MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**11070.720848/2015-36**
ACÓRDÃO	1301-008.151 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INDUSTRIA DE IMPLEMENTOS AGRICOLAS VENCE TUDO IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

DEPRECIAÇÃO ACELERADA INTEGRAL. INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. LEI DO BEM. REQUISITOS NÃO PREENCHIDOS.

O incentivo fiscal de depreciação acelerada integral (art. 17, inciso III, da Lei nº 11.196/2005) exige a assunção de risco tecnológico e a efetiva destinação dos bens a atividades de Pesquisa e Desenvolvimento (P&D). A simples aquisição de maquinário moderno para emprego e otimização da linha de produção ordinária representa mero incremento de capacidade produtiva (CAPEX) e não autoriza a fruição do benefício, notadamente quando o pretenso projeto carece de lastro documental idôneo.

BENEFÍCIO FISCAL. DECRETO Nº 6.701/2008. LIMITAÇÃO TEMPORAL. APLICAÇÃO ANALÓGICA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a aplicação analógica do benefício de depreciação acelerada para bens de capital previsto no Decreto nº 6.701/2008 a fatos geradores e aquisições ocorridos fora do seu estrito limite temporal normativo (maio de 2008 a dezembro de 2010), em estrita observância à regra de interpretação literal da legislação tributária que outorga outorga isenções e favores fiscais (art. 111 do CTN).

LALUR. ADIÇÕES EM EXERCÍCIOS SUBSEQUENTES. ABATIMENTO NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AUTONOMIA DOS PERÍODOS-BASE.

A apuração do imposto sobre a renda sujeita-se ao regime de competência e ao princípio da autonomia dos períodos-base. A escrituração de adições no LALUR em exercícios futuros não confere ao contribuinte o direito de abater ou compensar transversalmente tais quantias no bojo de Auto de Infração voltado, única e exclusivamente, a recompor a base de cálculo indevidamente reduzida no ano-calendário autuado.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DEPRECIAÇÃO ACELERADA INTEGRAL. LEI DO BEM. CSLL.

Aplicam-se ao julgamento da CSLL, no que couber, os mesmos fundamentos fáticos e jurídicos exarados no julgamento do IRPJ, dada a íntima relação de causa e efeito das matérias.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduarda Lacerda Kanieski, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 104-002.785, proferido pela 4ª Turma da DRJ04 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, mantendo-se o crédito tributário lançado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

> Relatório
>
> Contra a contribuinte acima identificada foram lavrados autos de infração de IRPJ lucro real e CSLL, relativamente ao ano-calendário 2011, com os seguintes créditos tributários lançados.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Crédito Tributário Lançado				
Tributo	Principal	Multa 75%	Juros	Total
IRPJ	288.538,88	216.404,16	87.571,55	592.514,59
CSLL	103.874,00	77.905,50	31.525,76	213.305,26
TOTAIS	392.412,88	294.310,41	119.097,31	805.819,85

2. No Auto de Infração de IRPJ é informada a seguinte infração:

"0001 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA.

Valores relativos à depreciação acelerada incentivada excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatado no Termo de Constatação Fiscal n° 1505/2015-01, em anexo". Fato gerador 31/12/2011. Multa de 75%.

2.1. No auto de infração de CSLL consta infração correspondente à do IRPJ, em função de se tratar de tributação reflexa do IRPJ.

3. No Termo de Constatação Fiscal, fls. 275 a 279 a Fiscalização informa que:

3.1. a fiscalizada "Tem como objeto social a "industrialização e comercialização, por atacado e a varejo de plantadeiras de soja, milho, arroz e trigo, capinadeiras, plantadeiras, classificadores cereais, bem como da importação e exportação, dos mesmos produtos e peças para as mesmas; o comercio de defensivos, adubos, inseticidas, e o que mais se possa enquadrar, a qualquer tempo" (conforme descrito no Contrato Social). Inscreveu-se no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas como sociedade empresaria limitada, em 06 de janeiro de 1989. Optou em tributar seus rendimentos na modalidade de lucro Real, com apuração anual, sendo obrigada a realizar pagamentos mensais por estimativa, facultado reduzir ou suspender os pagamentos através da elaboração de balanços/balancetes mensal, durante o período fiscalizado. A presente ação fiscal tem como operações a verificação de despesas operacionais, depreciação acelerada incentivada e dispêndios em pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, do ano-calendário 2011";

3.2. "a empresa usufruiu, a título de dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica: a) dedução como despesa operacional o montante de R$ 1.535.539,25 (um milhão quinhentos e trinta e cinco mil, quinhentos e trinta e nove reais e vinte e cinco centavos), no amparo do Art. 17 inciso I; b) como exclusão do Lucro Líquido, no ajuste do Lucro Real, o montante de R$ 909.479,08 (novecentos e nove mil, quatrocentos e setenta e nove reais e oito centavos), correspondente a 60% da soma dos dispêndios discriminados no item anterior, sob o amparo do Art. 19 da Lei n° 11.196/05; c) a exclusão do Lucro Líquido, no ajuste do Lucro Real, no montante de R$ 1.743.618,00 (um milhão setecentos e quarenta e três mil, seiscentos e dezoito reais), a título de depreciação acelerada incentivada, correspondente as aquisição de maquinas e equipamentos, destinadas ao Ativo Permanente da empresa, sob o amparo do

DOCUMENTO VALIDADO

Original

inciso III, do Art. 17, da Lei n° 11.196/05". Transcreve os dispositivos legais citados da Lei 11.196/2005;

3.3. "Ao analisarmos o Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, do ano calendário 2011, apresentado pela contribuinte, constatamos a falta da parte "B", seção que contempla os controles dos prejuízos e Depreciação acelerada incentivada, requisito para usufruir das exclusões pretendidas";

