclarecimentos prestados pela Contribuinte, em que esta informa que não utilizou o incentivo fiscal permitido no artigo 17, I, da Lei nº 11.196/2005, aliado ao fato de que utiliza duas contas patrimoniais do ativo para o controle de dispêndio, de modo a atender ao disposto no artigo 22, I, do mesmo diploma legal, a Fiscalização emitiu os Termos de Intimação Fiscal n. 04 e n. 05, lavrados e com ciência da contribuinte em 21 de outubro de 2011 e 14 de novembro de 2011, respectivamente, pelos quais esta foi intimada a apresentar:

- a) Registros contábeis do dispêndio;*
- b) Carta Telemar de 03 de outubro de 2011;*
- c) Contas contábeis 13210203 e 13250203;*
- d) Divergências entre os valores MCT e os saldos das contas contábeis 13210203 e 13250203;*
- e) SINCO – Arquivos Contábeis.*

Em resposta, o contribuinte forneceu esclarecimentos, documentos e arquivos digitais. A auditoria, após analisar o conjunto de informações, constatou que *não foi observado o requisito do artigo 22, I, da Lei nº 11.196/05, que exige o controle contábil dos dispêndios e pagamentos, de que tratam os artigos 17 a 20 desta lei, em contas específicas.*

A fiscalização informou que os dispêndios realizados pela Contribuinte com pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica ocorridos no ano-calendário de 2010 serão objeto de análise e apuração em ação fiscal posterior.

Foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal n. 06, no qual foi solicitada a contabilidade do ano-calendário de 2007, validada e gerada para entrega por meio do sistema SINCO Contábil, além de restar consignado que o MPF de origem fora alterado, em 29 de novembro de 2011, para a inclusão das operações relativas ao ano-calendário de 2008, com a devida ciência da Contribuinte.

Em resposta, a Contribuinte entregou em arquivos digitais os documentos contábeis solicitados.

Ao término da ação fiscal, a autoridade lançadora verificou a necessidade de glosa das exclusões das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2010, por entender que a empresa não poderia se beneficiar do incentivo fiscal previsto na Lei nº 11.196/05, visto não ter observado o requisito do art. 22, I, desse diploma legal, que prescreve a obrigação de manter contas contábeis específicas para o controle dos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica – P&D.

Especificamente em relação ao ano-calendário de 2007, alegou que as exclusões não estariam autorizadas, em face da existência de Parecer do Ministério da Ciência e Tecnologia – MCT que não aprovou o enquadramento, como projetos de P&D, do pleito formulado pela Contribuinte para o período.

Aduziu, ainda, que não foi atendido o disposto no art. 22, I, da Lei nº 11.196/05, na medida em que foram identificadas algumas divergências entre os valores lançados nessas contas e aqueles informados nos formulários do MCT e que não seria esta a melhor técnica para proceder ao controle dos dispêndios, sob o argumento de que estes não teriam sido registrados.

Por conta dessas duas razões, glosou integralmente as exclusões efetuadas pela Recorrente. Ao principal foi acrescentado multa de 75% e juros calculados com base na taxa SELIC.

Devidamente intimada dos Autos de Infração, a Recorrente apresentou impugnação, em 17 de janeiro de 2012, acompanhada de documentos, na qual, em síntese, alegou que:

1. Utilizou contas contábeis específicas para controle dos dispêndios com P&D, em estrita observância ao que dispõe o artigo 22, inciso I, da Lei nº 11.196/05, (contas contábeis 13210203 e 13250203) para controle dos dispêndios com P&D;

2. Tendo por base que o artigo 22, inciso I, da Lei nº 11.196/05, o Decreto nº 5.798/06 e a Instrução Normativa RFB nº 1.187/11, não prescreveram a forma ou prazo para a contabilização dos dispêndios, não poderia a fiscalização, por mera liberalidade, alargar o conteúdo daquela legislação, criando exigência ali não prevista;

3. A adoção de duas contas de ativo específicas decorreu da necessidade de observar simultaneamente as exigências da Lei do Bem (artigo 22, inciso I, da Lei nº 11.638/07, bem como do Plano de Contas fixado pela Anatel (Resolução nº 396);

4. Em total conformidade com as regras contábeis registrou os dispêndios com P&D em contas específicas de ativo, criadas para esta única finalidade (Conta Dispêndios com Inovação Tecnológica 13210203 e sua contrapartida, Conta Transferências de Dispêndios com Inovação Tecnológica 13250203);

5. Não cabe desqualificar as contas patrimoniais de ativo utilizadas especificamente para o fim de controle dos dispêndios com P&D, sob a alegação de que não se trataria de técnica contábil mais indicada, por não ter registrado os dispêndios pelo regime de competência;

6. O artigo 247, § 1º do RIR/99 não se presta como fundamento para exigir a contabilização dos dispêndios e contas específicas sob o regime de competência;

7. Os dispêndios com P&D foram todos eles contabilizados segundo o regime de competência, em seu respectivo grupo de contas. O controle em duas contas de ativo foi feito a posteriori, apenas para atender as exigências da Lei do Bem, o que é perfeitamente possível tendo em vista que esses mesmos registros não alteram o resultado da empresa;

8. Como o benefício é fruído via ajuste (exclusões) no LALUR, a contabilidade não é afetada, tampouco o resultado do período. Daí a razão pela qual se pode validamente afirmar que os lançamentos fiscais feitos posteriormente não implicam violação ao art. 247, § 1º do RIR/99, visto que os dispêndios seguem o regime de competência;

9. O IRPJ e a CSLL foram apurados em regime de competência, como manda a lei, assim como todas as despesas alocadas também o foram; apenas, posteriormente, é que os dispêndios classificáveis como despesas operacionais, nos termos do artigo 17, inciso I, da Lei do Bem, foram lançados em conta específica para atender as exigências da lei, o que, reafirme-se, não representou qualquer impacto na apuração do lucro líquido. Tanto isso é verdade que a fiscalização em momento algum questionou a apuração regular do IRPJ e da CSLL;

10. A constatação de que uma parcela ínfima dos valores relativos aos dispêndios com P&D não foram lançados nas contas de ativo 13210203 e 13250203 não é fundamento jurídico para a glosa total, uma vez que este fato poderia, no máximo, implicar a sua própria glosa, não se prestando como fundamento suficiente para a glosa integral, inclusive dos valores efetivamente contabilizados nas contas de ativo criadas com a específica finalidade de servir de controle dos dispêndios com P&D incorridos no ano calendário;

11. O MCT não tinha qualquer razão jurídica para não aprovar o Projeto de P&D relativo ao ano de 2007, uma vez que o projeto discriminou, de forma pormenorizada, todas as informações a respeito da pesquisa realizada e o artigo 17, inciso I, deixa claro que todos os dispêndios com P&D classificáveis como despesas operacionais podem ser deduzidos do lucro real e não apenas aqueles contratados de microempresa ou empresa de pequeno porte;

12. O respectivo Parecer não é conclusivo no sentido de que os dispêndios não correspondiam a P&D;

13. O que levou à sua reprovação foi o fato de entender o MCT que as informações constantes do Formulário, em especial as relativas ao item 4.1, não evidenciariam, com clareza, as atividades de pesquisa contratadas pela empresa;

14. O parecer, todavia, não corresponde à realidade dos fatos. Analisando o Formulário MCT apresentado percebe-se que todos os campos exigidos pelo Ministério foram detalhadamente preenchidos, discriminando a empresa, de forma pormenorizada, os novos produtos que estava desenvolvendo, bem como as melhorias alcançadas pelo desenvolvimento desses projetos de pesquisa;

15. O equívoco fica ainda mais notório quando se verifica que o principal problema apontado pelo MCT diz respeito ao preenchimento do item 4.1 do Formulário (fls. 9 do Parecer). Ocorre que este item se destina apenas a esclarecer se as linhas de P&D contidas no Programa foram alteradas no último ano, sendo o campo de resposta objetivo: sim ou não;

16. Todos os dispêndios com P&D classificáveis como despesas operacionais podem ser considerados no cômputo do benefício fiscal, conforme artigo 18, da Lei nº 11.196/05;

17. Não cabe exigir juros SELIC sobre a multa.

Em sessão realizada no dia 16 de março de 2012, a 8ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro, por unanimidade de votos, negou provimento à Impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, com os acréscimos moratórios.

