



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.723715/2016-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.555 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de maio de 2021
Recorrente CIA HERING
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2011, 2012, 2013

BENEFÍCIOS FISCAIS. INTERPRETAÇÃO LITERAL. ART. 111 DO CTN

A luz do art. 111 do CTN, as normas concessivas de benefícios fiscais devem ser interpretadas de forma linear e neutra, de sorte a garantir que seus efeitos não sejam estendidos à hipóteses nelas não contempladas, nem tampouco restringidos para afastar a sua incidência dos fatos explícita ou implicitamente contidos na regra isentiva.

CSLL. BENEFÍCIO FISCAL

Aplica-se à CSLL, as mesmas razões de decidir do IRPJ, sendo que os fatos que deram origem à autuação são os mesmos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2011, 2012, 2013

DILIGÊNCIA. NECESSIDADE

O pedido de diligência somente é necessário quando não há elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador. Tendo sido oportunizado no curso do processo a prova, não caberia à contribuinte requerê-la para demonstrar fatos que deveriam ter sido comprovados quando da impugnação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade do auto de infração, indeferir o pedido de diligências e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Declarou-se impedida de participar do julgamento a

Conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, substituída pelo Conselheiro Thiago Dayan da Luz Barros (suplente convocado).

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Thiago Dayan da Luz Barros, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga e André Severo Chaves.

Relatório

Por bem expor o caso dos autos, reproduzo abaixo o relatório da Delegacia de origem, complementando-o a seguir:

O presente processo administrativo foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo eletrônico.

Trata-se de processo formalizado para tratamento dos Autos de Infração (AI) resultantes de procedimento fiscal realizado junto à CIA. HERING, com início em 23/12/2015 através do Termo de Início de Procedimento Fiscal de fls. 512/513, cuja ciência eletrônica se deu pelo termo de fl. 514.

As autuações tiveram por base a verificação das obrigações pertinentes ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) dos anos-calendário de 2011 a 2013, especificamente quanto à exclusão indevida na apuração do lucro real de dispêndios com inovação tecnológica. Além do AI de IRPJ, foi lavrado como reflexo o AI da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL):

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
13971-723.715/2016-74	Auto de Infração	IRPJ	R\$ 3.006.391,37
13971-723.715/2016-74	Auto de Infração	CSLL	R\$ 1.082.300,87
Total do Crédito Tributário			R\$ 4.088.692,24

Os valores lançados encontram-se fundamentados e detalhados nos Autos de Infração de IRPJ (fls. 872/884) e de CSLL (fls. 885/894) acrescidos das correspondentes parcelas relativas à multa de ofício de 75% e aos acréscimos legais, no Relatório Fiscal (fls. 896/927), no Anexo 01 - Bens informados pela contribuinte

como destinados às atividades de P&D (fls. 928/940) - e nos demais termos e documentos que instruem os autos.

Reproduzimos, do Relatório Fiscal, os seguintes trechos:

Relatório Fiscal - IRPJ e reflexo

Procedimento Fiscal 0920400.2015.00306-0

Processo 13971.723715/2016-00

Contribuinte: CIA HERING

CNPJ 78.876.950/0001-71

1. Da Motivação e Instrução da Ação Fiscal

Trata-se de auditoria que teve por objetivo verificar a regularidade na apuração do imposto de renda (IRPJ e IRRF) e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) da CIA HERING nos anos-calendário 2011 a 2013.

O presente relatório se restringe ao IRPJ, sendo importante destacar que a presente auditoria já havia formalizado autuação relativa às infrações verificadas na apuração do lucro real, em virtude de exclusões indevidas a título de “Doações e Subvenções para Investimento”. Citada autuação foi formalizada conforme processo 13971.721593/2016-81.

Todavia, a continuidade dos trabalhos de auditoria identificou nova exclusão indevida na apuração do lucro real, desta vez a título de “Dispêndios com Inovação Tecnológica”, que será o objeto do presente relatório fiscal.

As irregularidades que serão aqui discorridas motivaram a lavratura de autos de infração, que integram o processo 13971.723715/2016-00, cuja instrução foi feita na seguinte sequência:

- Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do período fiscalizada, da empresa fiscalizada;
- Termos de intimação lavrados direcionados à empresa fiscalizada, de interesse aos fatos aqui narrados, dispostos em ordem cronológica, seguidos das respectivas respostas apresentadas pela contribuinte, bem como dos documentos apresentados, na extensão necessária²;
- Autos de infração lavrados, instruídos pelo presente relatório fiscal.

Nos anos-calendário sob auditoria, a contribuinte fez a opção pela tributação do Imposto de Renda na modalidade do Lucro Real, conforme comprovam as respectivas DIPJ, tendo apresentado sua Escrituração Contábil Digital na forma determinada pela Instrução Normativa RFB nº 787/2007 e alterações posteriores.

Desta forma, a presente auditoria fez acesso ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) para obter cópia dos arquivos relativos à escrituração contábil da contribuinte.

[...]

2. Da análise dos valores declarados a título de Dispêndios com Inovação Tecnológica

Nos anos calendários sob investigação, a CIA HERING efetuou exclusões a título de dispêndios com inovação tecnológica para apuração de seu lucro real, conforme os seguintes valores informados na ficha “09A- Demonstração do Lucro Real” de suas DIPJ:

Ano-calendário 2011: R\$ 556.278,67

Ano-calendário 2012: R\$ 3.722.316,84

Ano-calendário 2013: R\$ 1.256.052,54

Trata-se do benefício fiscal previsto na lei n.º 11.196 de 2005, sendo que os valores passíveis de exclusão na apuração do lucro real correspondem a 60% dos dispêndios realizados em pesquisa tecnológica, conforme determina o artigo 19 da lei em questão. Ainda analisando as DIPJ apresentadas, temos que a contribuinte declarou os valores anuais dos dispêndios respectivos na ficha própria das DIPJ, denominada “Ficha 46 - Inovação Tecnológica e Desenvolvimento Tecnológico”. De fato, as exclusões efetuadas correspondem a 60% dos valores informados nesta ficha.

Em atendimento ao 3º quesito do Termo de Intimação Fiscal 05, a contribuinte apresentou cópia dos “Formulários para informações sobre as atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica nas empresas”. Trata-se de informações prestadas ao Ministério da Ciência e Tecnologia, conforme obrigação prevista no artigo 14 do Decreto 5.798/2006, que regulamenta o incentivo fiscal. Tais formulários serão doravante citados simplesmente como “Formulários P&D”, e mesmo as siglas P&D e PD&I quando utilizadas neste relatório devem ser consideradas como sinônimo de “pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica”.

Conforme tais Formulários P&D, os dispêndios realizados pela empresa nos anos sob fiscalização a título de inovação tecnológica podem ser divididos em recursos humanos e material de consumo, conforme tabela a seguir.

Tabela 1: Valores informados pela contribuinte ao Ministério da Ciência e Tecnologia a título de dispêndios com inovação tecnológica:

Ano-calendário	Formulário P&D			Ficha 46 da DIPJ
	Recursos Humanos	Material de consumo	Total	
2011	857.533,47	69.597,65	927.131,12	927.131,12
2012	2.931.846,69	3.272.014,71	6.203.861,40	6.203.861,40
2013	907.882,12	1.185.538,78	2.093.420,90	2.093.420,92

Vejamos então, à luz da legislação de regência, as irregularidades detectadas.

2.1. Da inexistência de contas contábeis específicas para controle dos dispêndios

A lei 11.196 de 2005 exige que os dispêndios com inovação tecnológica sejam controlados em contas contábeis específicas:

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

I - serão controlados contabilmente em contas específicas; e

Assim, o quesito inicial do Termo de Intimação Fiscal 05 solicitou à contribuinte que indicasse as contas contábeis utilizadas para abrigar os registros destes dispêndios no período sob fiscalização. O segundo quesito desta intimação ressaltou que, caso a contribuinte não tenha reservado contas específicas para o registro exclusivo dos dispêndios com inovação tecnológica, deveria apresentar relatório reproduzindo todos os lançamentos contábeis destes dispêndios efetuados nos anos-calendário 2011 a 2013.

Em sua resposta a contribuinte declarou que estava encaminhando planilhas “contendo a memória de cálculo do valor declarado como dispêndio com inovação tecnológica”, que conteriam ainda a “indicação das contas contábeis que abrigaram os lançamentos correspondentes e listagem dos razões das respectivas contas”.