3.4. "intimamos, através do Termo de Intimação n° 0608, para que a empresa apresentasse: 1 -Documentação relativa à utilização dos incentivos fiscais; 2 - Indicar as contas contábeis onde foi controlado os dispêndios dos incentivos fiscais; 3 - Apresentar cópia das Notas Fiscais de aquisição de todos os bens do Ativo Permanente em que houve depreciação integral por conta dos benefícios da Lei n° 11.196/05, bem como, indicar a localização física, tarefas executadas por esses e indicação dos artigos da lei que dão respaldo ao benefício; 4 - Demonstrativo de cálculo da depreciação dos bens do Ativo Permanente do ano-calendário 2011; 5 - Refazer o Livro "LALUR" do ano-calendário 2011, de forma a contemplar os controles próprios da parte "B"";

3.5. "Em diligencia, visitamos as instalações da empresa, acompanhados pela representante da Empresa, Sra. Liete R. B. Rauber, Aux. Contábil, pelo Sr.Walter Luiz Sehn, Contador e o Sr. Ivan Wagner de Almeida, assessor tributário, onde constatamos a existência de setores específicos de projetos, pesquisas e desenvolvimentos de protótipos de novos produtos e novas funcionalidades dos já existentes. Nessa ocasião, identificamos e localizamos, as maquinas e equipamentos adquiridas no anº calendário de 2011, e as respectivas alocações, localização física, sendo que, todas as máquinas e equipamentos, indistintamente, estavam aplicados/localizados na linha de produção, espaço utilizado pelas máquinas e equipamentos destinados a produção de partes e peças para montagem dos produtos fabricados pela empresa";

3.6. "Da análise da documentação e argumentos apresentados em resposta ao Termo de Intimação n° 0608, em cotejo com informações e constatações originárias da visita às instalações da empresa, permitiram-nos concluir que: as despesas operacionais, no montante de R$ 1.535.539,25, deduzidas como despesas operacionais, sob o amparo do Art. 17, inciso I e; a exclusão do Lucro Líquido, no ajuste do Lucro Real, no montante de R$ 909.479,08, correspondente a 60% da soma das despesas operacionais (R$ 1.535.539,25), excluídas sob o amparo do Art. 19 da Lei n° 11.196/05, foram por esta fiscalização consideradas procedentes. No entanto, as maquinas e equipamentos adquiridas no anº calendário de 2011, pelo fato de estarem alocadas na linha de produção em atividade e a disposição da produção de partes peças dos produtos objeto da atividade principal da empresa, industrialização, não se enquadram nos conceitos do art. 17, inciso III, da lei 11.196/05 ("depreciação integral, próprio ano da aquisição, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, nove destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento

DOCUMENTO VALIDADO

de inovação tecnológica , para efeitos de apuração do IRPJ e da CSLL"), reforçado pelo fato de que, mesmo se tivessem colaborado nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, não foi possível identificar indícios dessa utilização, de segregação de custos e ou de controle de execução de atividades próprias de pesquisa e inovação tecnológica, por parte da empresa";

3.7. "Diante do acima exposto, e pelo fato de que a empresa excluiu do Lucro Líquido do anº calendário 2011, a título de depreciação acelerada incentivada, o total das aquisições de maquinas e equipamento do período (R$ 1.743.618,00) e, diante fato de ter adicionado ao Lucro líquido, na determinação do Lucro Real, o valor integral das despesa de depreciação das referidas maquinas e equipamentos (R$ 921.125,23), houve a necessidade de depurar o valor líquido a ser glosado por esta fiscalização, de forma a exigir/glosar somente o valor que a contribuinte se beneficiou indevidamente, ou seja, glosar o valor referente a aquisição dos bens (R$ 1.743.618,00), diminuída da exclusão da depreciação dos bens glosados no período e adicionados indevidamente (R$ 94.824,43), resultando no valor líquido a ser transportado para os autos de infração do IRPJ e da CSLL (R$1.648.793,57), a seguir demonstrado no quadro abaixo

QUADRO DEMONSTRATIVO DA EXCLUSÃO INDEVIDA

LUCRO LÍQUIDO APURADO PELO CONTRIBUINTE	**6.137.034,26**
ADIÇÕES	
Depreciação Incentivo a Tecnologia	**921.125,23**
Doações	4.375,00
Multa de Transito	1.591,83
Cont. Entidades de Classe	4.422,00
Deposito judicial	1.972.880,08
EXCLUSÕES	
Bens Incentivo Tecnológico	1.743.618,00
60% Despesas Ins. Tec.	909.479,08
L L AJUSTADO P/CONTRIBUINTE	**6.388.331,32**
DEPURAÇÃO DA GLOSA POR ESTA FISCALIZAÇÃO	
Adição, Glosa Bens Incentivo Tecnológico	1.743.618,00
Exclusão Depreciação adicionada indevidamente	94.824,43
VALOR LIQUIDO DA GLOSA A SER TRASPORTADO PARA O LANÇAMENTO	**1.648.793,57**

" (sic);

3.8. "O demonstrativo acima teve como base o Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, e os cálculos das depreciações, resumidos no "DEMONSTRATIVO DA DEPRECIAÇÃO DOS BENS UTILIZADOS NA DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA EM 2011", anexa ao presente processo, realizados com base nas planilhas e demonstrativos apresentados pela contribuinte em atendimento a intimações".