As Ementas a seguir reproduzem o entendimento daquela instância de julgamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

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.

ESCRITURAÇÃO. CONFIABILIDADE.

A falta de integridade e tempestividade na escrituração de informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância e confiabilidade. Resoluções CFC nº. 750/93 de 1993 e CFC nº. 1282/10.

RECLASSIFICAÇÃO. EFEITOS FISCAIS.

A reclassificação somente terá efeitos fiscais se tornar as informações contábeis mais claras, precisas e confiáveis.

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Posteriormente, a Contribuinte foi intimada, em 24 de outubro 2012, da decisão da Delegacia de Julgamento e em 22 de novembro do mesmo ano, representado por seu advogado, interpôs Recurso Voluntário, alegando, em síntese, que:

1. Preliminarmente, a nulidade da decisão recorrida, sob a alegação de que os julgadores de origem deixaram de enfrentar os argumentos dispostos na Impugnação e apenas se limitaram a afirmar que a Receita Federal está vinculada ao Parecer Técnico CGIT/MCT nº 0008/2011, por ser o Ministério da Ciência e Tecnologia o órgão responsável por opinar sobre a matéria técnica;

2. A Delegacia de Julgamento, ao apresentar uma decisão dissociada do conteúdo daquilo que se impugnou, viola o direito de defesa da parte, sendo tal decisão nula, nos termos do que prescreve o art. 59, II, do Decreto n. 70.235/72.

3. Utilizou contas contábeis específicas para controle dos dispêndios com P&D, em estrita observância ao que dispõe o art. 22, I, da Lei n. 11.196/05;

4. A própria fiscalização reconheceu a adequação da forma de contabilização eleita, afinal, baseou-se nela para identificar cada equívoco cometido na contabilização dos dispêndios;

5. A Lei nº 11.196/05, o Decreto nº 5.798/06 e a IN RFB nº 1.187/11 limitaram-se a estabelecer a necessidade de controle em contas específicas dos valores relativos a dispêndio com P&D, sem determinar, contudo, o prazo ou a forma específica para a sua contabilização;

6. Contabilizou todos os dispêndios com P&D em regime de competência, nos termos da lei. O controle em contas específicas de ativo é que foi feito “a posteriori”, o que é perfeitamente possível, na medida em que não afeta o resultado da empresa no período;

7. O controle em contas específicas foi posterior apenas à realização e à contabilização dos dispêndios, mas não à fruição do benefício;

8. A decisão de adotar duas contas de ativo específicas para controlar os dispêndios com P&D decorreu da necessidade de observar simultaneamente as exigências da Lei do Bem (art. 22, I) e da Lei nº 11.638/07;

9. A legislação que regula a concessão de benefícios fiscais deve ser interpretada literalmente não apenas pelo contribuinte, mas também pelo Fisco;

10. Há, no caso da Recorrente, obrigatoriedade de investimento sistemático em inovação para melhoria dos serviços de telecomunicação que presta;

11. É cabível a apreciação da improcedência do Parecer Técnico emitido pelo MCT, por duas razões fundamentais:

a) o MCT extrapolou sua competência ao entender que apenas os dispêndios com a contratação de terceiros que se enquadrassem como microempresa ou empresa de pequeno porte para a execução de pesquisa com P&D poderiam ser deduzidos do lucro real;

b) Referido Parecer não é conclusivo no sentido de que os dispêndios não correspondiam a P&D;

12. No caso da Recorrente, o MCT não tinha qualquer razão jurídica para não aprovar o Projeto de P&D relativo ao ano de 2007, pois o projeto discriminou, de forma pormenorizada, todas as informações a respeito da pesquisa realizada e o art. 17, I, deixa claro que todos os dispêndios com P&D classificáveis como despesas operacionais podem ser deduzidos do lucro real e não apenas aqueles contratados de microempresa ou empresa de pequeno porte;

12. Não há permissivo legal para fazer incidir juros SELIC sobre multa.

Por fim, requereu que a preliminar seja acolhida para que se anule a decisão de primeira instância e, caso não for este o entendimento, que a autuação seja cancelada.

Os autos foram encaminhados ao CARF para apreciação e julgamento.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O Recurso é tempestivo e atende aos requisitos legais, por isso o conheço.

No intuito de enfrentar todos os argumentos apresentados no Recurso, passo a analisar, de forma tópica, as alegações, sem prejuízo de agrupar aquelas que possuem evidente correlação.

1. Preliminar de nulidade da decisão recorrida, por não enfrentar os equívocos jurídicos do Parecer do MCT

Neste ponto, a Recorrente alega nulidade na decisão de primeira instância sob os seguintes argumentos:

i) Não houve afirmação de que os dispêndios indicados não corresponderiam a investimentos em P&D;

ii) O MCT afirmou, equivocadamente, que somente dispêndios correspondentes à contratação de terceiros enquadrados como microempresa ou empresa de pequeno porte poderiam ser deduzidos do lucro real, enfrentando, assim, matéria jurídica tributária fora de sua competência.

Entendo que a alegação não pode prosperar, ante a literalidade da própria decisão recorrida, que expressamente esclarece:

Conforme relatado, a Fiscalização glosou a exclusão de dispêndios com inovação tecnológica para os anos-calendário de 2007 e 2008, com o fundamento que o contribuinte não utilizou contas contábeis específicas para o seu controle, conforme exigência contida no inciso I do artigo 22 da Lei n.º.11.196/05, a denominada Lei do Bem.

Além disto, para o ano de 2007 o MCT, (Ministério da Ciência e Tecnologia), produziu parecer não recomendando que os projetos apresentados pelo contribuinte fossem enquadrados como sendo de pesquisa e desenvolvimento, P&D, conforme os termos e os propósitos estabelecidos na Lei n.º.11.196/05. (grifamos)

A simples leitura do excerto, que introduz o voto que originou a decisão, nos permite concluir que esta se baseou no **fundamento de que o contribuinte não utilizou as contas específicas de controle e, de modo complementar**, no fato de o Parecer do MCT não ter recomendado o enquadramento dos projetos como de pesquisa e desenvolvimento.

No meu entendimento, a ocorrência do primeiro fundamento, por si só, já seria condição suficiente para justificar o lançamento, conforme será mais bem demonstrado no decorrer deste voto.

Ainda assim, não me parece razoável alegar que a decisão recorrida sequer enfrentou a validade jurídica do Parecer do MCT, pois a ele dedicou diversos parágrafos, a seguir transcritos:

Além dos pontos acima analisados, consta nos autos que o Parecer do Ministério da Ciência e Tecnologia MCT não corroborou o enquadramento como projetos de P&D apresentados pelo contribuinte no ano base 2007, conforme os termos e os propósitos estabelecidos na Lei nº 11.196, de 21.11.05.

O artigo 14 do Decreto nº 5.798, de 2006, deixa claro que é ônus do contribuinte prestar ao Ministério da Ciência e Tecnologia esclarecimentos e informações pertinentes ao caso. Assim, com base nas informações prestadas, o Órgão competente do MCT entendeu por incluir o contribuinte na relação das “Empresas que Apresentaram Informações Imprecisas e/ou Incompatíveis ao Atendimento dos Dispositivos da Lei nº 11.196/05”.

Este mesmo dispositivo determina que a pessoa jurídica beneficiária dos incentivos de que trata o caso 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. O parágrafo 2º, do mesmo artigo, determina que o Ministério da Ciência e Tecnologia remeterá à Secretaria da Receita Federal as informações relativas aos incentivos fiscais.

Resta claro, portanto, que a competência para decidir quanto à matéria referente a programas de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, é do Ministério da Ciência e Tecnologia. Assim, 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.

Ausente nos autos qualquer irregularidade referente ao Parecer, o mesmo deve ser aplicado pela Receita Federal do Brasil, uma vez que o Ministério da Ciência e Tecnologia é o órgão que tem a competência para decidir sobre a matéria. (grifamos)

Percebe-se, à evidência, que o Parecer foi apreciado pela decisão, que inclusive atestou, de modo inequívoco, que no seu entendimento não havia qualquer irregularidade, o que nos leva a concluir que os supostos equívocos alegados pela Recorrente foram expressamente combatidos, razão pela qual afasto a preliminar suscitada.