De fato, na oportunidade a contribuinte apresentou os seguintes arquivos eletrônicos5:

- 1 - Dispêndios Lei do Bem 2011.xlsx;
- 1 - Dispêndios Lei do Bem 2012.xlsx;
- 1 - Dispêndios Lei do Bem 2013.xlsx.

Apesar da resposta da contribuinte declarar expressamente que tais planilhas conteriam listagem dos razões das contas contábeis utilizadas para o controle dos dispêndios sob análise, na verdade isto não ocorreu. Ao contrário, tais planilhas não contemplam sequer um único lançamento contábil.

Há sim, nas planilhas, apenas a indicação das contas contábeis consideradas para a consolidação dos valores, bem como os centros de custo envolvidos.

Por exemplo, a figura a seguir reproduz as notas inseridas pela contribuinte no arquivo relativo ao ano-calendário de 2011:

1) Para fins de apuração dos valores constantes nessa planilha, foram considerados os lançamentos contábeis efetuados nas seguintes contas:	
Número da Conta	Nome da conta
42110001	Salários e Ordenados
42110002	Salários de Estagiários
42110003	Horas Extras
42110021	Férias
42110022	Décimo Terceiro Salário
42110101	I.N.S.S.
42110102	F.G.T.S.
42180008	Materiais Gerais
42180015	Amostras
42180011	Materiais de Manutenção

2) Os centros de custos considerados foram:	
Número do Centro de Custo	Nome do Centro de Custo
63005	Laboratório

Assim, apesar da planilha não contemplar os prometidos razões das contas contábeis, a indicação das contas contábeis e dos respectivos centros de custo deveria ser suficiente para a auditoria localizar, na contabilidade da empresa, todos os lançamentos contábeis vinculados aos dispêndios com inovação tecnológica. Porém, tal hipótese não se confirmou.

Contrariando esta expectativa, em todos os períodos as contas contábeis indicadas pela contribuinte abrigam lançamentos que totalizam valores incompatíveis

aos consolidados nas informações prestadas, mesmo ao se considerar apenas os centros de custo informados pela contribuinte, conforme se demonstrará.

Salários e encargos:

Em relação aos salários e encargos dispendidos com inovação tecnológica, a contribuinte relacionou nas planilhas apresentadas todos os empregados vinculados a tais dispêndios em cada ano, indicando a remuneração anual de cada um deles considerada na apuração do benefício fiscal.

Em relação ao ano-calendário 2011, tais salários e encargos totalizaram R\$ 857.533,47. Como visto na figura reproduzida anteriormente neste termo, a CIA HERING informou que tais dispêndios estariam registrados no centro de custo “63005 – Laboratório”, indicando as contas contábeis onde teriam sido registrados os lançamentos contábeis.

Com base em tais informações esta auditoria analisou a contabilidade da contribuinte, totalizando os dispêndios registrados anualmente nas contas contábeis e no centro de custo indicado. Os resultados apurados são relacionados na tabela a seguir:

Tabela 2: Valores contabilizados nas contas contábeis indicadas e no centro de custo “63005 – Laboratório”, informados pela contribuinte como vinculados a dispêndios com salários e encargos aplicados em pesquisa e inovação tecnológica em 2011:

Conta Contábil	Débitos	Créditos	Valor líquido
0042110001 - Salários e Ordenados Total	642.800,31	64.763,52	578.036,79
0042110002 - Salários de Estagiários Total	15.053,41	804,00	14.249,41
0042110003 - Horas Extras Total	2.969,13	69,10	2.900,03
0042110021 - Férias Total	101.237,54	20.187,48	81.050,06
0042110022 - Décimo Terceiro Salário Total	75.811,40	18.607,62	57.203,78
0042110101 - I.N.S.S. Total	301.180,53	86.487,98	214.692,55
0042110102 - F.G.T.S. Total	79.571,54	22.531,16	57.040,38
Total de salários e encargos	1.218.623,86	213.450,86	1.005.173,00

Como se observa na tabela, os valores lançados no centro de custo e nas contas indicadas totalizam R\$ 1.005.173,00 (débitos menos créditos), superior, portanto, ao valor indicado como dispendido com salários e encargos do pessoal aplicado em inovação tecnológica, que seria equivalente a R\$ 857.533,47 no ano de 2011.

Já no ano-calendário de 2012, a contribuinte informou ter pago R\$ 2.931.846,69 a título de salários e encargos do pessoal alocado na área de pesquisa e inovação tecnológica. A relação de funcionários é maior, já que são considerados outros centros de custo, além do denominado “63005 – Laboratório” considerado no ano anterior.

O quadro a seguir relaciona os centros de custo que a contribuinte indicou como vinculados ao benefício fiscal em 2012:

Número do Centro de Custo	Nome do Centro de Custo
12001	Produto Hering
13001	Produto Puc
25001	Planejamento de Marcas
63005	Laboratório
67002	Des. Artes Bom Retiro

Mais uma vez a auditoria consultou a contabilidade da contribuinte, consolidando os dispêndios contabilizados nas contas contábeis e nos centros de custo que estariam vinculados aos salários e encargos atrelados à inovação tecnológica, alcançando os seguintes resultados:

Tabela 3: Valores contabilizados nas contas e centros de custos informados pela contribuinte como vinculados a dispêndios com salários e encargos aplicados em pesquisa e inovação tecnológica em 2012:

Descrição Conta Contábil:	Salários e Ordenados	Salários de Estagiários	Horas Extras	Férias	Décimo Terceiro Salário	IN.S.S.	F.G.T.S.	Totais
Nº Conta Contábil:	0042110001	0042110002	0042110003	0042110021	0042110022	0042110101	0042110102	
Centro de Custo								
Desenvolvim. Artes Bom Retiro	1.583.665,45	3.903,41	17.239,31	214.920,81	155.382,23	591.864,28	157.369,70	2.724.345,19
Gerência Produto – Hering	807.447,24	28.792,49	13.753,01	111.229,34	80.483,11	300.250,16	79.833,50	1.421.788,85
Gerência Produto – Puc	235.255,42	0,00	8.749,45	31.430,99	22.888,90	86.571,87	23.241,45	408.138,08
Laboratório	622.135,81	6.884,69	9.797,24	86.453,34	61.718,19	233.979,87	62.201,76	1.083.170,90
Planejamento Marcas	424.275,42	0,00	5.687,48	63.510,91	43.171,40	166.895,21	45.640,24	749.180,66
Totais	3.672.779,34	39.580,59	55.226,49	507.545,39	363.643,83	1.379.561,39	368.286,65	6.386.623,68

Conforme se observa, o valor consolidado a partir da contabilidade alcança R\$ 6.386.623,68, muito superior aos dispêndios com salários e encargos informados no Formulário P&D encaminhado ao Ministério da Ciência e Tecnologia, que seriam de R\$ 2.931.846,69 em 2012.

Em 2013 também se observou a mesma inconsistência. Neste ano, os dispêndios com salários e encargos estiveram restritos a um único centro de custo, denominado “63001 – Engenharia de produtos”, que, curiosamente, não foi relacionado nos anos anteriores. Com base nesta informação, e nas contas contábeis indicadas pela contribuinte, foi efetuada a consolidação dos valores contabilizados no ano de 2013:

Tabela 4: Valores contabilizados nas contas contábeis indicadas e no centro de custo “63001 – Engenharia de produtos”, informados pela contribuinte como vinculados a dispêndios com salários e encargos aplicados em pesquisa e inovação tecnológica em 2013:

Conta	Valor líquido
0042110001 - Salários e Ordenados	2.305.722,49
0042110002 - Salários de Estagiários	
0042110003 - Horas Extras	65.816,37
0042110021 - Férias	331.890,15
0042110022 - Décimo Terceiro Salário	229.863,76
0042110101 - IN.S.S.	870.210,32
0042110102 - F.G.T.S.	231.091,57
Total de salários e encargos	4.034.594,66

Como se observa, enquanto os dispêndios contabilizados no centro de custo indicado totalizam mais de R\$ 4 milhões, o valor informado pela contribuinte como dispendido com salários e encargos vinculados a inovação tecnológica em 2013 foi de apenas R\$ 907.882,12.

Materiais aplicados:

No caso dos materiais aplicados em inovação tecnológica, os 3 arquivos apresentados pela contribuinte apresentaram uma consolidação dos valores dispendidos, por conta contábil e centro de custo vinculados ao tema.

Porém, ao fazer a mesma consolidação a partir da escrituração contábil da empresa a auditoria alcançou valores diferentes dos apontados pela contribuinte.