4. Cientificada pessoalmente dos Autos de Infração em 15/05/2015, conforme fl. 295, uma sexta-feira, iniciando-se a contagem do prazo a partir da segunda-feira,

DOCUMENTO VALIDADO

Original

dia 18/05/2015, tendo a autuada apresentado a impugnação de fls. 297 a 302, em 16/06/2015, conforme o fl. 297, na qual, alega que:

4.1. “é sociedade industrial e comercial dedicada basicamente à indústria e ao comércio de plataformas de colheita e plantadeiras de cereais, conforme atesta o seu instrumento societário em anexo (doc. 02)”, é contribuinte do IRPJ e CSLL apurados pelo lucro real;

4.2. “adquiriu, em 2011, máquinas e equipamentos destinados à utilização nas suas atividades de pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica. Consoante se depreende do Termo de Constatação Fiscal anexo (doc. 03), iniciou-se procedimento fiscal em 10 de março de 2014 para averiguar as despesas operacionais, a depreciação acelerada incentivada e os dispêndios em pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovação tecnológica efetuados pela Impugnante, todos referentes ao ano-calendário de 2011” e para sua surpresa foi notificada dos autos de infração;

4.3. "O motivo para supostas infrações seria a dedução indevida do valor de depreciação integral de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para fins de apuração de IRPJ e CSLL. Carece de fundamento legal e fático a justificativa para o lançamento de ofício da constituição do crédito tributário (IRPJ e CSLL), pelo que o mesmo se mostra arbitrário, devendo ambos os autos de infração ser desconstituídos, pelos motivos adiante expostos" e defende como “I - Correto enquadramento da aquisição das máquinas e equipamentos como investimento em inovação tecnológica” e “II - Da necessária readequação da base de cálculo sobre a qual incidem os tributos, com os devidos reflexos na multa, ante a amortização mensal ocorrida desde janeiro de 2012”;

Do CORRETO ENQUADRAMENTO DA AQUISIÇÃO DAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS COMO INVESTIMENTO EM INOVAÇÃO TECNOLÓGICA

4.4. após transcrever trecho do Termo de Constatação Fiscal, argumenta que “Infere-se da passagem acima, portanto, que a suposta infração da Impugnante restringe-se apenas quanto à exclusão dos valores de bens de incentivo tecnológico na apuração do lucro real e na depreciação acelerada incentivada. Tal infração baseia-se na conclusão do auditor acerca do não enquadramento das máquinas adquiridas no ano de 2011 (doc. 05) na classificação de "inovação tecnológica" prevista no art. 17, inciso III, da Lei 11.196/05, devido à posição geográfica que elas ocupavam quando da vistoria realizada, bem como, em sua opinião, na ausência de indícios de utilização das máquinas no sentido de inovação tecnológica”; acrescenta que “O agente fiscal, ao desconsiderar a situação como hipótese de aquisição de máquinas para fins de inovação tecnológica, limitou-se a não reconhecer a questão fática na aplicação do inciso III, não se atentando, como todo o respeito, ao que se refere o § 1º, do mesmo art. 17, que define o conceito legal de inovação tecnológica : §1º Considera-se

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

inovação tecnológica a concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado"; explica que "se os bens adquiridos agregaram funcionalidades aos produtos e aos processos de fabricação, por óbvio que geraram melhorias na qualidade e eficiência da atividade explorada pela Impugnante";

4.5. "Extrai-se da relação de máquinas adquiridas pela Impugnante em 2011 (doc. 06), por exemplo, que: a) a aquisição dos equipamentos BANCO CAPACITADOR BCW-P BC/QGBT e BANCO CAPACITADOR possibilitou, nos âmbitos de Estamparia e Fundição, respectivamente, a correção do Fator de Potência, o qual mede o uso de energia, sendo fundamental na gestão de eficiência energética da empresa, que faz uso em larga escala de diversos equipamentos que consomem elevadas quantidades de energia para seu pleno funcionamento; b) a aquisição de equipamentos como o CENTRO DE USINAGEM XV1020-A , a MÁQUINA DE CORTE PLASMA QUIMASTER e o ROBÔ DE SOLDA ARCO ALL B4AP COMPLETO , entre diversos outros, possibilitaram a melhoria incremental em diversos âmbitos do processo produtivo, como redução de duração e custos, além de aumento na segurança, qualidade e eficiência de produção";

4.6. "Pelo fato das máquinas adquiridas terem agregado efetivo ganho de qualidade e produtividade aos processos e produtos ofertados pela Impugnante, é corolário lógico o seu enquadramento como "inovação tecnológica", para fins de incentivo fiscal, exatamente como disposto na legislação referida. Assim, ante tudo que foi exposto, requer-se seja desconstituído o lançamento dos Autos de Infração ora impugnados, eis que correto o enquadramento efetuado pela Impugnante na aquisição de máquinas e equipamentos como investimento em inovação e tecnologia, declarando-se a inexistência de qualquer crédito tributário decorrente do mesmo".

DA NECESSÁRIA READEQUACÃO DA BASE DE CÁLCULO SOBRE A QUAL INCIDEM OS TRIBUTOS, COM os DEVIDOS REFLEXOS NA MULTA, ANTE A AMORTIZAÇÃO MENSAL QUE OCORRE DO VALOR PRINCIPAL DESDE JANEIRO DE 2012

4.7. "a Receita Federal iniciou procedimento fiscal em 10 de março de 2014 para averiguar as despesas operacionais, a depreciação acelerada incentivada e os dispêndios em pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovação tecnológica efetuados pela Impugnante, todos referentes ao anº calendário de 2011. Desta forma, em 14/05/2015, foram lavrados dois Autos de Infração, utilizando-se como base de cálculo o total do valor tributável, qual seja, R$ 1.154.155,50, e constituído crédito tributário relativamente ao IRPJ e CSLL, nos valores respectivos de R$ 592.514,59 e R$ 213.305,26, totalizando a quantia de R£ 805.819,85 (oitocentos e cinco mil, oitocentos e dezenove reais e oitenta cinco centavos). Contudo, como a Impugnante enquadrou a aquisição de maquinário e equipamentos como investimento em inovações tecnológicas, por óbvio e como