2. A Recorrente cumpriu o requisito do art. 22, I, da Lei n. 11.196/05 ao utilizar conta de ativo específica para controle dos dispêndios com P&D: a lei não estabelece forma ou prazo para a contabilização

O argumento de que *a lei não estabelece forma ou prazo para a contabilização*, de per si, parece-me inusitado, posto que, se levado às últimas consequências, simplesmente permitiria que a formalização não ocorresse.

Existe um postulado lógico elementar no sentido de que a formulação de argumento genérico, para ser válida, precisa ser testada em todo o universo de possibilidades e, como se pode depreender no caso dos autos, tal assertiva, caso aplicada, nos levaria a conclusões absurdas.

No entanto, a Lei n. 11.196/05 nos traz indicativos claros sobre a forma e o momento da contabilização das contas destinadas a controlar os dispêndios relativos à inovação tecnológica.

A dicção do artigo 17, I, do referido diploma legal nos ajuda a desvendar a questão:

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;***
(grifamos)

O dispositivo determina, para além de qualquer dúvida, que só poderão ser deduzidos dispêndios quando classificáveis como **despesas operacionais** pela legislação do IRPJ, de forma que é indúvidoso que a forma e o prazo de sua contabilização devem seguir o rito preconizado para tais despesas.

Somente isso já seria suficiente para rechaçar a ausência de preceitos defendida pela Recorrente, que a levou a contabilizar os dispêndios relativos à inovação tecnológica como contas de ativo, conforme se tem notícia dos autos.

Mais há mais.

Resta claro que a própria Lei n. 11.196/05 remete o intérprete, expressamente, a outras fontes de referência.

É cediço que a escrituração contábil busca evidenciar os atos e fatos ocorridos no tempo e no espaço. E a Lei n. 6.404/76, trazida pela Recorrente como fundamento para a alegada “liberdade de escrituração adota pela companhia”, traz comando em sentido exatamente contrário, ao dispor:

*Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em **registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de***

contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. (grifamos)

Os *Princípios Fundamentais da Contabilidade*, no Brasil, foram aprovados pela Resolução CFC n. 750/93, com a redação atualmente dada pela Resolução CFC n. 1.282/2010.

Entre esses princípios dois merecem destaque, para a compreensão da matéria aqui debatida: o princípio da oportunidade e o princípio da competência, conforme definições a seguir.

Art. 6º O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10) (grifamos)

(...)

Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

A Resolução CFC n. 774/94, vigente ao tempo da escrituração dos fatos que ensejaram o presente processo, aprovou o Apêndice interpretativo dos princípios fundamentais de contabilidade, que possui **força vinculante** para todos os profissionais de contabilidade no Brasil, dada a competência privativa do Conselho Federal de Contabilidade para editar normas regulamentares¹.

O item 2.3.1 da referida norma aborda os aspectos conceituais do princípio da oportunidade, nos seguintes termos:

Aspectos conceituais

O Princípio da OPORTUNIDADE exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma Entidade, no momento em que elas ocorrerem. Cumprido tal preceito, chega-se ao acervo máximo de dados primários sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores, ou seja, o Princípio da Oportunidade é a

base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da Entidade, relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos. É o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de “representação fiel” pela informação ou seja, que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne. Tal tributo é, outrossim, exigível em qualquer circunstância, a começar sempre nos registros contábeis, embora as normas tendem a enfatizá-lo nas demonstrações contábeis.

O Princípio da OPORTUNIDADE abarca dois aspectos distintos, mas complementares: a integridade e a tempestividade, razão pela qual muitos autores preferem denominá-los de Princípio da UNIVERSALIDADE.

O Princípio da OPORTUNIDADE tem sido confundido algumas vezes, com o da COMPETÊNCIA, embora os dois apresentem conteúdos manifestamente diversos. Na oportunidade, o objetivo está na completeza da apreensão das variações, do seu oportuno conhecimento, enquanto, na competência, o fulcro está na qualificação das variações diante do Patrimônio Líquido, isto é, na decisão sobre se estas o alteram ou não.

Em síntese, no primeiro caso, temos o conhecimento da variação, e, na competência, a determinação de sua natureza.

A tempestividade do registro

A tempestividade obriga a que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, mesmo na hipótese de alguma incerteza, na forma relatada no item anterior. Sem o registro no momento da ocorrência, ficarão incompletos os registros sobre o patrimônio até aquele momento, e, em decorrência, insuficientes quaisquer demonstrações ou relatos, e falseadas as conclusões, diagnósticos e prognósticos. (grifamos)

O texto reproduzido, quer pela força normativa, quer pela extrema clareza de seus termos, afasta qualquer argumento da Recorrente no sentido de que não existia previsão legal para a escrituração dos dispêndios classificáveis como despesas operacionais e que a fiscalização não poderia ter exigido como “melhor técnica” coisa diversa do seu entendimento.

Ao revés, os registros contábeis deveriam atender, pela força vinculante dos enunciados transcritos, os critérios da legislação do IRPJ e dos princípios da contabilidade típicos das despesas operacionais, o que efetivamente não ocorreu, fato que, por si só, já garante a procedência dos lançamentos efetuados pela fiscalização.

3. Da ausência de previsão legal acerca do momento da segregação dos dispêndios em contas específicas

Ante o que foi exposto no tópico anterior, entendo que a alegação supracitada não pode prosperar.

Diz a Recorrente, literalmente que:

Não há na legislação brasileira nenhum dispositivo que prescreva a obrigatoriedade de se proceder à segregação dos dispêndios no mesmo momento em que é feita sua contabilização.

E em outra passagem afirma:

Pois bem. Conforme já demonstrado na defesa, o art. 22, I, c/c o art. 24 da Lei n. 11.196/05, condiciona o uso do benefício fiscal estabelecido no art. 19 desta mesma lei ao controle contábil em contas específicas dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesas operacionais pela legislação do IRPJ: (...)

Já fundamentamos nosso entendimento de que os dispêndios previstos na Lei n. 11.196 devem seguir, forçosamente, o **rito contábil das despesas operacionais**, conclusão que a própria Recorrente parece adotar, conforme destacado no trecho acima.

Ora, a própria Recorrente indica o momento, segundo seu entendimento, sobre o controle contábil a ser efetuado, vale dizer, este deve ser realizado durante o período de apuração e de acordo com as regras do IRPJ para as despesas operacionais, na medida em que incorridas, conforme expressamente reconhecido pela interessada!

O que é absolutamente óbvio e natural, porque oriundo dos preceitos normativos citados, pois, do contrário, seria de se indagar, apenas a título de curiosidade: Quando deveria ser feito tal controle? A qualquer tempo, a critério do beneficiário?

Por óbvio que a resposta a tais indagações difere frontalmente da posição defendida pela Recorrente, visto que não se pode aceitar a tese de um controle *a posteriori* dos fatos, ainda que anterior à apuração do resultado.

Ressalte-se que o fator tempo sempre foi determinante para a segurança jurídica e a transparência das operações, notadamente quanto aos registros contábeis, o que não foi, na hipótese dos autos, observado pela Contribuinte.

4. A decisão de adotar conta de ativo específica para controle dos dispêndios com P&D decorreu da necessidade de observar simultaneamente as exigências da Lei do Bem e da Lei n. 11.638/07

Quanto a este tópico, parece-me incontroverso que se a Recorrente pretendia compatibilizar os dispositivos da chamada Lei do Bem com aqueles previstos pelas novas regras das S/A **deveria, sobretudo, ter aplicado os princípios contábeis de forma adequada e efetuado os registros de acordo com o que foi explicitado neste voto**, visto que dessa forma estariam mais bem assegurados os interesses dos acionistas e credores, nos exatos termos da alegação formulada.

Em arremate, aproveitamos para enfatizar que, ante a existência de comandos normativos que preconizam os procedimentos contábeis que deveriam ser adotados pela Contribuinte, a demanda da Recorrente, **pela interpretação literal** dos dispositivos que concedem benefícios fiscais, foi totalmente aplicada pela autoridade lançadora, de sorte que a sua atuação, nesse contexto, não merece reparos.