No ano de 2012 a contribuinte informou que os materiais de consumo aplicados em inovação tecnológica alcançaram o valor de R\$ 3.272.014,71, distribuídos pelas contas contábeis e centros de custos conforme a tabela 5 seguinte deste termo. Já a tabela 6 demonstra a consolidação feita pela auditoria dos valores contabilizados nestas mesmas contas nos respectivos centros de custo, alcançando a cifra de R\$ 4.487.043,20, montante muito superior ao indicado pela contribuinte.

Seguem as tabelas:

Tabela 5: Valores informados pela contribuinte como tendo sido gastos com materiais aplicados em pesquisa e inovação tecnológica em 2012:

Descrição Conta Contábil:	Materiais de Manutenção	Materiais Gerais	Amostras	Amostras Produzidas	Totais
Nº Conta Contábil:	0042180011	0042180008	0042180015	0042180019	
Centro de Custo					
Gerência Produto - Hering	0,00	16.636,58	32.603,79	3.173.172,74	3.222.413,13
Gerência Produto - Puc	0,00	0,00	1.368,73	20.242,63	21.611,37
Planejamento Marcas	0,00	766,35	0,00	0,00	766,35
Laboratório	919,72	8.752,99	267,93	0,00	9.940,64
Desenvolvimento Artes Bom Retiro	3.713,54	13.569,70	0,00	0,00	17.283,24
Total	4.633,26	39.725,62	34.240,45	3.193.415,38	3.272.014,71

Tabela 6: Valores contabilizados nas contas e centros de custos informados pela contribuinte como vinculados a dispêndios com materiais aplicados em pesquisa e inovação tecnológica em 2012:

Descrição Conta Contábil:	Materiais de Manutenção	Materiais Gerais	Amostras	Amostras Produzidas	Totais
Nº Conta Contábil:	0042180011	0042180008	0042180015	0042180019	
Centro de Custo					
Gerência Produto - Hering	0,00	-20.795,73	40.754,74	3.966.465,93	3.986.424,94
Gerência Produto - Puc	0,00	-1.858,32	27.374,68	404.852,64	430.369,00
Planejamento Marcas	0,00	2.189,56	0,00	0,00	2.189,56
Laboratório	2.299,31	21.882,47	669,82	0,00	24.851,60
Desenvolvimento Artes Bom Retiro	9.283,85	33.924,25	0,00	0,00	43.208,10
Total	11.583,16	35.342,23	68.799,24	4.371.318,57	4.487.043,20

A comparação das tabelas acima demonstra que os totais efetivamente lançados nas contas contábeis e centro de custos indicados no decorrer do ano (total dos débitos menos o total de créditos) não coincide, para nenhuma conta contábil, com os totais informados pela contribuinte.

No ano calendário de 2013 idêntica constatação se repetiu. Enquanto a contribuinte afirma ter dispendido com materiais em seus projetos de pesquisa o total de R\$ 1.185.538,79, o valor registrado nas contas e centros de custo indicados alcança um valor bem superior, de R\$ 2.959.400,14. É o que ilustram as tabelas 7 e 8 seguintes.

Tabela 7: Valores informados pela contribuinte como tendo sido gastos com materiais aplicados em pesquisa e inovação tecnológica em 2013:

Descrição Conta Contábil:	Recebimento de Desenvolvimento	Materiais Gerais	Material Direto ⁶	Totais
Nº Conta Contábil:	0042180100	0042180008	0042180012	
Centro de Custo				
Gerência Produto - Hering	527.322,40			527.322,40
Gerência Produto - Puc	349.455,18			349.455,18
Planejamento Marcas	239.076,57			239.076,57
Engenharia de Produto	214,46	7.660,08	34.597,23	42.471,77
Laboratório		8.302,42		8.302,42
Desenvolvimento Artes Bom Retiro		18.910,44		18.910,44
Total	1.116.068,62	34.872,94	34.597,23	1.185.538,79

Tabela 8: Valores contabilizados nas contas e centros de custos informados pela contribuinte como vinculados a dispêndios com materiais aplicados em pesquisa e inovação tecnológica em 2013:

Descrição Conta Contábil:	Recebimento de Desenvoltimentos	Materiais Gerais	Material Direto	Totais
Nº Conta Contábil:	0042180100	0042180008	0042180012	
Centro de Custo				
Gerência Produto - Hering	1.318.306,00	-6.610,83		1.311.695,17
Gerência Produto - Puc	873.637,96	1.119,55		874.757,51
Planejamento Marcas	597.691,43	1.044,46		598.735,89
Engenharia de Produto	536,15	19.150,19	86.493,07	106.179,41
Laboratório		20.756,05		20.756,05
Desenvolvimento Artes Bom Retiro		47.276,11		47.276,11
Total	2.790.171,54	82.735,53	86.493,07	2.959.400,14

Todas estas constatações da auditoria foram relatadas à contribuinte no contexto do Termo de Intimação Fiscal 08, onde foram, inclusive, elaboradas tabelas semelhantes às do presente relatório, mostrando a impossibilidade de se identificar na contabilidade da empresa os lançamentos vinculados aos dispêndios com inovação tecnológica. O primeiro quesito desta intimação é transcrito a seguir:

1. Manifestar-se acerca do não cumprimento da determinação contida no inciso I do artigo 22 da Lei 11.196 de 2005, uma vez que a contribuinte, conforme relatado no contexto deste termo, não efetuou o controle dos gastos e dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica em contas contábeis específicas;

Respondendo a este quesito, a contribuinte restringiu-se a prestar esclarecimentos sobre o conceito de centro de custos e sua aplicação pela empresa, nos seguintes termos:

1. Em relação à determinação contida no inciso I do artigo 22 da Lei 11.196/2005 – controle dos gastos e dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica em contas contábeis específicas, a Intimada visando atingir o objetivo principal de contabilidade adotou a sistemática de contabilização por centros de custo, ou seja, as contas contábeis apresentadas são, na verdade, um resumo de inúmeras contas contábeis específicas, decorrentes de centros de custo detalhados, o que torna a contabilidade da empresa um instrumento hábil e capaz de prover seus usuários com maior precisão, acuracidade e confiabilidade.

Em síntese, a contribuinte afirma que os centros de custo podem ser considerados, em si, como “contas contábeis específicas”. Ora, se de fato a empresa tivesse criado centros de custo específicos para o controle das despesas vinculadas à inovação tecnológica, estaria atendendo ao disposto na legislação, já que seria possível identificar todos os lançamentos vinculados ao benefício fiscal em tela.

Ocorre que os centros de custo indicados pela contribuinte como vinculados às atividades de P&D foram criados pela empresa com outros propósitos, sendo que os lançamentos contábeis ali realizados são, invariavelmente, em valores superiores aos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, conforme fartamente demonstrado nas tabelas anteriores deste relatório.

Retornando ao Termo de Intimação Fiscal 05, vimos que na hipótese da empresa não possuir contas contábeis específicas para o registro exclusivo dos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, a mesma deveria apresentar relação com todos os lançamentos contábeis destes dispêndios efetuados nos anos-calendário 2011 a 2013 (vide 2º quesito da intimação citada). Apesar da hipótese restar comprovada, a empresa não apresentou a relação dos lançamentos contábeis solicitada.

Assim, restou comprovado que a empresa não controlou contabilmente em contas específicas (ou mesmo em centros de custo) os dispêndios com inovação

tecnológica, em afronta ao disposto no inciso I do artigo 22 da lei 11.196 de 2005, aqui já transcrito.

Como se está diante de um benefício fiscal, deve ser aplicado o artigo 111, do CTN, o que implica na interpretação literal e restritiva da legislação respectiva. Logo, a expressão “controlados contabilmente em contas específicas” que se encontra no inciso I do artigo 22 da lei n.º.11.196 de 2005, implica que os dispêndios referentes à pesquisa e inovação tecnológica, necessariamente, devem estar registrados em contas especialmente criadas para tal fim, e, portanto, separadas das demais despesas da contribuinte, já que tais dispêndios possuem natureza especial reveladora de um benefício fiscal.

Por sua vez, o artigo 24 da mesma lei assim dispõe:

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.

Assim, da interpretação conjunta dos artigos 19, 22 e 24 desta lei, se conclui que a hipótese dos dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica não serem controlados contabilmente em contas específicas implica na necessidade do recolhimento do valor correspondente aos tributos não pagos em decorrência dos incentivos já utilizados, acrescidos de juros e multa de ofício.

Mas existem ainda outras infrações praticadas pela empresa que tornam indevida a exclusão deste benefício fiscal na apuração do lucro real, como se verá a seguir.