DOCUMENTO VALIDADO

determina a lei, iniciou a adição parcelada em 1/120 avos do valor total investido - depreciação acelerada incentivada - em seu Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR";

4.8. "Daquela data até o início da fiscalização pela Receita Federal (10/03/2014), a Impugnante, mês a mês, foi adicionando o montante de R$ 14.530,15 (quatorze mil, quinhentos e trinta reais e quinze centavos) ao seu lucro mensal no LALUR. Do termo de constatação fiscal, visualiza-se que a Receita Federal excluiu da base de cálculo dos Autos de Infração somente o valor de R$ 94.824,43 (noventa e quatro mil, oitocentos e vinte e quatro reais e quarenta centavos), referente as adições efetuadas ainda no ano de 2011 no LALUR. Contudo, as adições efetuadas entre janeiro de 2012 e fevereiro de 2014, não foram consideradas pela autoridade fiscal. Aqui, pergunta-se, já que a Receita Federal excluiu da base de cálculo os valores adicionados ao LALUR por investimento em inovação e tecnologia no ano-calendário 2011, por que não o fez nos dois anos subsequentes? Já que o procedimento de fiscalização iniciou-se apenas em 03/2014, ou seja, passaram-se 2 (dois) anos e 2 (dois) meses em que a Impugnante continuou adicionando os referidos valores ao LALUR, o que foi completamente esquecido pela Receita Federal";

4.9. "Portanto, até 03/2014, isto é, 3 (três) anos depois de iniciada a adição parcelada do valor de investimento em inovação e tecnologia da Impugnante como lucro real, não pode a Receita Federal pretender constituir crédito tributário sobre base de cálculo, sem excluir dessa, o montante que já foi adicionado como lucro real ao LALUR durante tal período. Ora, estamos falando de 26 (vinte e seis) adições parceladas de lucro real, sendo que, mesmo que V. Exa. entenda que a depreciação acelerada incentivada foi adicionada indevidamente - o que não se acredita, não pode a Receita Federal simplesmente esquecer que a Impugnante adicionou, no período referido, como lucro real ao LALUR, o valor de R$ 377.783,90 (trezentos e setenta e sete mil, setecentos e oitenta e três reais e noventa centavos). Destarte, caso V. Exa. entenda que a depreciação acelerada incentivada foi adicionada indevidamente, é sabido que a base de cálculo dos tributos, que, consequentemente é usada para calcular a multa, deve compreender apenas aquilo não foi denunciado espontaneamente pela Impugnante até o início da fiscalização pela Receita Federal (10/03/2014), exatamente como disposto pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional";

4.9. "requer-se seja DESCONSTITUÍDO o lançamento dos Autos de Infração ora impugnados, eis que correto o enquadramento da Impugnante na aquisição de máquinas e equipamentos como investimento em inovação e tecnologia, declarando-se a inexistência de qualquer crédito tributário decorrente do mesmo. Caso superada a tese acima, o que absolutamente não se espera e se admite apenas por cautela, requer-se a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores adicionados no LALUR no período de janeiro de 2012 a fevereiro de 2014, os quais totalizam o montante de R$ 377.783,90 (trezentos e setenta e sete mil,

DOCUMENTO VALIDADO

> setecentos e oitenta e três reais e noventa centavos), readequando-se em consequência a base de cálculo sobre a qual incidiu a multa tributária de 75%".

Naquela oportunidade, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 04, analisando os argumentos da interessada, julgou a Impugnação improcedente, em conformidade com a ementa a seguir transcrita:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2011
>
> DEPRECIAÇÃO INTEGRAL. REQUISITOS.
>
> Os benefícios da depreciação integral aplicam-se no próprio ano da aquisição de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.
>
> Desenvolvimento de inovação tecnológica não se confunde com a pura e simples aquisição de inovação tecnológica.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, reiterando as razões de defesa apresentadas, sem apresentar prova adicional.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **José Eduardo Dornelas Souza**, Relator.

O recurso apresentado é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Análise do Recurso Voluntário

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Acórdão proferido pela 4ª Turma da Delegacia de Julgamento (DRJ04), que julgou improcedente a impugnação da contribuinte e manteve integralmente o Auto de Infração. O lançamento de ofício exige IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2011, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora.

A lide gira em torno da glosa do benefício fiscal de depreciação acelerada integral, instituído pela Lei nº 11.196/2005 ("Lei do Bem"). A fiscalização apurou que as máquinas e equipamentos adquiridos pela empresa no ano de 2011 foram incorporados à linha de produção ordinária, não preenchendo o requisito legal de destinação exclusiva ao desenvolvimento de inovação tecnológica.

Em sede recursal, a contribuinte busca a desconstituição do lançamento alegando, em essência: (a) que os bens propiciaram inovação tecnológica e melhoria incremental ao processo; (b) subsidiariamente, a aplicação analógica do Decreto nº 6.701/2008; (c) a necessidade de exclusão da base de cálculo dos valores de depreciação adicionados espontaneamente ao LALUR entre janeiro de 2012 e fevereiro de 2014; e (d) a reclassificação da multa de ofício (75%) para multa moratória (20%) sob o argumento de configuração de denúncia espontânea.

Passo à análise de cada alegação.

DA ALEGAÇÃO DE ENQUADRAMENTO COMO INOVAÇÃO TECNOLÓGICA (LEI DO BEM)

A recorrente defende que o desenvolvimento das máquinas "Plantadora Adubadora Panther Precision" e "Plataforma Bocuda Draper" representou efetiva inovação tecnológica, gerando melhorias incrementais e ganho de produtividade. Afirma que houve mudança significativa na tecnologia de produção e que o art. 17, III, § 1º, da Lei nº 11.196/2005 permite o abatimento integral para inovações em processos de fabricação.