Aliás, o fato de pugnar pela interpretação literal no presente caso me parece produzir efeitos contrários àqueles pleiteados pela Recorrente.

Não há dúvida de que a Lei no Bem trouxe, *lato sensu*, diversos benefícios fiscais às empresas que se enquadrarem nos requisitos nela previstos.

A possibilidade de dedução, em percentuais superiores ao normal, dos dispêndios com inovação tecnológica encontra-se prevista nos artigos 17 e 19 da citada norma, que, conforme já consignado, estabelecem “incentivos fiscais”, na exata dicção do *caput* do artigo 17.

Pois bem.

O artigo 22, I, da Lei do Bem determina que:

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

I – serão controlados contabilmente em contas específicas; e
(...) (grifamos)

Ora, se o tema versado nos dispositivos acima diz respeito a incentivos fiscais, que notadamente reduzem a base de cálculo dos tributos e o consequente crédito tributário devido ao Estado, a única interpretação viável para a espécie é aquela consubstanciada no artigo 111 do CTN:

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Além de resolver a questão relativa ao crédito, o artigo 111 do CTN, no seu inciso III, também não deixa dúvidas **sobre a necessidade de lei** para a dispensa do cumprimento de obrigações acessórias.

E, **se existe lei** que determina que os dispêndios e pagamentos relativos à inovação tecnológica **devem ser controlados contabilmente em contas específicas**, como expressamente exige o artigo 22, I, da Lei n. 11.196/05, **por certo que não há lei dispensando tais obrigações** (e nem poderia haver, dado que tal norma conflitaria com os princípios contábeis e a legislação societária, conforme já demonstrado).

E foi exatamente com base nessas impropriedades que o autoridade fiscal fundamentou a glosa das despesas, conforme se depreende do Termo de Verificação Fiscal:

Além disto, o contribuinte deixou de observar as disposições contidas no inciso I do art. 22 da Lei nº. 11.196/05, que determina que os dispêndios e pagamentos de que tratam os artigos 17 a 20 da mesma Lei, sejam controlados contabilmente em contas específicas;

Verificou-se que houve única e exclusivamente uma reclassificação contábil, efetuada ao final do exercício em que os dispêndios foram efetuados, visando apenas dar um aspecto formal de cumprimento da exigência estampada no inciso I do art. 22, daquela Lei;

Assim, por exemplo, parcela dos dispêndios, classificada como Recursos Humanos no Formulário MCT 2007, no montante total de R\$ 972.430,76 não foi classificada nas contas próprias do referido programa;

*Dispêndios com Recursos Humanos que compuseram aquele valor foram lançados no decorrer do exercício de 2007 no grupo de contas do programa juntamente com outras despesas de pessoal **não relacionado com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, conforme comprova o anexo Balancete 2007 Grupo 2111 Pessoal Encargos Benefícios;***

Da mesma forma, parcela dos dispêndios com serviços de terceiros relacionada como serviços de terceiros no Formulário MCT 2007, no montante de R\$ 15.011.275,00 foi reclassificada para as contas 13210203 e 13250203 ao final do exercício de 2007, (em 31/12/2007), conforme extratos Razão destas contas, apresentados pelo contribuinte (Anexo Reclassificação Contábil Inovação Tecnológica 2007) e confirmados pelo exame da contabilidade do contribuinte no ano de 2007 (Anexo Razão 2007 Contas 13210203 e 13250203);

*Tal reclassificação teve como objetivo apenas dar um aspecto formal de cumprimento da exigência legal contida no inciso I do art. 22 da referida Lei, uma vez que, verificou-se que, em 31/12/2007, **foram criados todos os lançamentos de dispêndios de serviços de terceiros (R\$ 15.011.275,00) informados no Formulário MCT 2007 (a débito na conta de ativo 13210203 e a crédito na conta de amortização 13250203);***

*As parcelas de serviços de terceiros declaradas no Formulário MCT 2007 tiveram seus lançamentos contábeis registrados em conta de fornecedor (0021120140 FORNECEDORESENTR MERC/SERVENTR FATURA) **juntamente com outros prestadores de serviços não relacionados aos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica declarados no Formulário MCT 2007 (Anexo Lançamentos Contábeis Prest Serv PJ 2007);***

Para o ano de 2008, apesar de o parecer produzido pelo MCT corroborar o enquadramento como sendo de P&D, os projetos apresentados pelo contribuinte, foi constatado pela análise dos esclarecimentos, documentos e arquivos digitais apresentados, e da contabilidade do mencionado ano (extraída do SPED Contábil), que o contribuinte, também neste ano, deixou de observar as disposições contidas no inciso I do art. 22 da Lei nº.11.196/05, que determina que os dispêndios e pagamentos de que tratam os artigos 17 a 20 da mesma Lei, sejam controlados contabilmente em contas específicas.

Tal qual para o ano de 2007, verificou-se que houve única e exclusivamente uma reclassificação contábil, efetuada ao final do exercício em que os dispêndios foram efetuados, visando apenas dar um aspecto formal de cumprimento da exigência estampada no inciso I do art. 22, da mencionada Lei;

Assim, considerando que o contribuinte não utilizou contas contábeis específicas para controle dos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica (recursos humanos e serviços de terceiros) no transcurso dos anos-calendário 2007 e 2008, conforme exigência contida na Lei do Bem, e para o ano-calendário de 2007 foi elaborado, ainda, parecer do MCT não recomendando o enquadramento como sendo projetos de P&D, os apresentados pelo contribuinte no ano base de 2007, conforme os termos e os propósitos estabelecidos na Lei n. 11.196/05, foi realizada a glosa das exclusões realizadas naqueles anos, com base no benefício fiscal previsto nos dispositivos acima mencionados.(grifamos)

A necessidade de **controle específico**, exigida pela norma e desconsiderada pela Recorrente, foi exemplarmente analisada na decisão de 1ª instância, cujos argumentos me parecem irrefutáveis:

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

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

E não poderia ser de outra forma, pois o termo “controle” que também consta naquele dispositivo, implica que o registro deve ocorrer no momento da ocorrência dos fatos sem o que não há

que se falar em controle. O sentido etimológico da expressão “controle” é: ato, efeito ou poder de controlar; domínio; governo; ..., enfim, é uma conduta que se coaduna com a contemporaneidade dos fatos.

Note-se que o texto legal não menciona “registrados”, “escriturados” ou “contabilizados”, mas sim, que “Os dispêndios e pagamentos de que tratam os arts. 17 a 20 desta Lei serão controlados contabilmente em contas específicas.”

A tese do contribuinte que a contabilização a posteriori ou a reclassificação poderia suprir o controle nos termos previstos naquele dispositivo, estaria correta se todos os fatos tivessem ocorrido em 31/12/2007 (ou 31/12/2008).

Pensar de outro modo estar-se-ia esvaziando o sentido do termo “controle” do artigo 22, inciso I, da Lei nº.11.196/2005.

5. Ausência de fundamento legal para a glosa integral dos valores contabilizados

Neste ponto, diz a Recorrente:

*Não é razoável que um mero erro formal, correspondente à identificação de que pequena parcela das notas fiscais relativas a dispêndios com P&D não foram lançadas nas contas de ativo e que, como reconhecido pela decisão recorrida, não alterou o resultado contábil da empresa, seja usado **como único fundamento para indeferir integralmente** o uso do benefício fiscal em questão. Atitude como esta representará a aplicação de penalidade à empresa em situações em que é incontroverso que ela investiu em P&D e contabilizou tais valores, como reconhecido pela própria fiscalização.*

Equivoca-se a Recorrente ao dizer que o “mero erro formal” foi o único fundamento para indeferir integralmente o benefício fiscal.

Ante toda a evidência, os autos demonstram, à exaustão, que os fundamentos para a glosa integral foram diversos, a saber:

- a) Ausência de escrituração adequada, nos moldes já delineados;
- b) Intempestividade dos registros contábeis e
- c) Parecer técnico do MCT indeferindo o enquadramento das despesas como P&D, para o ano-calendário de 2007.