2.2. O pessoal alegadamente aplicado nas atividades de P&D não se enquadram nos conceitos legais de “pesquisador” ou “pessoal de apoio técnico”

Como já salientado, aplica-se no caso presente a interpretação literal da legislação tributária vinculada ao benefício fiscal, por força do artigo 111 do CTN.

No caso, a regulamentação da lei n.º.11.196 de 2005 foi feita através do decreto 5.798 de 2006, cujo artigo 2º define, para os fins deste benefício, o conceito de pesquisador contratado:

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

...

III - pesquisador contratado: o pesquisador graduado, pós-graduado, tecnólogo ou técnico de nível médio, com relação formal de emprego com a pessoa jurídica que atue exclusivamente em atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica; e

Como se observa, considera-se pesquisador apenas o profissional que possua formação técnica ou acadêmica suficiente para desenvolver as atividades voltadas à pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica. Tal formação acadêmica está literalmente especificada, exigindo-se minimamente tratar-se de “técnico de nível médio”, e abrangendo também o “pesquisador graduado, pós-graduado e tecnólogo”.

Além do mais, não basta o profissional possuir formação técnica ou acadêmica, mas o mesmo deve ter sido contratado para o exercício de sua formação.

Além dos salários e encargos dos pesquisadores contratados, a legislação considera como vinculados a pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica os dispêndios com serviços de apoio técnico, cujo conceito foi definido no mesmo decreto 5.798 de 2006:

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

...

II - pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, as atividades de:

...

e) serviços de apoio técnico: aqueles que sejam indispensáveis à implantação e à manutenção das instalações ou dos equipamentos destinados, exclusivamente, à execução de projetos de pesquisa, desenvolvimento ou inovação tecnológica, bem como à capacitação dos recursos humanos a eles dedicados;

Vê-se que os serviços de apoio técnico são bem restritos, e estão vinculados, obrigatoriamente, à implantação e à manutenção das instalações ou dos equipamentos destinados, exclusivamente, à execução de projetos de P&D, ou à capacitação dos recursos humanos a eles dedicados.

Tendo em mente os conceitos aqui expostos, vejamos a qualificação dos funcionários considerados pela empresa como vinculados às atividades de P&D. Pelas informações prestadas ao Ministério da Ciência e Tecnologia, a empresa possuía os seguintes quantitativos de recursos humanos aplicados na atividade incentivada:

Tabela 9: Quantitativo de pesquisadores e pessoal de apoio contratados pela CIA HERING nos anos fiscalizados, e respectiva dedicação, se exclusiva ou parcial, de acordo com as informações prestadas nos "Formulários P&D"

Título	2011		2012		2013	
	Exclusiva	Parcial	Exclusiva	Parcial	Exclusiva	Parcial
Pesquisadores Graduados	8	30	11	10		
Pesquisadores Técnicos de Nível Médio	3					
Pesquisadores Técnicos de Nível Superior	3					
Pessoal de Apoio	13	76	16	81		
Totais	27	106	27	91		
		133				

A fim de aprofundar esta análise, a contribuinte foi intimada através do 5º quesito do Termo de Intimação Fiscal 08 a apresentar determinadas informações sobre seus recursos humanos aplicados em P&D.

A planilha apresentada em resposta deixou de apresentar todas as informações solicitadas, já que não relacionou, por exemplo, a formação dos pesquisadores contratados.

Conforme ilustra a tabela anterior deste relatório, a CIA HERING informou ao Ministério da Ciência e Tecnologia, em todos os anos sob fiscalização, que possuía pesquisadores contratados.

Por exemplo, no ano de 2011 a empresa relacionou no citado formulário que possuía 14 pesquisadores ocupados integralmente com atividades de P&D, sendo 8 graduados, 3 técnicos de nível médio e 3 técnicos de nível superior, dos quais esta

auditoria não conhece a formação, apesar desta informação ter sido expressamente solicitada através do Termo de Intimação Fiscal 08.

A única informação prestada sobre a formação do pessoal vinculado à pesquisa e inovação tecnológica foi o seu grau de instrução. Tal deficiência foi relatada no contexto do Termo de Intimação Fiscal 10, que fez a exigência na seguinte forma:

1. Apresentar nova planilha dos recursos humanos aplicados em atividades de pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica nos três anos fiscalizados, seja na forma de dedicação exclusiva ou parcial, contendo obrigatoriamente, as seguintes informações:

a) CPF;

b) NOME COMPLETO;

c) FORMAÇÃO: indicação do título, se houver, e respectiva formação, ou seja, a identificação do curso, de nível superior ou técnico, concluído pelo funcionário. A informação deverá ser prestada mesmo no caso da formação do funcionário não estar diretamente vinculada às pesquisas desenvolvidas. Caso se trate de profissionais sem formação técnica ou superior, deixar em branco;

d) CONTRATADO COMO PESQUISADOR NA SUA ÁREA DE FORMAÇÃO?: preencher com SIM, se o funcionário foi contratado para atuar na sua área de formação, indicada no campo anterior. Preencher com NÃO, se o funcionário, apesar de possuir formação técnica ou superior, não tiver sido contratado para atuar como pesquisador na respectiva área de formação;

e) FUNÇÃO EXERCIDA: detalhar a função exercida no período de atuação em atividades de PD&I. Tal informação deverá ser prestada para todos os funcionários, pesquisadores contratados ou de apoio técnico.

A empresa demonstrou dificuldades para atender ao solicitado, tanto que na primeira resposta, datada de 29/07/2016, prestou informações parciais e solicitou dilatação de prazo para complementação das informações. Posteriormente, em 22/08/2016, apresentou nova planilha, onde relaciona 228 funcionários, assim classificados quanto à indagação “Contratado como pesquisador na sua área de formação?”:

Total de funcionários:	228;
Contratados como pesquisadores:	58;
Não contratados como pesquisadores:	32;
Funcionários sem resposta ao questionamento:	138.

De imediato, já se percebe que a própria empresa reconhece que parte dos funcionários que a empresa considerou como pesquisadores para usufruir o benefício fiscal não foi contratada com este propósito (32 funcionários). Além disso, para a maior parte dos funcionários considerados como pesquisadores (138) a empresa não logrou informar se a contratação foi feita com este propósito específico.

Dentre os 138 funcionários para os quais a empresa não prestou a informação solicitada, fica claro que os mesmos não podem se enquadrar como pesquisadores, já que a maior parte não possui sequer o 2º grau completo. Além disso, há, entre eles,

ocupantes de cargos que não podem ser considerados como de pesquisadores, tais como estilistas, modelistas, costureiras e estagiários, relacionados na tabela a seguir:

[...]

E mesmo os 58 funcionários que a empresa alega ter “contratado como pesquisador na sua área de formação” não se enquadram, em regra, nos critérios já detalhados neste relatório.

Por exemplo, parte destes funcionários não se enquadra como técnico de nível médio ou pesquisador graduado, pós-graduado ou tecnólogo. Um dos supostos pesquisadores, inclusive, possui apenas 2º grau incompleto. Outros, apesar de terem concluído o 2º grau, não possuem formação técnica específica informada. Há ainda profissionais formados em Engenharia Florestal e Psicologia, ou seja, de formação aparentemente inapropriada para a pesquisa alegadamente realizada pela contribuinte, na área têxtil. Por fim, há ainda profissionais que, apesar da empresa indicar que foram contratados como pesquisadores, ocupavam o cargo de “estagiários de produção”. Os funcionários com tais inconsistências estão relacionados a seguir:

Tabela 11: Funcionários alegadamente contratados como pesquisadores na sua área de formação, mas com inconsistências que revelam que os mesmos não atuam como pesquisadores:

NOME	INSTRUCAO	CURSO DE FORMAÇÃO	CARGO
Alexandra Pinto Zimmermann	Curso Técnico Completo	Não possuímos certificado	Anl.Engenharia Produto Pl
Ana Carolina Ribeiro Doro	Superior Completo	Não possuímos certificado	Estilista II
Candice Casteletti Matos	Superior Completo	Não possuímos certificado	Coord.Produoto
Carla Boaventura	Superior Incompleto	Química	Estagiário de Graduação
Claudemir Bogo	2º Grau Completo		Analista Pesquisa Desenv. Jr
Custódia Marcos	2º Grau Completo		Analista Pesquisa Desenv. Pl
Gidelto de Freitas	2º Grau Completo		Analista Pesquisa Desenv. Pl
Isadora Goulart Zendron	Superior Completo	Não possuímos certificado	Estilista III
Jackson Bratfisch	2º Grau Incompleto		Instr. Treinamento Operac. I
Jandir Rogério Haack	Superior Incompleto	Engenharia Florestal	Analista Pesquisa Desenv. Jr
Jose Luiz Belletti	2º Grau Completo		Analista Pesquisa Desenv. Jr
Kleber Vinicius Rocha Silva Bragato	Superior Incompleto	Engenharia Têxtil	Estagiário de Graduação
Livia Fumie Koreeda	Superior Completo	Não possuímos certificado	Designer Têxtil II
Maicon Werner	Superior Incompleto		Analista Pesquisa Desenv. Pl
Paula Emanuelli Farias	2º Grau Completo		Analista Pesquisa Desenv. Jr
Poliana Duarte Franco	Superior Completo	Não possuímos certificado	Analista Pesquisa Desenv. Sr
Sammuel Sales Pedroza	Superior Incompleto	Engenharia Têxtil	Estagiário de Graduação
Vanessa Regina Schwedter	Superior Incompleto	Engenharia Química	Estagiário de Graduação
Bruno do Prado Delloro	Superior Completo	Não possuímos certificado	Anal.Planej. Marcas/Demanda
Clara Oliva de Paiva	Superior Completo	Não possuímos certificado	Designer Têxtil
Larissa Morozetti Jarro	Superior Completo	Não possuímos certificado	Coord.Produoto
Edvaldo Jose Guimaraes	Superior Incompleto	Psicologia	Instr. Treinamento Operac. I
Ricardo Nogueira Custin	2º Grau Completo		Líder Turno I

Prosseguindo na análise do Termo de Intimação Fiscal 10, verifica-se que a empresa deveria apresentar os respectivos contratos de trabalho, no caso dos funcionários contratados para atuarem como pesquisadores, conforme o seguinte quesito:

2. Apresentar cópia digitalizada dos contratos de trabalho dos funcionários, exclusivamente para aquele cuja resposta ao quesito anterior indique que tenham sido contratados para atuarem como pesquisadores na respectiva área de formação;

Tais contratos foram apresentados nas respostas apresentadas à esta intimação, datadas de 22/08/2016 e 25/08/2016. A análise destes documentos demonstrou que em nenhum destes contratos consta expressamente o desempenho como pesquisador em

atividades de inovação tecnológica, conforme exige expressamente a Instrução Normativa RFB n.º 1.187 de 29/08/2011, nos seguintes termos:

Art. 4º A pessoa jurídica poderá deduzir do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o 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 de Pessoa Jurídica (IRPJ), ou como pagamento na forma prevista no § 1º.

...

Art. 5º Para fins do disposto no art. 4º, poderão ser considerados os seguintes dispêndios:

I - os salários e os encargos sociais e trabalhistas de pesquisadores e de pessoal de prestação de serviço de apoio técnico de que tratam a alínea "e" do inciso II e o inciso III do art. 2º;

II - a capacitação de pesquisadores e de pessoal de prestação de serviços de apoio técnico de que tratam a alínea "e" do inciso II e o inciso III do art. 2º.

§ 1º Para fins deste artigo, poderão ser considerados como dispêndios os custos com pesquisadores contratados pela pessoa jurídica, sem dedicação exclusiva, desde que:

I - conste expressamente em seu contrato de trabalho o desempenho como pesquisador em atividades de inovação tecnológica desenvolvida pelo empregador;

II - a empresa possua, para o projeto incentivado, controle das atividades desenvolvidas e respectivas horas trabalhadas.

Fica patente, então, que as despesas consideradas pela empresa como relativas a salários e encargos de pesquisadores não obedecem às formalidades previstas na legislação. A propósito, a questão não é meramente formal, mas de fato, pois comprovadamente diversos dos funcionários indicados não podem ser classificados como pesquisadores.

Resta então, verificar se os funcionários podem ser, ao menos, considerados vinculados a serviços de apoio técnico.

Como visto no decreto 5.798 de 2006, os serviços de apoio técnico devem estar vinculados à implantação e à manutenção das instalações ou dos equipamentos destinados, exclusivamente, à execução de projetos de P&D, ou à capacitação dos recursos humanos a eles dedicados. Nesta ótica, o Termo de Intimação Fiscal 08 fez os seguintes questionamento à CIA HERING:

2. Informar se a contribuinte dispunha, nos anos-calendário de 2011 a 2103, de instalações destinadas, exclusivamente, à execução de projetos de pesquisa, desenvolvimento ou inovação tecnológica. Caso positivo, detalhar a localização e a composição de tais instalações e o respectivo período de utilização;

3. Informar se a contribuinte dispunha, nos anos-calendário de 2011 a 2103, de equipamentos destinados, exclusivamente, à execução de projetos de pesquisa, desenvolvimento ou inovação tecnológica. Caso positivo, detalhar tais equipamentos e o respectivo período de utilização;

Em resposta, a contribuinte prestou a seguinte informação:

2. A Intimada possui instalações destinadas à execução de projetos de pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica, inclusive tinha nos anos-calendários de 2011 a 2013. Os referidos setores estão localizados nas unidades de São Paulo/SP (Produto Hering, Produto PUC e Planejamento de Marcas) e em Blumenau/SC (Engenharia de Produto, Laboratório e Desenvolvimento de Artes) e suas respectivas instalações são utilizadas permanentemente para as atividades de pesquisa e desenvolvimento de novos produtos. Os equipamentos que compõem as referidas instalações estão listados no Anexo I, segregadas por centros de custos.

Na resposta a contribuinte não afirma possuir instalações destinadas exclusivamente às atividades de P&D, conforme solicitado, mas que possui instalações utilizadas “permanentemente” para tais atividades, o que implica em grande diferença. Tais instalações estariam localizadas nos setores denominados “Produto Hering”, “Produto PUC”, “Planejamento de Marcas”, “Engenharia de Produto”, “Laboratório” e “Desenvolvimento de Arte”, que permitem identificar os centros de custos correspondentes.

Algumas destas denominações já permitem vislumbrar que alguns destes setores não são característicos de atividades de P&D, sendo típicos de outras atividades inerentes à uma empresa têxtil de moda, como é a contribuinte em questão, a reconhecida nacionalmente CIA HERING. É o caso dos setores “Planejamento de Marcas” e “Desenvolvimento de Arte”, cuja denominação já indica não se tratar atividade exclusiva ou mesmo preponderante de P&D (vide adiante no item 2.5 deste relatório a descrição das atividades de cada um dos centros de custo).

Ao contrário, as informações disponíveis demonstram que tais setores não foram utilizados exclusivamente para as atividades de P&D. A própria contabilidade demonstra que os valores contabilizados nos centros de custo respectivos destes setores são superiores aos valores dos dispêndios considerados pela empresa como vinculados ao incentivo da lei 11.196 de 2005 (vide item 2.1 deste relatório). Assim, não existem instalações destinadas exclusivamente às atividades de P&D.

Quanto à existência de equipamentos destinados exclusivamente às atividades de pesquisa e inovação tecnológica, a empresa respondeu ao 3º quesito do Termo de Intimação Fiscal 08 apresentando uma listagem, que compõe o anexo I de sua resposta.

Apesar da extensa relação apresentada, observa-se tratar-se em regra de mobiliário, equipamentos de informática e máquinas típicas da atividade têxtil, sem denotar utilização voltada exclusivamente para a área de P&D. Além disso, vários itens listados foram adquiridos em períodos posteriores ao sob fiscalização, havendo aquisições de 2014 e 2015, quando o período sob verificação se restringe aos anos-calendário 2011 a 2013.

Para melhor interpretação das informações, esta auditoria elaborou o demonstrativo que integra o anexo 01 deste relatório, apenas com os bens adquiridos até o final de 2013, e contemplando unicamente as informações julgadas relevantes para a análise. Neste anexo os bens foram agrupados de acordo com a “Descr. Conta do Razão” informada pelo contribuinte em sua planilha, sendo que a auditoria fez a identificação dos bens de acordo com as informações fornecidas nos campos “Descrição Ativo” e “Descrição do Material” da listagem apresentada.

A tabela a seguir foi elaborada a partir deste Anexo 01.