A decisão de primeira instância rechaçou o argumento, tanto pela análise do conceito legal quanto pela constatação fática *in loco*. Extrai-se do Acórdão recorrido:

> "12. Pelas informações acima, percebe-se que a contribuinte informa não ter introduziu (sic) qualquer processo novo em 2011, não ter introduzido produto novo para o mercado em 2011, ter introduzido produto novo para ela, mas já existente no mercado, e ter introduzido serviço novo para o mercado e para a própria empresa. Observar que a previsão legal do art. 17, III, e seu §1º, da Lei 11.196/2015, refere-se apenas a aquisição de máquinas ou equipamentos novos, que se destinem à pesquisa tecnológica ou desenvolvimento de inovação tecnológica, sendo a inovação tecnológica definida no §1º como a concepção de produto ou processo de fabricação novos ou a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado, observando-se que não se pode esquecer de antes da dessa definição do que vem a ser inovação tecnológica, precisa-se se atender ao requisito de que a máquina ou equipamento adquirido deve se destinar ao desenvolvimento dessa inovação tecnológica, ou seja, não basta a pura e simples inovação, mas desenvolvê-la, e não basta a pura simples e aquisição de máquina e equipamento novo, mas que estes se destinem ao desenvolvimento da inovação tecnológica e à pesquisa tecnológica. . Logo, a máquina ou equipamento novo adquirido precisa ser para desenvolver inovação tecnológica.
>
> 13. Lembrar que, no presente caso, a contribuinte não inovou em termos de processo, conforme o seu FORMP&D respondido, como visto acima, e em termos de produto informa que introduziu produto novo ou tecnologicamente aperfeiçoado para a empresa mas já existente no mercado, o que não comprova

DOCUMENTO VALIDADO

que a empresa desenvolveu, ela própria, ou destinou o produto ao desenvolvimento da inovação tecnológica.

14. Além disso, apenas introduziu serviço novo ou tecnologicamente aperfeiçoado, que não tem previsão legal para o benefício da depreciação integral, sendo que o texto legal prevê o benefício apenas para concepção de produto ou processo fabril novos, o que não foi o caso da contribuinte já que esta não introduziu processo novo e produto novo que introduziu não foi de sua concepção mas já inclusive existente no mercado, além do que a aquisição do produto novo, e ainda não concebido pela empresa, por si só não é hipótese do benefício.

15. Observar que de acordo com o texto legal, a concepção de produto novo seria apenas uma hipótese de inovação tecnológica, se fosse o produto concebido pela empresa, mas não necessariamente do benefício da depreciação integral, já que para esse precisa-se que o produto se destine ao desenvolvimento da inovação, logo, a contribuinte precisaria ela própria empregar o bem para ou no desenvolvimento da inovação tecnológica e não apenas adquirir produto novo, ainda mais que não por ela concebido e já existente no mercado.

(...)

(Sobre a alocação física das máquinas e falhas contabilísticas)

19. A fiscalização identificou que as máquinas referidas pela contribuinte como aquelas das hipóteses do inciso III do art. 17 da Lei 11.196/2015, estavam alocadas ao processo produtivo e não a produtos e processos de inovação tecnológica. Nesse sentido, destacam-se ainda que a descrição de que contribuinte, tinha como objeto social não apenas a industrialização mas também atividades de comércio, importação e exportação, dos mais variados produtos e mercadorias, não procedia espontaneamente, antes do procedimento fiscal à escrituração da parte B do Lalur tanto das depreciações como dos prejuízos fiscais, além do que alocou todas as máquinas apenas ao processo fabril sem se identificar segregação de custos na sua escrituração do que, se algo, se destinaria ao desenvolvimento da inovação tecnológica, conforme se vê abaixo, entre outros aspetos, em que a fiscalização descreveu que a contribuinte:

> *"(...)*
>
> *Em diligencia, visitamos as instalações da empresa (...) onde constatamos a existência de setores específicos de projetos, pesquisas e desenvolvimentos (...) Nessa ocasião, identificamos e localizamos, as máquinas e equipamentos adquiridas no ano-calendário de 2011, e as respectivas alocações, localização física, sendo que, todas as máquinas e equipamentos, indistintamente, estavam aplicados/localizados na linha de produção, espaço utilizado pelas máquinas e equipamentos destinados a produção de partes e peças para montagem dos produtos fabricados pela empresa."*

DOCUMENTO VALIDADO

> 20. Destacam-se a falta de controle inicial espontâneo da depreciação e prejuízos na parte B do Lalur, requisito para se usufruir do benefício pretendido, a verificação em diligência da utilização de todas as máquinas e equipamentos indistintamente no processo produtivo e a falta de segregação de custos da utilização das máquinas em inovação tecnológica, em sendo o caso, e nas demais atividades produtivas da empresa, já que as máquinas estavam no processo produtivo sem exceção.

(Sobre a severa inconsistência documental e cronológica)