Conquanto **qualquer um deles**, no meu entendimento, **já seria suficiente para a glosa integral**, por óbvio que a somatória de todos apenas reforça o acerto dos lançamentos efetuados.

A autoridade lançadora fundamentou, de forma exaustiva, todos os requisitos da autuação, inclusive quanto à glosa integral dos dispêndios, conforme relata o Termo de Verificação Fiscal:

3.2 Da perda do benefício fiscal

3.2.1 Observe-se que, conforme os art. 22, inciso I, e art. 23 do citado diploma legal, abaixo reproduzidos, os dispêndios e pagamentos a título de dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica devem ser controlados em contas contábeis específicas e os benefícios fiscais respectivos somente podem ser usufruídos caso a pessoa jurídica esteja em dia com suas obrigações fiscais. (grifamos)

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

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.

Art. 23. O gozo dos benefícios fiscais e da subvenção de que tratam os arts. 17 a 21 desta Lei fica condicionado à comprovação da regularidade fiscal da pessoa jurídica.

3.2.2 Por fim, saliente-se que o descumprimento de qualquer obrigação assumida para obtenção dos incentivos fiscais ou sua utilização indevida ensejam a perda dos mesmos, bem como a cobrança de tributos eventualmente não recolhidos por sua utilização, acrescidos de juros e multa de mora ou ofício e sem prejuízo das sanções penais cabíveis. (grifamos)

Art. 24. O descumprimento de qualquer obrigação assumida para obtenção dos incentivos de que tratam os arts. 17 a 22 desta Lei bem como a utilização indevida dos incentivos fiscais neles referidos implicam perda do direito aos incentivos ainda não utilizados e o recolhimento do valor correspondente aos tributos não pagos em decorrência dos incentivos já utilizados, acrescidos de juros e multa, de mora ou de ofício, previstos na legislação tributária, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

Também não procede o argumento de que “O fato de a fiscalização ter conseguido segregas as notas fiscais reclassificadas comprova a confiabilidade da informação”.

Primeiro porque não se trata de confiabilidade, porque se assim fosse, não haveria os erros percebidos pela fiscalização e não contestados pela Recorrente.

Como a escrituração contábil da empresa não seguiu os preceitos normativos, coube à autoridade lançadora, cujo trabalho de apuração me parece exemplar, detectar a impropriedade dos lançamentos e, inclusive, indicar erros nos valores reclassificados.

A Recorrente ainda afirma que a fiscalização teria “tacitamente reconhecido a higidez dos procedimentos adotados”.

Nesse sentido, é de se concluir que a própria fiscalização reconheceu, ainda que tacitamente, a higidez do procedimento adotado pelo contribuinte de criar contas de ativo específicas para controlar contabilmente os dispêndios com P&D, o que reforça a inconsistência da autuação.

Ora, no entendimento da Recorrente tudo é possível **ante o suposto permissivo legal (que obviamente inexistente)**, inclusive efetuar o controle de despesas objeto de incentivo fiscal em contas do ativo, para, quando bem entender, fazer as respectivas reclassificações!

Aliás, neste passo, é de se perguntar: Se o procedimento adotado pela Contribuinte era correto, no seu entendimento, porque então fazer a “reclassificação das contas”? Se a lei, no seu entendimento, autoriza os lançamentos efetuados, não conseguimos entender a razão de reclassificá-los, pois, se estavam corretos e primavam pela higidez deveriam ser mantidos!

A decisão recorrida enfrentou este tema com os seguintes argumentos, que bem demonstram os fatos:

O que se verifica nos autos, mais especificamente, nos documentos “Balancetes Mensais 2007, parte 1 de 2 e parte 2 de 2” que o plano de contas do contribuinte não discrimina as contas referentes aos dispêndios referentes à pesquisa e inovação tecnológica. Da mesma forma, o documento “Balancete 2007 Grupo 2111 Pessoal Encargos Benefícios” comprova que dispêndios com recursos humanos relacionados com pesquisa e inovação tecnológica foram lançados no decorrer do ano de 2007 no grupo de contas 211.1 Pessoal, Encargos e Benefícios, juntamente com outras despesas de pessoal a eles não relacionados.

Igualmente, parcelas de serviços de terceiros referentes à pesquisa e inovação tecnológica foram registrados na conta de fornecedor (0021120140-Fornecedores-Entr-Merc/ServEntr-Fatura) juntamente com outros prestadores de serviços não relacionados aos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, conforme comprova o documento Lançamentos Contábeis Prest Serv PJ 2007 e Razão Março2007 Conta21120140.

Por outro lado, alegou o contribuinte que registrou os dispêndios com P&D em contas específicas de ativo, criadas para esta única finalidade (Conta Dispêndios com Inovação Tecnológica 13210203 e sua contrapartida, Conta Transferências de Dispêndios com Inovação Tecnológica 13250203), conforme docs. 05 e 06. Conforme já mencionado, o contribuinte também arguiu que o controle nestas duas contas de ativo foi feito a posteriori, fruto de uma reclassificação e que não houve alteração do resultado do exercício.

Os documentos 05 e 06 mencionados pelo contribuinte se encontram no conjunto “Documentos Diversos – outros –

constata-se que as informações ali constantes até a página 138, (manuscrito), referem-se ao ano de 2011. Da mesma forma, a penúltima página. Nas demais páginas há informações mencionando a conta 0013210203 – Dispêndios c/ Inovação Tecnológica referente ao ano de 2007 e 2008. Na parte 2, consta documento Demonstração Contábil Estruturada Plano de Contas, apresentando contas patrimoniais e de resultado.

Quanto a estes documentos, parte 1 e 2, constata-se que os valores ali contidos não estão em consonância com aqueles que constaram nos formulários apresentados ao Ministério da Ciência e Tecnologia, (doc. TELEMAR Formulário MCT2007), relativos aos anos-base de 2007 e 2008. O mesmo ocorre com o documento “Reclassificação Contábil Inovação Tecnológica” apresentado pelo contribuinte quando da ação fiscal. As diferenças ocorreram, notadamente, com valores referentes a despesas com recursos humanos, serviços de terceiros e com empresas prestadoras de serviço.

Todas as constatações acima, que acolho integralmente, demonstram que não houve a propagada higidez na contabilidade da Contribuinte e, no meu sentir, justificam o lançamento integral das glosas, sem prejuízo dos comentários que ainda serão feitos no próximo tópico.

6. Dos equívocos do Parecer do MCT

Neste derradeiro tópico passo a enfrentar, conjuntamente, todos os argumentos apresentados pela Recorrente acerca do Parecer MCT, até porque são correlatos.

Convém ressaltar que os lançamentos foram lastreados em extensa análise da contabilidade da Contribuinte, como demonstram os vários termos de intimação e a vastíssima documentação trazida aos autos.

Ademais, a autoridade fiscal elaborou planilhas demonstrando, minuciosamente, as origens dos valores – que sequer são contestados pela Recorrente – e o seu entendimento acerca dos lançamentos contábeis e das razões que levaram à autuação.

Nesse sentido, não merece reparos a conduta fiscal, que foi extremamente diligente na condução dos trabalhos, conforme se pode perceber dos trechos a seguir, transcritos do Termo de Verificação Fiscal:

4.2.1 No ano-calendário de 2007, apesar do contribuinte ter realizado dispêndios com a contratação de serviços na área de tecnologia, conforme se depreende das informações enviadas ao Ministério da Ciência e Tecnologia, formulários em anexo, os mesmos não podem ser enquadrados como dispêndios de inovação tecnológica, não ensejando, portanto, a exclusão de oitenta por cento de seu valor a título de benefício fiscal. PROVA CABAL DISSO é o Parecer Técnico Conjunto n. 008/2011 (PTC n. 009/2011) da Coordenação Geral de Inovação Tecnológica (CGIT) e da Coordenação Geral de Tecnologia da Informação (CGTE), ambas do Ministério de Ciência e Tecnologia (MCT),

QUE NÃO CORROBORA O ENQUADRAMENTO COMO PROJETOS DE P&D APRESENTADOS PELA BENEFICIÁRIA TELEMAR NORTE LESTE S/A NO ANO BASE 2007 CONFORME OS TERMOS E OS PROPÓSITOS ESTABELECIDOS NA LEI N. 11.196 DE 21/11/2005 (Anexo Parecer TELEMAR 2007). (destaques no original)

4.2.2 De fato, como já visto, pelo art. 17, §7º da Lei n. 11.196/2005 e pelo art. 14 do Decreto n. 5.798/2006, as pessoas jurídicas beneficiárias dos incentivos fiscais relacionados à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica são obrigadas a prestar informações ao Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT) sobre seus programas nessa área até 31 de julho de cada ano, informações essas que são repassadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) por força do §2º do art. 14 do citado Decreto.