Tabela 12: Valor dos bens informados pela contribuinte como destinados à atividade de P&D, agrupados de acordo com a “Descr. Conta do Razão” informada:

Descr. Conta do Razão	Valor Ativo
Máquinas e Equipamentos	252.728,41
Imobilizado em Andamento	191.129,18
Importação em Andamento Imobilizado	185.220,82
Informática Hardware	102.670,76
Móveis e Utensílios	84.308,12
Informática Software	45.022,83
Intangível em Andamento	41.115,99
Adto a Fornecedores Nacionais - Imobilizado	2.020,00
TOTAL	904.216,11

O grupo mais significativo da tabela acima é o de Máquinas e Equipamentos, onde poderia se esperar identificar os equipamentos destinados exclusivamente às atividades de P&D. Porém, sua análise demonstrou que trata-se, em sua grande maioria, de máquinas de costura, havendo ainda outros equipamentos usuais da atividade têxtil, como máquinas de corte e aparelho de tingimento. Pode-se identificar ainda pequena parcela de equipamentos de laboratório, que poderiam ser destinados a atividades de P&D, mas que também podem ter aplicação em outras atividades usuais da empresa, como, por exemplo, o controle de qualidade de produtos e matérias primas.

Nos demais grupos da tabela 12 acima tampouco forma identificados equipamentos típicos das atividades de pesquisa e inovação tecnológica. Ao contrário, conforme já antecipado, tem-se uma grande quantidade de móveis (estantes, mesas, armários, balcões, bebedouros), equipamentos de informática e condicionadores de ar.

Voltando à análise do pessoal da CIA HERING alegadamente aplicado às atividades de P&D, já se demonstrou que não há comprovação da contratação de nenhum pesquisador, restando a possibilidade de se enquadrarem como pessoal de apoio técnico. A relembrar, o decreto 5.798 de 2006 restringe este conceito aos funcionários “indispensáveis à implantação e à manutenção das instalações ou dos equipamentos destinados, exclusivamente, à execução de projetos de pesquisa, desenvolvimento ou inovação tecnológica, bem como à capacitação dos recursos humanos a eles dedicados”.

Ora, não havendo instalações ou equipamentos destinados exclusivamente às atividades de P&D não há que se falar em pessoal de apoio técnico. Como já visto na tabela 09 deste relatório, a empresa relacionou mais de uma centena de funcionários com dedicação à pesquisa e inovação tecnológica, número expressivo e excessivo face a inexistência de instalações e equipamentos exclusivos para estas atividades. Além do mais, a análise dos cargos das pessoas relacionadas deixa claro que a empresa não considerou sequer minimamente os conceitos legais de “pesquisador” e “pessoal de apoio técnico” para classificar seus dispêndios com a atividade incentivada de inovação tecnológica, ao considerar até o salário e respectivos encargos de modelistas, estagiários, costureiras e estilistas contratados.

Assim, todos os dispêndios com recursos humanos informados pela contribuinte como destinados à pesquisa, desenvolvimento ou inovação tecnológica não merecem tal classificação, à luz da legislação específica deste benefício fiscal, que deve ser literalmente interpretada. Tal interpretação está consolidada na Instrução Normativa RFB nº 1.187 de 2011, conformes trechos de interesse transcritos a seguir:

Art. 2º Para efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:

...

II - pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, as atividades de:

...

e) serviços de apoio técnico: aqueles que sejam indispensáveis à implantação e à manutenção das instalações ou dos equipamentos destinados, exclusivamente, à execução de projetos de pesquisa, desenvolvimento ou inovação tecnológica, bem como à capacitação dos recursos humanos a eles dedicados;

III - pesquisador contratado: o pesquisador graduado, pós-graduado, tecnólogo ou técnico de nível médio, com relação formal de emprego com a pessoa jurídica, que atue exclusivamente em atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica; e Art. 4º A pessoa jurídica poderá deduzir do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o 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 de Pessoa Jurídica (IRPJ), ou como pagamento na forma prevista no § 1º.

...

Art. 5º Para fins do disposto no art. 4º, poderão ser considerados os seguintes dispêndios:

I - os salários e os encargos sociais e trabalhistas de pesquisadores e de pessoal de prestação de serviço de apoio técnico de que tratam a alínea "e" do inciso II e o inciso III do art. 2º;

...

Art. 7º Sem prejuízo do disposto nos arts. 4º e 5º, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 60% (sessenta por cento) da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesas pela legislação do IRPJ.

2.3. Da falta de controle das horas dedicadas dos recursos humanos em atividades de P&D

Voltando aos Formulários P&D apresentados pela empresa ao Ministério da Ciência e Tecnologia, vemos que nos anos sob fiscalização a CIA HERING informou possuir pesquisadores contratados com dedicação exclusiva nos anos de 2011, com dedicação parcial em 2013, e nas duas formas em 2012 (vide tabela 09). Ao responder ao Termo de Intimação Fiscal 10, a contribuinte apontou erro nas informações prestadas naqueles formulários, afirmando que em 2012 só houve a aplicação de recursos humanos em atividades de P&D com dedicação parcial.

Convém trazer ao presente relatório as determinações pertinentes contidas na IN RFB nº 1.187 de 29/08/2011. Em seu artigo 3º, esta instrução determina que a pessoa jurídica beneficiária deve elaborar projetos de pesquisa com controle das horas aplicadas por cada pesquisador ou funcionário de apoio técnico:

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

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

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

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

...

(os negritos são da presente transcrição)

A Instrução Normativa até permite a contratação de pesquisadores sem dedicação exclusiva, mas impõe, novamente, o controle das atividades desenvolvidas e respectivas horas trabalhadas. Vejamos os trechos de interesse, destacados nesta transcrição:

Art. 5º Para fins do disposto no art. 4º, poderão ser considerados os seguintes dispêndios:

I - os salários e os encargos sociais e trabalhistas de pesquisadores e de pessoal de prestação de serviço de apoio técnico de que tratam a alínea "e" do inciso II e o inciso III do art. 2º;

II - a capacitação de pesquisadores e de pessoal de prestação de serviços de apoio técnico de que tratam a alínea "e" do inciso II e o inciso III do art. 2º.

§ 1º Para fins deste artigo, poderão ser considerados como dispêndios os custos com pesquisadores contratados pela pessoa jurídica, sem dedicação exclusiva, desde que:

I - conste expressamente em seu contrato de trabalho o desempenho como pesquisador em atividades de inovação tecnológica desenvolvida pelo empregador;

II - a empresa possua, para o projeto incentivado, controle das atividades desenvolvidas e respectivas horas trabalhadas.

§ 2º Na hipótese do § 1º, só poderão ser computadas como dispêndios na forma do caput do art. 4º as horas efetivamente trabalhadas no projeto incentivado.

Tendo em vista esta normatização, a auditoria incluiu o seguinte quesito no Termo de Intimação Fiscal 08:

4. Em relação aos anos-calendário 2012 e 2013, a empresa informou ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação ter efetuado dispêndios com recursos humanos com dedicação parcial às atividades de PD&I. Em relação a tais recursos humanos, apresentar cópia digitalizada dos controles das atividades desenvolvidas nos projetos incentivados e respectivas horas trabalhadas, relativamente aos meses de abril e agosto, de ambos os anos;

A intimação é bem clara, não restando dúvida que auditoria elegeu dois meses, por amostragem (abril e agosto), para que fossem apresentadas as cópias dos instrumentos utilizados para o controle dos recursos humanos envolvidos nos projetos incentivados, envolvendo obrigatoriamente as atividades desenvolvidas e respectivas horas aplicadas, como requer a legislação.

Ao invés de apresentar tais controles, a contribuinte forneceu 2 planilhas eletrônicas anexas a sua resposta. A primeira delas, denominada “Anexo II – RelatÓo (op.cit) de Recursos Humanos.xlsx”, contempla a relação dos funcionários alegadamente envolvidos com P&D, onde consta, unicamente, que a dedicação do funcionário é “PARCIAL”.

Já a segunda planilha, denominada “Anexo III - Controle de horas em atividades de PD&I.xlsx”, apresenta a relação dos funcionários e o total de horas aplicadas em P&D nos meses questionados por cada um. Não há, entretanto, a apresentação do sistema de controle que permitiu a confecção da planilha, que foi justamente o solicitado na intimação.

Em verdade, a planilha deixa transparecer que tal controle não existe, e as horas aplicadas nas atividades de P&D são mera aplicação de um percentual fixo, para todos os funcionários, sobre as horas disponíveis no mês. No caso de 2013 este percentual é de exatos 40%, já que as horas disponíveis no mês totalizam 220 horas (tanto em abril como em agosto de 2013), e todos os funcionários, sem exceção, tiveram indicação de haver aplicado 88 horas em atividades de P&D em cada mês, que corresponde, justamente, a 40% de 220 horas.