> "22. (...) verifica-se nas notas fiscais que a contribuinte anexou para justificar tais aquisições de tais notas fiscais não totalizam os R$ 1.743.618,00, mas totalizariam R$ 1.771.950,00, isso se todas as notas fossem de 2011, o ano base em questão do projeto, observando-se que a nota fiscal de R$ 707.500,00 (fl. 165) é de 2010, logo nem se aplicaria a tal soma (...), além do que embora a contribuinte se refira na fl. 159 (...) ao valor da nota fiscal de R$ 372.000,00, esta na verdade era de R$ 360.000,00 (...), assim como a nota fiscal associada ao valor de R$ 319.318,00 (...) é de R$ 359.650,00 (...).
>
> 23. Ademais de o total não ser dos R$ 1.743.618,00, considerando-se que essas 3 notas fiscais não se aplicariam ao projeto submetido, seja porque uma delas é de 2010 (...), seja porque seus valores não condizem com os valores efetivos das notas fiscais (...) excluindo-se tais notas fiscais não condizentes o valor remanescente seria de R$ 316.468,00 (...) o que compromete a composição do valor e dos equipamentos que integrariam o referido projeto em mais de 81% (...), o que afeta a própria credibilidade do referido projeto de inovação (...).
>
> 24. Portanto, conforme se vê no excerto acima da fl. 159, que para que tal montante de R$ 1.743.618 fosse alcançado, a contribuinte incluiu um valor de R$ 707.500,00 cuja nota fiscal não é de 2011, mas de 2010, e dois outros valores que não possuem respaldo em notas fiscais, a saber, os valores de R$ 372.000,00 e R$ 319.318,00, já que as notas fiscais que a contribuinte anexou associadas a tais valores foram, respectivamente, de R$ 360.000,00 e R$ 359.650,00, logo todos esses valores de R$ 707.500,00, R$ 372.000,00 e R$ 319.318,00 que não possuem respaldo em notas fiscais, devem ser afastados, de sorte que o total desses valores, agora dos incluídos erroneamente e não das notas fiscais, é de R$ 1.398.818,00 (= R$ 707.500,00 + R$ 372.000,00 + R$ 319.318,00), que não possui respaldo em nota fiscal válida de 2011, o que nesse caso, de se considerar a exclusão dos valores errados e não das notas fiscais, ao serem subtraídos dos R$ 1.743.618,00 restariam apenas R$ 344.800,00 (= R$ 1.743.618,00 – R$ 1.398.818,00), que representam apenas 19,775% dos R$ 1.743.618,00 apontados pela contribuinte, ou seja, qualquer das exclusões, seja do valor das notas fiscais anexadas como dos valores que se lhes quis atribuir dão uma diferença de mais de 80%. O fato que 3 valores utilizados pela contribuinte para a soma de R$ 1.743.618,00 não têm respaldo em notas fiscais, já que uma é de 2010 e duas são de valores efetivamente diferentes daqueles utilizados para se chegar à soma,

DOCUMENTO VALIDADO

logo não havendo nota fiscal de respaldo para tais valores de R$ 372.000,00 e R$ 319.318,00 que constam da fl. 195, com excerto acima.

25. Outro aspecto se observa é que no documento denominado "PLANEJAMENTO DO PROJETO E DESENVOLVIMENTO DE PRODUTOS / SERVIÇOS", emitido em 04/02/2010, referente ao ''PROJETO PANTHER PRECISION", fls. 101 a 117, verifica-se, conforme excertos abaixo das fls. 102, 103, que em meados de março/2011, ali ainda se previa e planejava realizar as "4 - ANÁLISES CRÍTICAS DOS DESENHOS PRELIMINARES" e as "6. REQUISIÇÕES DE PEÇAS E FERRAMENTAL", ou seja, a compra de ferramental para construção das "02 plantadeiras para venda", bem como a "7- CONSTRUÇÃO DO FERRAMENTAL P/ PROTÓTIPO", razão pela qual as notas fiscais de compras anteriores também não deveriam estar associadas ao referido projeto.

26. No caso do documento do Projeto "PLATAFORMA DE COLHEITA DE CEREAIS", por sua vez, emitido também em 04/02/2010, fls. 118 a 143, verifica-se que embora os mesmos itens (...) não estejam datados, verifica-se na fl. 128, que em 24/05/2011 foi informado que o projeto foi encerrado por ter havido reprovação nos testes (...).

27. Ocorre que, além dos 3 valores anteriormente analisados, a contribuinte ainda relacionou como integrante do montante de R$ 1.743.618,00 mais 3 notas fiscais, as quais são anteriores ao período de março/2011 em que planejava efetuar compras de ferramentais para o seu "projeto", que foram as notas fiscais, com excertos abaixo, de R$ 50.000,00 de 03/fev/2011, fl. 161, de R$ 21.000,00 de 13/jan/2011, fl. 165, e a nota fiscal de R$ 4.300,00 de 10/fev/2011, de sorte que, uma vez que em março/2011 a contribuinte ainda planejava as compras, tais compras de janeiro e fevereiro de 2011, que totalizam R$ 75.300,00 (= R$ 50.000,00 + R$ 21.000,00 + R$ 4.300,00), ainda não poderiam integrar o projeto em que se planejava as aquisições mas elas já haviam sido feitas, de sorte que se os valores de tais notas também forem excluídos do montante informado de R$ 1.743.618,00, tem-se que o remanescente dos R$ 1.743.618,00 que poderiam ser de notas fiscais posteriores ao projeto de solicitação de peças e ferramentais, somente poderia ser, também levando-se em conta a exclusão dos 1.398.818,00 (= R$ 707.500,00 + R$ 372.000,00 + R$ 319.318,00) não respaldados em notas fiscais, conforme visto no parágrafo anterior, a diferença de R$ 269.500,00 (= R$ 1.743.618,00 – R$ 1.398.818,00 – R$ 75.300,00), o que equivale apenas a 15,456% dos R$ 1.743.618,00, o que realmente afeta não só o montante mas mais ainda a credibilidade do pleito em que R$ 1.743.618,00 estariam sendo beneficiados por depreciação integral de que trata o art. 17, III, §1º, da Lei 11.196/2015.