4.2.3 O referido Parecer PTC n. 008/2011 menciona ainda que o MCT relativo ao ano base 2007 classificou a empresa TELEMAR NORTE LESTE S/A no Anexo II do Relatório Anual da Utilização dos Incentivos Fiscais, na relação das "Empresas que Apresentaram Informações Imprecisas e/ou Incompatíveis ao Atendimento dos Dispositivos da Lei no 11.196/05, cujo relatório foi enviado oficialmente ao Secretário da Receita Federal do Brasil em 09/12/2009.

4.2.4 Contas contábeis específicas 2007 - No que pese o parecer produzido pelo MCT, não recomendando o enquadramento como projetos de P&D apresentados pela TELEMAR NORTE LESTE S/A no ano base de 2007, conforme os termos e os propósitos estabelecidos na Lei n. 11.196/05, esta Auditoria ainda constatou, pela análise dos esclarecimentos, documentos e arquivos digitais apresentados, e da contabilidade do ano de 2007 (apresentada pela empresa), que o Contribuinte deixou de observar as disposições contidas no inciso I do art. 22 da referida Lei, que determina que os dispêndios e pagamentos de que tratam os artigos 17 a 20 da Lei do Bem sejam controlados contabilmente em contas específicas. (grifamos)

4.2.4.1 Informa o Contribuinte em sua carta de esclarecimentos (Anexo Resposta à Intimação em 03/02/11) que visando "o cumprimento da determinação constante do inciso I, do art. 22, da lei em comento, a Companhia registrou os respectivos montantes, ainda, em conta de ativo (contas contábeis 13210203 e 13250203) sem qualquer efeito no resultado ou influência no patrimônio líquido.". Contudo esta Auditoria verificou que se trata única e exclusivamente de uma reclassificação contábil, efetuada ao final do exercício em que os dispêndios foram efetuados, visando apenas dar um aspecto formal de cumprimento da exigência estampada no inciso I do art. 22. O uso destas contas de "reclassificação", além de estranhas aos princípios contábeis não atendem à exigência legal de controle dos dispêndios por contas contábeis específicas, que registrem os fatos contábeis pelo regime da competência. (grifamos)

4.2.4.2 A falta de controle nesta "reclassificação" fica tão evidente na medida em que o próprio Contribuinte deixa de promover a "reclassificação" às parcelas de valores de dispêndios informados no Formulário MCT 2007, no montante de R\$ 972.430,76.

4.3.1 O Parecer Técnico Conjunto n. 068/2011 (PTC n. 068/2011) da Coordenação Geral de Inovação Tecnológica (CGIT) e da Coordenação Geral de Tecnologia da Informação (CGTE), ambas do Ministério de Ciência e Tecnologia (MCT), corroborou o enquadramento como projetos de P&D apresentados pela beneficiária TNL PCS S/A no ano base 2008, conforme os termos e os propósitos estabelecidos na Lei no 11.196, de 21/11/2005 (Anexo Parecer TELEMAR 2008).

4.3.2 **Contas contábeis específicas 2008 - Contudo, no que pese o parecer produzido pelo MCT corroborar o enquadramento como projetos de P&D apresentados pela TNL PCS S/A no ano base de 2008, esta Auditoria constatou, pela análise dos esclarecimentos, documentos e arquivos digitais apresentados, e da contabilidade do ano de 2008 (extraída do SPED Contábil), que o Contribuinte deixou de observar as disposições contidas no inciso I do art. 22 da referida Lei, que determina que os dispêndios e pagamentos de que tratam os artigos 17 a 20 da Lei do Bem sejam controlados contabilmente em contas específicas.** (grifamos)

4.3.2.1 Informa o Contribuinte em sua carta de esclarecimentos (Anexo Resposta à Intimação em 03/10/2011) que visando "o cumprimento da determinação constante do inciso I, do art. 22, da lei em comento, a Companhia registrou os respectivos montantes, ainda, em conta de ativo (contas contábeis 13210203 e 13250203) sem qualquer efeito no resultado ou influência no patrimônio líquido.". **Contudo esta Auditoria verificou que se trata única e exclusivamente de uma reclassificação contábil, efetuada ao final do exercício em que os dispêndios foram efetuados, visando apenas dar um aspecto formal de cumprimento da exigência estampada no inciso I do art. 22. O uso destas contas de "reclassificação", além de estranhas aos princípios contábeis não atendem à exigência legal de controle dos dispêndios por contas contábeis específicas, que registrem os fatos contábeis pelo regime da competência.** (grifamos)

4.3.2.2 A falta de controle nesta "reclassificação" fica tão evidente na medida em que o próprio Contribuinte deixa de promover a "reclassificação" de parcelas de valores de dispêndios informados no Formulário MCT 2008, no montante de R\$ 184.607,44.

A leitura dos fundamentos da autuação não deixa margem para dúvidas, no sentido de que a autoridade lançadora efetivamente detectou problemas e vícios na contabilidade da empresa, que culminaram nos lançamentos ora recorridos.

Ademais, ao contrário do que aduz a Recorrente, entendo que os Pareceres MCT são conclusivos e não extrapolaram sua competência, visto que foram utilizados, em caráter complementar – e nesse sentido, ratificados –, pela autoridade competente.

Embora a Recorrente ressalte que não há impugnação quanto a matéria técnica dos Pareceres, resta claro que a autoridade lançadora analisou a questão da natureza e da pertinência dos dispêndios supostamente aplicados em P&D e, no exercício de sua plena competência tributária, os considerou como inadequados.

Tal entendimento foi corroborado pela decisão de primeira instância e, no meu sentir, é absolutamente correto.

Não vislumbro qualquer problema no fato de os Pareceres do MCT mencionarem, ao longo de suas considerações, posicionamento acerca dos artigos da lei, sejam eles de natureza técnica ou tributária. Parece-me incongruente a tese de que tais comentários teriam usurpado (nas palavras da Recorrente), a competência da Receita Federal na interpretação da legislação tributária, até porque o Termo de Verificação Fiscal é exaustivo, como demonstrado, ao enumerar os critérios de interpretação que adotou, bem como os efeitos tributários deles decorrentes, tanto assim que lavrou, no exercício de sua competência, os respectivos lançamentos!

Por fim, o argumento de que o Parecer MCT não é conclusivo, embora inócuo à luz do que já demonstramos, não representa a realidade dos fatos.

Diz a Recorrente que:

Com efeito, um dos argumentos que motivaram o referido Parecer foi a circunstância de não ter a empresa "evidenciado com maior grau de clareza, quais foram, de fato, as atividades de pesquisa, desenvolvimento tecnológico e/ou inovação tecnológica realizadas pela empresa". Com base nisso, concluiu o seguinte:

Tais constatações concorreram para que o MCT, relativo ao ano base 2007, tenha classificado a empresa no Anexo II do Relatório Anual da Utilização dos Incentivos Fiscais, na relação das Empresas que Apresentaram Informações Imprecisas ou Incompatíveis ao Atendimento dos Dispositivos da Lei n. 11.196/05.

Neste passo cabem dois comentários.

O primeiro é que se o próprio Ministério possui classificação específica para as “Empresas que Apresentaram Informações Imprecisas ou Incompatíveis ao Atendimento dos Dispositivos da Lei n. 11.196/05” essa qualificação, por óbvio, é diferente da decisão que reconhece ou corrobora o enquadramento das despesas como P&D.