Ora, não é crível que todos 80 funcionários, dos mais diferentes cargos, tenham dispendido exatamente 40% de suas horas disponíveis nos meses de abril e agosto de 2013 com P&D, sendo mais provável que, na ausência dos controles exigidos na instrução normativa, a CIA HERING tenha adotado este percentual sem qualquer critério objetivo.

Sobre o assunto, convém ainda destacar o seguinte quesito do Termo de Intimação Fiscal 08, que abordou justamente a eleição deste percentual de 40% pela contribuinte:

7. De acordo com as informações prestadas pela contribuinte no arquivo “1 - Dispêndios Lei do Bem 2013.xlsx”, especialmente nos conteúdos das células G984 e G986 da planilha “2.Salários Hering”, esta auditoria percebeu que, naquele ano, a contribuinte considerou que 40% dos dispêndios com os salários dos funcionários ali listados foram considerados como vinculados a PD&I. Sobre o assunto, manifestar-se sobre a conclusão desta auditoria e fazer as correções porventura pertinentes, bem como justificar detalhadamente a adoção de tal critério;

A resposta da contribuinte foi de cunho geral e pouco elucidativa, afirmando que os critérios utilizados “tiveram por base o volume de tempo que os colaboradores realizaram as atividades de pesquisa e desenvolvimento de novos produtos”.

Procurou demonstrar ainda que as despesas com salários poderiam estar subestimadas, pois ressaltou “que não entraram no cômputo o tempo de todas as pessoas que de fato estiveram envolvidas no processo de desenvolvimento de novos produtos”, citando, como exemplo, “o pessoal alocado na produção quando os lotes pilotos foram rodados”. Quanto a este aspecto, deve-se destacar que o pessoal alocado na produção não se enquadra no conceito de pesquisadores e de pessoal de apoio para o benefício fiscal em tela.

Assim, da análise do presente fica claro que a CIA HERING, apesar de alegar que utilizou recursos humanos com dedicação parcial em 2012 e 2013, não logrou comprovar que adotou os controles determinados pela IN RFB nº 1.187 de 29/08/2011, especificamente no § 1º de seu artigo 5º.

Demonstrada, então, nova infração em relação ao benefício fiscal sob análise.

2.4. Dos supostos materiais de consumo aplicados em atividades de P&D

Conforme valores reproduzidos na tabela 01 deste termo, observa-se que a CIA HERING aproveitou, além dos valores relacionados a salários e respectivos encargos, valores até mais significativos a título de materiais de consumo aplicados em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica, especialmente nos anos de 2012 e 2013.

Para aprofundar a investigação sobre tais dispêndios, a auditoria solicitou informações sobre estes materiais de consumo e sua vinculação com as atividades de pesquisa, bem como solicitou a apresentação de cópia da respectiva documentação comprobatória, conforme amostragem citada nos quesitos 08 a 11 do Termo de Intimação Fiscal 08. O atendimento a tais quesitos foi objeto de pedido de prorrogação, concedida pela auditoria.

Vejamos então, os esclarecimentos solicitados nestes quesitos e as informações prestadas pela CIA HERING.

8. Em relação ao valor de R\$ 3.173.172,74 informado como dispêndio com materiais que teriam sido contabilizados na conta contábil 42180019 e no centro de custo “Produto Hering- 12001” no ano de 2012, esclarecer detalhadamente quais são os materiais considerados em tal montante, justificando a sua vinculação a atividades de PD&I;

Em sua resposta, a contribuinte se manifestou afirmando que tais valores “são referentes a despesas do centro de custos 63001 – Engenharia de Produto”, que teriam sido rateados “em virtude das atividades de PD&I que são desenvolvidas pela Engenharia de produto para especificamente o setor de Produtos Hering (12001) e que por sua vez foram relacionados aos gastos”.

Trata-se, portanto, de reclassificação de despesas, originalmente classificadas no centro de custo ‘63001 – Engenharia de Produtos’, rateadas para o centro de custo “12001 - Produto Hering”, especificamente para a conta contábil “42180019 - Amostras Produzidas”. Assim, pela interpretação da resposta apresentada e pela conta contábil envolvida, temos que o setor de Engenharia de Produtos teria produzido o valor equivalente a R\$ 3.173.172,74 de amostras para o centro de custo “12001 - Produto Hering”.

Deste valor, a auditoria solicitou documentação comprobatória, especificamente em relação ao mês de janeiro de 2012. Vejamos a transcrição de tal quesito:

9. Ainda em relação ao valor questionado no quesito anterior, apresentar cópia digitalizada de documentação comprobatória do valor considerado como dispêndio com PD&I no mês de janeiro de 2012. Caso no mês citado não tenha havido qualquer valor a este título, a documentação comprobatória a ser apresentada deverá contemplar o mês imediatamente posterior onde tenha havido tais dispêndios;

Ao invés de apresentar a documentação comprobatória solicitada, a contribuinte apresentou uma relação dos valores originalmente contabilizados em janeiro de 2012 no centro de custo ‘63001 – Engenharia de Produtos’ que teriam sido rateados para o centro de custo “12001 - Produto Hering”. Tal relação contempla as contas contábeis utilizadas, sendo possível identificar tratar-se, na grande maioria, de despesas de salários e encargos do pessoal lotado no centro de custo ‘63001 – Engenharia de Produtos’.

Conclui-se, portanto, que além dos salários e encargos considerados como vinculados a P&D no ano de 2012 dos demais centros de custo (vide tabela 03 deste relatório), a CIA HERING ainda considerou parte destas despesas do centro de custo '63001 – Engenharia de Produtos', a título de amostras produzidas.

A resposta aos quesitos 10 e 11 do Termo de Intimação Fiscal 08 levam a conclusão semelhante no ano de 2013. Eis os quesitos:

10. Em relação ao valor de R\$ 527.322,40 informado como dispêndio com materiais que teriam sido contabilizados na conta contábil 42180100 e no centro de custo "Produto Hering- 12001" no ano de 2013, esclarecer detalhadamente quais são os materiais considerados em tal montante, justificando a sua vinculação a atividades de PD&I;

11. Ainda em relação ao valor questionado no quesito anterior, apresentar cópia digitalizada de documentação comprobatória do valor considerado como dispêndio com PD&I no mês de janeiro de 2013. Caso no mês citado não tenha havido qualquer valor a este título, a documentação comprobatória a ser apresentada deverá contemplar o mês imediatamente posterior onde tenha havido tais dispêndios;

A resposta apresentada permite concluir que se tratam de despesas originalmente atribuídas ao centro de custo '67002 – Desenvolvimento de Artes de Bom Retiro", maciçamente composta de salários e encargos (vide resposta ao quesito 11), rateadas para o centro de custo "Produto Hering- 12001", a título de 'Recebimento de Desenvolvidos', que é o nome da conta contábil de destino deste rateio (42180100).

Assim, em ambos os anos, temos que os valores informados como aplicados em P&D a título de material de consumo também se referem, em sua maioria, a salários de funcionários da CIA HERING e respectivos encargos.

Valem, portanto, todas as considerações desenvolvidas nos títulos 2.2 e 2.3 deste relatório, que impedem a consideração de tais despesas como aptas ao benefício fiscal em estudo, face a inexistência de pesquisadores contratados ou de pessoal de apoio técnico conforme conceitos definidos na legislação de interesse, bem como a falta de controle das horas aplicadas pelos recursos humanos.

2.5. Dos projetos de pesquisa indicados como atividades de P&D

Com base nos Formulários P&D apresentados pela CIA HERING ao Ministério da Ciência e Tecnologia, é possível identificar quais projetos de pesquisa teriam sido desenvolvidos pela empresa nos anos sob análise. As informações pertinentes são reproduzidas a seguir:

2011: Projeto Pesquisa e desenvolvimento de novas malhas e bordados:

A CIA investiu na pesquisa e desenvolvimento de novas malhas e bordados para a criação de produtos que antes não eram possíveis de fabricar internamente.

2012: Projeto Linhas BODY:

Pesquisa e desenvolvimento de nova linha de produtos, visando a criação de uma nova marca, com aumento do mix de coleção já existente e criação de uma linha LOUNGEWEAR, nova categoria de roupas no mercado nacional;

□ 2013: Projeto Roupas com novas composições e estruturas:

Elementos novos ou tecnologicamente inovadores para a empresa, roupas com impressão digital, roupas que utilizam outros materiais que não o algodão.

Não compete a esta auditoria entrar no mérito se tais projetos cumprem os requisitos para se enquadrarem na atividade incentivada sob análise, ou seja, se, de fato, caracterizam-se como de desenvolvimento de inovação tecnológica.