28. A despeito de que 85,544% (100,00% - 15,456%) dos R$ 1.743.618,00 não estarem respaldos em notas fiscais hábeis, seja por não ser de emissão do ano base (2011, sendo de 2010 no valor de R$ 707.500,00) ou não possuem valor coincidente utilizado na soma para se obter o montante dos R$ 1.743.618,00 (no caso dos valores utilizados de R$ 372.000,00 e R$ 319.318,00, para os quais não

DOCUMENTO VALIDADO

> há notas fiscais nesses valores) ou se referem a notas fiscais anteriores à previsão de compra do ferramental (...), de modo que as notas fiscais apresentadas para fazer frente a tais valores não se consideram hábeis a comprovar aquisições sujeitas à depreciação integral pleiteada, o que por si só já compromete a credibilidade do benefício pela contribuinte, observa-se ainda que havia necessidade de que se comprovasse que o ferramental ou maquinário seria utilizado no desenvolvimento de inovação tecnológica (...).
>
> 29. Destaque-se ainda, inclusive, o §3º do art. 20 da mesma Lei nº 11.196/2015, que exclui a CSLL do benefício da depreciação acelerada de que trata o art. 17, III, e seu §1º, da mesma Lei, razão pela qual o lançamento está correto em relação à CSLL também por esse motivo.

Perfilho o raciocínio da DRJ. O incentivo fiscal da "Lei do Bem" não é um prêmio generalizado para a mera modernização do parque fabril. A legislação exige a assunção de risco tecnológico e o efetivo esforço de Pesquisa e Desenvolvimento (P&D). A simples aquisição de máquinas modernas – tecnologias já consolidadas no mercado – para operarem na linha de produção comum representa apenas um incremento de capacidade produtiva (CAPEX). Soma-se a isso a incompatibilidade documental apresentada (notas fiscais de anos anteriores, valores divergentes, compras realizadas antes mesmo do planejamento e projetos encerrados prematuramente por falha em testes), bem como a expressa vedação legal de extensão da depreciação acelerada à base de cálculo da CSLL. Diante de tais fatos, a manutenção da glosa é medida impositiva.

DA ALEGAÇÃO INÉDITA: APLICAÇÃO ANALÓGICA DO DECRETO Nº 6.701/2008

A recorrente traz em seu Recurso Voluntário argumento não ventilado na impugnação, requerendo que, de forma subsidiária, seja aplicada por analogia a previsão do Decreto nº 6.701/2008, que conferia depreciação acelerada (multiplicada por quatro) a bens de capital empregados no processo industrial.

Tratando-se de alegação inédita, a DRJ não se manifestou sobre o ponto. Contudo, tal alegação não merece prosperar. Vejamos, inicialmente, o que diz o referido Decreto, art. 1º:

> Art. 1. Para efeito de apuração do lucro real, as empresas industriais fabricantes de veículos e de autopeças e as pessoas jurídicas fabricantes de bens de capital têm direito à depreciação acelerada, calculada pela aplicação da taxa de depreciação normalmente admitida, multiplicada por 4 (quatro), sem prejuízo da depreciação normal das máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, adquiridos entre 1 de maio de 2008 e 31 de dezembro de 2010, destinados ao ativo e imobilizados em processo industrial do adquirente.
>
> [...]

O Decreto nº 6.701/2008 é norma de eficácia temporal limitada, cujo texto restringe o benefício lá consignado aos "bens adquiridos entre 1º de maio de 2008 e 31 de

DOCUMENTO VALIDADO

dezembro de 2010". No caso concreto, o próprio projeto da empresa e a autuação versam sobre aquisições ocorridas no ano-calendário de 2011. Em matéria de isenção e benefícios fiscais, a legislação tributária deve ser interpretada literalmente (art. 111 do CTN). É juridicamente vedado ao julgador elastecer o aspecto temporal da norma concessiva de benefício por via analógica para abarcar fatos geradores ocorridos fora do período estipulado pelo legislador.

DA ALEGAÇÃO DE EXCLUSÃO DE ADIÇÕES AO LALUR E ESPONTANEIDADE (JAN/2012 A FEV/2014).

Sustenta que, por ter adotado a depreciação integral em 2011, passou a adicionar mensalmente a parcela de 1/120 (R$ 14.530,15) ao LALUR a partir de janeiro de 2012 até fevereiro de 2014. Argumenta que tais adições ocorreram antes do início do procedimento fiscal (março de 2014), configurando espontaneidade (denúncia espontânea). Por essa razão, requer que o montante dessas 26 adições (R$ 377.783,90) seja deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL lançados no auto de infração, bem como da base de cálculo da multa.

O acórdão recorrido refutou o pedido, nos termos a seguir transcritos:

> 33. Não assiste razão à contribuinte, pois a exclusão da adição não se dá em função de estar a mesma espontânea ou não, mas pelos meses do ano-calendário da apuração, tendo-se em conta o regime de competência e as apropriações mensais futuras à aquisição mas levando-se em conta a apuração do lucro real anual, portanto, dentro apenas de cada ano-calendário fiscalizado, não se aproveitando adições futuras além do ano-calendário em questão, de sorte que a apropriação no regime de competência se faz por mês de competência para apuração do lucro real anual, conforme se depreende das regras do art. 249, parágrafo único, III, do Decreto 3.000/1999 (RIR/99), e art. 8º, §1º da IN RFB 1187/2011, e art. ART. 124, §5º, da IN RFB nº 1700/2017. (...)
>
> 34. A contribuinte não contesta explicitamente a composição em si dos valores de reversão de adições considerados pela fiscalização que totalizaram R$ 94.824,42, mas alega deveriam ser considerados valores futuros, de janeiro/2012 a fevereiro/2014, totalizando R$ 377.783,90 (= R$ 14.530,15 * 26). Destaque-se que R$ 14.530,14 foi apenas a parcela da adição de dezembro/2011, ou seja, a última adição do período em questão, mas a contribuinte entendeu que deveria ser excluídas adições por 26 meses subseqüentes ao ano-calendário em apreço, que se referem aos 26 meses de janeiro de 2012 a 02/2014, justificando que em 03/2014 foi quando foi iniciada a fiscalização e até antes disso a contribuinte estaria espontânea.
>
> 35. Observa-se, porém, como já mencionado, que a questão de excluir valores antes adicionados na apuração do lucro real não se refere à espontaneidade, mas aos meses do ano-calendário sob apuração, considerando-se as datas de aquisição dos bens, conforme suas notas fiscais e os valores das depreciações, conforme as regras legais, calculados sobre os valores dessas notas fiscais de

DOCUMENTO VALIDADO

aquisição, levando-se em conta a taxa de depreciação, no caso, de 10% anual e 0,8333% mensal.