Depois, se as informações foram imprecisas ou incompatíveis, no entender daquelas autoridades, **resta claro que o parecer é conclusivo.**

Apenas a guisa de ilustração, dados imprecisos ou incompatíveis fulminam **sim os procedimentos neles baseados, assim como, por analogia, o ato de injetar sangue incompatível num indivíduo pode levá-lo à morte.**

Portanto, entendo que os Pareceres combatidos em nada prejudicam os lançamentos efetuados; ao contrário, apenas os corroboram, nos exatos termos fixados pela autoridade lançadora:

4.3.6 Assim, considerando que o Contribuinte não utilizou contas contábeis específicas para controle dos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica no transcurso do ano calendário 2008, conforme exigência contida na Lei do Bem, cabe a glosa das exclusões realizadas no período fiscalizado com base no benefício fiscal previsto naquele diploma legal.

4.4 Assim, considerando que o Contribuinte não utilizou contas contábeis específicas para controle dos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica (recursos humanos e serviços de terceiros) no transcurso dos anos-calendário 2007 e 2008, conforme exigência contida na Lei do Bem, e para o ano-calendário de 2007 foi elaborado, ainda, parecer do MCT não recomendando o enquadramento como projetos de P&D apresentados pela TELEMAR NORTE LESTE S/A no ano base de 2007, conforme os termos e os propósitos estabelecidos na Lei n. 11.196/05, cabe a glosa das exclusões realizadas no período fiscalizado com base no benefício fiscal previsto naquele diploma legal.

De se notar que em nenhum momento a fiscalização afirma ser essencial ou determinante para a autuação a recomendação constante do Parecer MCT.

Os lançamentos foram efetuados com base em extensa análise da contabilidade, de modo que refuto as alegações da Recorrente quanto ao tema, inclusive os argumentos quanto ao enquadramentos dos dispêndios apenas para as contratações com terceiros que fossem considerados como microempresa ou empresa de pequeno porte, posto que coube à autoridade lançadora, como demonstrado de forma cabal, a decisão e os cálculos que ensejaram a base de cálculo das autuações.

Neste passo, também reitero a procedência dos lançamentos relativos à CSLL, conforme autorização legal contida no artigo 19 da Lei n. 11.196/2005.

Por fim, convém ressaltar que os laudos trazidos pela Recorrente a título de memoriais, na data do julgamento, em nada alteram o que ficou consignado neste voto.

Além de serem intempestivos e parciais (pois não cobrem o espectro de todos os produtos contemplados nos projetos tecnológicos apresentados ao MCT), os referidos laudos não são fungíveis, no sentido de substituírem ou contestarem os Pareceres regularmente formulados e transmitidos por aquele Ministério à Receita Federal.

Ressalte-se que existe previsão legal para os Pareceres do MCT, consubstanciada no artigo 17, § 7º da Lei do Bem:

§ 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.

E a regulamentação prevista em lei se deu pelo artigo 14 da Decreto n. 5.798/2006:

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.

§ 1º A documentação relativa à utilização dos incentivos de que trata este Decreto deverá ser mantida pela pessoa jurídica beneficiária à disposição da fiscalização da Secretaria da Receita Federal, durante o prazo prescricional.

§ 2º O Ministério da Ciência e Tecnologia remeterá à Secretaria da Receita Federal as informações relativas aos incentivos fiscais. (grifamos)

7. Da incidência de SELIC sobre a multa

Diz a Recorrente ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de dispositivo legal.

Contudo, parece-me indubitoso que a multa de ofício integra o conceito de obrigação tributária esposado pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Como é cediço, o conceito de crédito tributário no Brasil engloba tributo e multa, como expressamente estabelece o artigo 43 da Lei n. 9430/96:

*Art.43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente **exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.***

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, **não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.** (grifamos)*

e

*Artigo 5º, § 3º, da Lei n. 9.430/96. As quotas do imposto **serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.** (grifamos)*

No mesmo sentido, impõe o Código Tributário Nacional que:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifamos)

Do exposto podemos concluir que há disposição expressa para a cobrança de juros sobre multas, porque incluídas no conceito de crédito tributário e que a taxa aplicável à espécie é a referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.

Esse também é o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa da ementa a seguir transcrita (AgRg no REsp 1335688/PR – DJe de 10/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. (grifamos)

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso e, no mérito, NEGOU-LHE provimento.

É como voto.

(Documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro João Carlos de Lima Junior, redator designado.

Em que pese as bem constituídas razões expostas pelo Relator, ousou delas discordar.

Trata-se de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário de IRPJ e CSLL relativo aos anos de 2007 e 2008, em razão da glosa de exclusões de valores relativos a incentivo fiscal previsto na lei 11.196/2005, pelos seguintes motivos:

- (i) Inobservância do requisitos previsto no inciso I, artigo 22, da Lei 11.196/2005, o qual prescreve a obrigação de manter contas específicas para o controle de dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica;
- (ii) E, especificamente em relação ao ano de 2007, além da inobservância do disposto no inciso I, artigo 22, da Lei 11.196/200, a glosa teve como causa a existência de Parecer do Ministério da Ciência e tecnologia não recomendando o enquadramento como sendo projetos de P&D.

Da análise dos documentos acostados aos autos, temos que o controle dos dispêndios com P&D foram todos contabilizados segundo o regime de competência, em seu respectivo grupo de contas. E, posteriormente, o contribuinte formalizou e apresentou o controle em duas contas específicas, para atendimento das exigências da lei do bem.

No caso, a glosa foi decorrente unicamente do entendimento da fiscalização de que o controle dos dispêndios com P&D não atendeu à exigência legal de contabilização em contas específicas, não sendo suficiente o fato de o contribuinte ter realizado a reclassificação dos dispêndios para contas específicas, exclusivas para o registro de gastos com P&D, apenas após a contabilização.

Cumprе ressaltar que não houve questionamento da natureza dos dispêndios e seus valores, bem como não foi questionada a efetiva utilização de conta específicas para o controle dos gastos com P&D (conforme identificação de contas na fl. 11 do Termo de verificação fiscal), mas apenas o fato de a alocação dos dispêndios nas contas específicas ter sido feita por meio de reclassificação após sua contabilização.

Primeiramente cabe uma breve exposição acerca do fundamento de validade constitucional e finalidade dos incentivos fiscais em geral.

A Constituição Federal, nos artigos 218 e 219, concede aos entes públicos a possibilidade de instituir regras incentivadoras no âmbito do desenvolvimento científico, pesquisa e capacitação tecnológica.

“Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa a capacitação tecnológicas.”

§ 1º - A pesquisa científica básica receberá tratamento prioritário do Estado, tendo em vista o bem público e o progresso das ciências.

§ 2º - A pesquisa tecnológica voltar-se-á preponderantemente para a solução dos problemas brasileiros e para o desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional.

§ 3º - O Estado apoiará a formação de recursos humanos nas áreas de ciência, pesquisa e tecnologia, e concederá aos que delas se ocupem meios e condições especiais de trabalho.

§ 4º - A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.”

“Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.”

Além disso, o artigo 174 da Constituição Federal deixa clara a função do Estado enquanto agente regulador da atividade econômica:

"Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado."

Nesse contexto, temos que o ato de conceder incentivos é dever do Estado para estimular determinadas condutas e garantir o desenvolvimento nacional. Assim, os incentivos fiscais beneficiam não só o contribuinte, mas também toda a coletividade.

Especialmente quanto a Lei 11.196/05, conhecida como “lei do bem”, esta traz em seus artigos 17 a 26 diversas regras aplicáveis à fruição de incentivos à pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica.

A finalidade de tais incentivos, conforme se infere da exposição de motivos da Medida Provisória nº 66/02, convertida na Lei 10637/02, que antecedeu a Lei 11.196/05, é o “estímulo à pesquisa e à inovação tecnológica, indispensáveis à construção do projeto desenvolvimento brasileiro”.

Feitas tais considerações, passo a análise do caso em questão.

Quanto ao descumprimento do inciso I, do artigo 22, da Lei 11.196/05, entendo que, no caso, este não ocorreu, pois foi alcançada a finalidade do artigo.

Dispõe o citado dispositivo legal:

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

I - serão controlados contabilmente em contas específicas; (...)”

A redação transcrita aliada a todo o já exposto quanto aos incentivos fiscais em geral, torna possível afirmar que o controle contábil dos dispêndios com P&D em conta específica **não é condição** para a concessão e/ou fruição de incentivos à pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica. Trata-se, em verdade, de uma **forma de controle** para evitar a utilização indevida do incentivo.

As contas específicas referidas facilitam o controle e comprovação tanto das exclusões das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL quanto dos dispêndios com inovação, permitindo à fiscalização a verificação das despesas incentivadas.

Ora, se é fornecido à fiscalização documentos suficientes ao controle da utilização do benefício, bem como se há escrituração em apartado (contas específicas) dos dispêndios e pagamentos de que tratam os artigos 17 a 20 da lei, ainda que este seja feito durante a fiscalização e/ou posteriormente à sua contabilização, não há que se falar em inobservância do inciso I, artigo 22, da Lei 11.196/05.

Por analogia, cumpre observar a jurisprudência firmada em relação ao pedido de revisão de ordem de emissão de incentivos fiscais (Finor, Finam e Funres), já que estes têm exigências muito próximas ao incentivo em debate.

No caso dos autos, assim como nos casos que compreendem a análise do PERC, restou consolidado neste Conselho o entendimento de que as condições para concessão

dos incentivos trazidos pela lei não podem ser levadas ao extremo, de modo a criar obstáculos ao gozo de incentivos nela previstos.

A jurisprudência administrativa relativa ao PERC tornou-se pacífica e foi objeto de súmula:

“Súmula CARF nº 37: Para fins de deferimento do Pedido de Revisão de Ordem de Incentivos Fiscais (PERC), a exigência de comprovação de regularidade fiscal deve se ater ao período a que se referir a Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica na qual se deu a opção pelo incentivo, admitindo-se a prova da quitação em qualquer momento do processo administrativo, nos termos do Decreto nº 70.235/72.”

Cumpra a transcrição de trecho do voto condutor do acórdão 1102-00.023, proferido pela então conselheira Sandra Maria Faroni, em 26/08/2009:

“(…) o sentido da lei não é impedir que o contribuinte em débito usufrua o benefício, mas sim condicionar seu gozo à quitação do débito. Dessa forma, identificado que na data da entrega declaração o contribuinte possuía débitos de tributos ou contribuições federais, deverá ele quitar os débitos para obter o deferimento do pedido, o que poderá ser feito em qualquer fase do processo (…)”

Defendendo sua posição, o Ilustre Relator deste processo, para manter a glosa das exclusões decorrentes de incentivos fiscais por desrespeito ao disposto no artigo 22 da lei 11.196/05, trouxe como principal fundamento de seu voto a inobservância de regras e princípios contábeis. Nesse ponto transcrevo trecho do voto proferido:

“Os Princípios Fundamentais da Contabilidade, no Brasil, foram aprovados pela Resolução CFC n. 750/93, com a redação atualmente dada pela Resolução CFC n. 1.282/2010.

(…)

A Resolução CFC n. 774/94, vigente ao tempo da escrituração dos fatos que ensejaram o presente processo, aprovou o Apêndice interpretativo dos princípios fundamentais de contabilidade, que possui força vinculante para todos os profissionais de contabilidade no Brasil, dada a competência privativa do Conselho Federal de Contabilidade para editar normas regulamentares.

(...)

Ao revés, os registros contábeis deveriam atender, pela força vinculante dos enunciados transcritos, os critérios da legislação do IRPJ e dos princípios da contabilidade típicos das despesas operacionais, o que efetivamente não ocorreu, fato que, por si só, já garante a procedência dos lançamentos efetuados pela fiscalização.”

Observo que, no presente caso, é pacífico o entendimento de que os dispêndios e pagamentos de que tratam os artigos. 17 a 20 da lei 11.196/05 devem ser controlados contabilmente em contas específicas.

A divergência nasce no momento em que se analisa a força do disposto no artigo 22 da lei em debate, ou seja, se a regra ali disciplinada deve ser analisada de forma tão rígida a ponto de, o seu cumprimento de forma diversa, culminar na perda do incentivo, ainda que alcançada a finalidade da lei, que, no caso, é o controle e verificação pela fiscalização de efetivo investimento em pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

Entendo que não é razoável aceitar a supremacia das normas e princípios contábeis à lei que concede incentivo fiscal, já que conforme já exposto, os incentivos são ferramentas do Estado utilizadas com o intuito de estimular determinadas condutas e garantir o desenvolvimento nacional.

Assim, as regras contábeis não devem se sobrepor à lei tributária, mas devem servir, como já exposto, como forma de controle à utilização do incentivo e não como requisito para sua concessão ou fruição.

Nesse ponto transcrevo trecho do voto da Ministra Rosa Weber, no julgamento do Recurso Extraordinário 606.107 Rio Grande do Sul:

“(…) Não há, assim, que buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário.

Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. Trata-se, apenas, de um ponto de partida. Basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações) determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário.

Conforme adverte José Antonio Minatel: “há equívoco nessa tentativa generalizada de tomar o registro contábil como o elemento definidor da natureza dos eventos registrados. O conteúdo dos fatos revela a natureza pela qual espera-se sejam retratados, não o contrário”.

Conclui-se, desse modo, que alcançado o objetivo do artigo 22 da lei 11.196/05 (controle dos dispêndios com P&D), não há que se falar em não atendimento da legislação, não merecendo prosperar a glosa das exclusões sob tal fundamento.

Quanto ao Parecer do Ministério da Ciência e tecnologia, este, por si só, não justifica a glosa das exclusões decorrentes do incentivo em relação a 2007.

Uma das características dos benefícios fiscais à inovação tecnológica da “Lei do Bem” consiste em sua natureza declaratória. De acordo com o artigo 14 do Decreto nº 5.798/06, que regulamenta a fruição de tais benefícios, “a pessoa jurídica beneficiária dos incentivos de que trata este Decreto fica obrigada a prestar ao Ministério da Ciência e Tecnologia, em meio eletrônico, informações sobre seus programas de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, até 31 de julho de cada ano.”

No caso dos autos o contribuinte cumpriu com sua obrigação de prestar informações ao MCT.

Para promover o lançamento, a fiscalização apoiou-se nas informações apresentadas no parecer do MCT, mas o fez de forma subsidiária, já que em todos os períodos autuados (2007 e 2008), o principal fundamento foi a falta de controle dos dispêndios e pagamentos originalmente em contas específicas.

Ora, afastado o descumprimento do inciso I, artigo 22 da Lei 11.196/05 como causa para a glosa, conforme todo o já exposto, não se faz suficiente para tanto o parecer apresentado pelo MCT, no qual não se afirmou, em momento algum, que os projetos não possuíam caráter inovador.

Além de ser inconcluso o parecer técnico, foram acostados aos autos 09 laudos técnicos, emitidos pelo Instituto Nacional de Tecnologia (instituto este que compõe o MCT), em que houve análise mais aprofundada dos projetos desenvolvidos pelo contribuinte em 2007. A conclusão em 07 dos 09 laudos apresentados foi a seguinte:

“É possível identificar, da análise do projeto descrito acima, que estão presentes todas as etapas que consideramos necessárias para a caracterização de um desenvolvimento de inovação quais sejam: atividades de pesquisa básica, pesquisa aplicada e desenvolvimento experimental.”

A divergência existente entre órgãos que fazem parte do Ministério da Ciência e Tecnologia, faz nascer dúvida quanto à existência ou não de irregularidade no desenvolvimento do projeto de inovação tecnológica apresentado e, diante da dúvida, não pode o contribuinte ser prejudicado com a perda do incentivo.

Assim, tendo em vista (i) a precariedade do parecer técnico emitido pela Coordenação Geral de Inovação Tecnológica e Coordenação Geral de Tecnologia da Informação, que justificou a glosa das exclusões decorrentes de aproveitamento de incentivo fiscal em 2007, bem como (ii) a existência de posição contrária entre órgãos do próprio MCT, o que se verifica a partir dos laudos emitidos pelo Instituto Nacional de Tecnologia, deve ser afastado o lançamento que teve como razão a existência de Parecer do Ministério da Ciência e tecnologia não recomendando o enquadramento como sendo projetos de P&D.

Do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o lançamento.

(Documento assinado digitalmente)

João Carlos de Lima Junior, redator designado.