36. Portanto, nesse aspecto, da exclusão de valores de outros períodos e de outras aquisições posteriores ao ano-calendário fiscalizado, não procede a defesa, pois, os valores que foram objeto de glosa foram aqueles sobre que totalizaram R$ 1.743.618,00 referentes ao ano de 2011 mas cujas adições se deram após suas aquisições ocorridas ao longo do ano de 2011, devendo-se se considerar as datas de aquisição e as regras de depreciação (aplicando-se o percentual mensal de 0,8333% de depreciação da aquisição em diante até o fim do ano fiscalizado), de sorte que os valores de adições a serem deduzidas da glosa dos R$ 1.743.618,00 adquiridos ao longo do ano, no caso, foram apenas de R$ 94.824,42, sendo este apenas, portanto, as reversões de adições a serem consideradas.

37. Observa-se ainda que a contribuinte chega informa valor maior que este de R$ 94.824,42, considerando outras exclusões de depreciação que não apenas essa de R$ 1.743.618,00, abrangendo outros períodos, que não apenas o ano-calendário de 2011, conforme se verifica na sua documentação constante, entre outras, das fls. 185 a 189 e seu livro Lalur, fls. 202 a 213, que abrangia, o que abrangia não apenas a exclusão dos R$ 1.743.618,00, conforme se depreende dos mesmos demonstrativos de fls. 185 a 189, de sorte a não se poder excluir os R$ 377.783,90 pleiteados a título de adição sobre meses futuros, ou seja, após dez/2011 até fevereiro/2014, ainda mais considerando-se que nessa apuração da contribuinte os R$ 377.783,90 foram obtidos pela multiplicação do valor de adição de R$ 14.530,15, este que deveria efetivamente ocorrer unicamente para dezembro/2011, já que nos demais meses de 2011 os valores foram divergentes e a menor, uma vez que as notas de compra relativamente ao total de R$ 1.743.618,00 foram sendo emitidas ao longo do ano de 2011, de sorte que somente em dezembro/2011 é que já se tinha depreciação sobre todas as compras e cuja parcela de 0,8333% mensal é que daria os R$ 14.530,15, já que apenas nesse mês é que 0,8333% vezes R$ 1.743.618,00 dão os R$ 14.530,15.

38. Por conseguinte, quanto a esse segundo item da impugnação, também não assiste razão à contribuinte, pois só faz jus à reversão de adições no montante das depreciações mensais em 2011 que totalizaram R$ 94.824,42. Além disso, a contribuinte considerou um valor de adições acumuladas de R$ 921.125,22 no Lalur e na DIPJ, mas correspondente a várias depreciações e exclusões também acumuladas, conforme exclusões que somaram R$ 9.954,305,74 (vide fl. 185), de sorte a não se identificar a efetiva origem dos R$ 921.125,22, muito menos sua correspondência para adições em 2011, além de ter-se verificado e concluído que o valor correspondente às reversões de adições para a glosa da depreciação integral de R$ 1.743.618,00 para 2011, considerando-se as regras legais, o percentual de depreciação de 10% anual e 0,8333% mensal e as datas das notas fiscais, somou realmente apenas os R$ 94.824,42, conforme fl. 224, do que decorre como sendo correto apenas tal valor R$ 94.824,42 de adições a serem

DOCUMENTO VALIDADO

> deduzidas da glosa de exclusões de R$ 1.743.618,00, já que as adições em 2011 totalizaram apenas R$ 94.824,42, conforme o excerto acima anexado da fl. 274.

Os fundamentos utilizados devem prevalecer e aqui são adotados. Com efeito, a apuração do IRPJ e da CSLL baseia-se no princípio da autonomia dos períodos-base. A invocação de "espontaneidade" para abater valores escriturados em exercícios futuros da base de cálculo do lançamento atual não encontra qualquer amparo legal. Como bem pontuado pela DRJ, a exclusão de adições submete-se ao regime de competência dentro do próprio ano-calendário fiscalizado (2011).

Ademais, o mero registo contábil parcelado no LALUR em exercícios subsequentes não se confunde com o instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN), o qual exigiria a confissão irretratável da infração e o efetivo pagamento integral do tributo não recolhido em 2011, acrescido de juros moratórios, antes de qualquer procedimento fiscal.

O lançamento em exame destina-se, única e exclusivamente, a recompor a base de cálculo indevidamente reduzida pela contribuinte no ano-calendário de 2011. O fato de a empresa ter onerado o seu lucro tributável nos anos de 2012, 2013 e 2014 mediante adições no LALUR não lhe confere o direito de compensar, transversalmente e no bojo deste auto de infração, tais quantias com o imposto exigido em 2011.

Por fim, não prospera o pedido de conversão da penalidade aplicada para a multa moratória de 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/96). A referida multa de mora é um instituto aplicável exclusivamente aos casos em que o contribuinte, por sua própria iniciativa, confessa e recolhe o tributo em atraso antes de qualquer ação do Fisco. Como demonstrado, essa não é a hipótese dos autos. A autuação em análise materializou-se por meio de um lançamento de ofício, motivado pela constatação de declaração inexata que resultou em falta de recolhimento de tributo no ano de 2011. Para estes casos, o legislador determinou a aplicação da Multa de Ofício de 75%, com fulcro no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, na forma exigida nestes autos.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo incólume o Acórdão recorrido e, por conseguinte, a integralidade do lançamento tributário exigido no Auto de Infração.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA

DOCUMENTO VALIDADO