Entretanto, as descrições dos projetos dentro do contexto das demais constatações desta auditoria permitem vislumbrar o modo como a CIA HERING desenvolveu as atividades que acabou por classificar como de P&D.

Como se observa na descrição dos projetos, em todos eles transparece a busca pela criação de novas roupas: novas malhas e bordados em 2011, nova linha de produtos em 2012 e roupas com impressão digital e com outros materiais que não o algodão em 2013. Ora, sendo a CIA HERING essencialmente uma empresa que comercializa “moda”, a busca por novos produtos é característica intrínseca deste setor, havendo anualmente o lançamento de duas coleções, no mínimo, para as empresas desta atividade.

Assim, por óbvio, toda e qualquer empresa de moda deve possuir setores de desenvolvimento de novos produtos, o que não significa que este desenvolvimento seja feito de modo científico.

No caso concreto, vejamos a definição das atividades dos centros de custo que foram, de alguma forma, vinculados às atividades de P&D pela CIA HERING. A seguir é reproduzido trecho da resposta apresentada pela empresa ao Termo de Intimação Fiscal 08:

[...]

As informações prestadas pela empresa recém reproduzidas demonstram a dificuldade em distinguir o que é atividade normal de desenvolvimento de coleções e aperfeiçoamento contínuo de produtos e processos de fabricação, inerente à todas empresas têxteis do porte da fiscalizada, e o que podemos classificar de pesquisa científica buscando inovação tecnológica. Não há dúvidas de que todos os setores citados são relevantes para o desenvolvimento das coleções lançadas pela empresa, bem como para o controle de qualidade dos produtos da contribuinte. Bem como é possível que deste trabalho surjam produtos tecnologicamente novos.

O cerne da questão é como se dá esta criação destes novos produtos. Se a empresa, de fato, possuísse instalações e equipamentos específicos para as atividades de inovação tecnológica, bem como tivesse em seus quadros pesquisadores contratados, facilmente comprovaria a realização de pesquisas para o desenvolvimento de inovações tecnológicas, bem como não teria dificuldades para controlar estes dispêndios em contas específicas em sua contabilidade.

Não é o que se verifica. Ao contrário, a empresa parece não possuir critérios consistentes, provavelmente porque as atividades realizadas, na verdade, são muito mais de desenvolvimento de coleção, mesmo que envolvendo novos materiais, cores e texturas, do que de inovação tecnológica.

Fica evidente que as pretensas atividades de P&D da contribuinte permeiam as de desenvolvimento normal de novas coleções. Os próprios projetos informados nos

Formulários P&D são um tanto genéricos, parecendo mais uma busca pela adequação da linha de produção às novas coleções.

Assim, como a empresa não tem, de fato, uma atividade clara de P&D, destacada em sua estrutura organizacional, tem dificuldades para quantificar os efetivos dispêndios, alterando de ano para ano seus critérios, pior ainda, sendo extremamente generosa com a classificação de tais dispêndios.

A alteração de critérios no decorrer dos anos fiscalizados fica evidente na análise das informações prestadas pela empresa. Por exemplo, apesar de não possuir efetivamente nenhum pesquisador graduado, informou nos Formulários P&D que possuía 8 deles em 2011, que passaram a 41 em 2012, diminuindo para 10 em 2013 (vide tabela 09 deste relatório). Ainda em relação aos recursos humanos, informou que em 2011 possuía 3 técnicos de nível médio e 13 técnicos de nível superior, enquanto em 2012 e 2013 não informou nenhum profissional com tais graduações.

Os centros de custo contábeis envolvidos na contabilização dos salários e encargos alegadamente vinculados a P&D também sofreram variação no decorrer dos anos. Enquanto em 2011 a contabilização foi feita apenas no centro de custo “63005 – Laboratório”, em 2012 houveram 5 centros de custo envolvidos (vide tabela 03), enquanto em 2013 a contabilização se deu apenas no denominado “63001 – Engenharia de produtos”.

A ausência da comprovação da contratação de pesquisadores pela CIA HERING é mais uma comprovação de que o desenvolvimento de inovação tecnológica, se existente, é marginal ao desenvolvimento normal dos produtos para as novas coleções. Estas duas atividades estão fundidas, sem um controle da empresa que permita a efetiva segregação dos custos e despesas.

Assim, a empresa busca aproveitar um benefício fiscal, mas sem adotar os controles e formalidades necessárias, e sem a contratação de pesquisadores efetivos, adotando uma interpretação extremamente abrangente para classificação dos dispêndios.

A interpretação da legislação deixa claro que o benefício alcança apenas os dispêndios com pesquisas feitas com metodologia científica, já que exige a contratação de cientistas com formação acadêmica e vincula o conceito de pessoal de apoio à existência de instalações e equipamentos destinados à pesquisa científica. Conclui-se, portanto, que o aperfeiçoamento dos produtos e das linhas de produção feitos de forma empírica, baseados na experiência e observação, mesmo que de forma metódica, não se amoldam ao conceito de P&D definido na legislação.

3. Dos autos de infração lavrados

De tudo que se expôs, podemos concluir que a CIA HERING cometeu várias infrações, que, mesmo isoladamente, são suficientes para frustrar o almejado benefício fiscal:

Ausência de controle dos dispêndios em conta específica (art. 22, inciso I, da lei 11.196 de 2005);

As despesas atribuídas às atividades de P&D não se amoldam aos conceitos legais, visto não estar comprovada a contratação de pesquisadores ou de pessoal de apoio técnico (art. 2º, incisos II, “e”, e III, do decreto 5.798 de 2006, e artigo 5º, inciso I da IN RFB nº 1.187 de 2011);

Falta de controle das atividades desenvolvidas e respectivas horas trabalhadas, no caso dos trabalhadores com dedicação parcial (artigo 5º, § 1º, da IN RFB nº 1.187 de 2011);

Assim, por força do artigo 24 da lei 11.196 de 2005, torna-se imperioso o recolhimento do valor correspondente aos tributos não pagos em decorrência deste incentivo fiscal.

Para tal propósito, foram lavrados autos de infração relativos ao IRPJ e CSLL, tendo em vista a exclusão indevida na apuração do lucro real dos valores relacionados ao início do título 2 do presente relatório.

E, para surtir seus efeitos legais, é lavrado o presente relatório, parte integrante dos autos de infração lavrados.

[...]

Anexos:

Anexo 01: Bens informados pela contribuinte como destinados às atividades de P&D.

Com a mesma data de lavratura dos autos de infração, 12/12/2016, foi emitido também o Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal (fls. 941/942), do qual a CIA. HERING teve ciência no mesmo dia em conjunto com os demais documentos de lançamento, através do Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fl. 945).

Regularmente cientificada do resultado, a Interessada apresentou sua Impugnação em 11/01/2017 (fls. 948/1003), que veio acompanhada da Ata de Eleição da Diretoria, do Estatuto Social e dos seguintes arquivos:

- ANEXO I - DEMONSTRAÇÃO DE CÁLCULO (HORAS POR COLABORADOR);
- ANEXO II - FORMULÁRIOS ENVIADOS AO MCTI;
- ANEXO III - RELATÓRIOS MENSIS (APROVAÇÃO DO PROJETO);
- ANEXO IV - RELAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS;
- ANEXO V - AMOSTRAGEM DE DOCUMENTO DE DESENVOLVIMENTO.

Em sua peça de defesa, a CIA. HERING alega que (transcrevem-se trechos):

Processo nº 13971.723715/2016-00

CIA. HERING [...] vem, respeitosamente, no prazo legal, apresentar sua IMPUGNAÇÃO em face do auto de infração acima referido, pelas razões que passa a expor, fundamentar e requerer:

I - BREVE EXPOSIÇÃO DOS FATOS:

O contribuinte, tributado pelo Lucro Real, está voltado para a produção e comercialização de artigos do vestuário e acessórios com mais de 130 (cento e trinta) anos de história.

No dia 12 de dezembro de 2016, a impugnante Foi notificada acerca do auto de infração relativo o processo retro citado, tendo como objeto o lançamento de ofício de IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA (IRPJ) e reflexo, em função de supostas exclusões/compensações indevidas não autorizadas na apuração do Lucro Real e da base de cálculo ajustada da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) nos anos-calendários de 2011 a 2013, referentes a dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica (Lei n.º 11.196/2005).

O relatório de ação fiscal, apesar de mencionar expressamente que: "Não há dúvidas de que todos os setores citados são relevantes para o desenvolvimento das coleções lançadas pela empresa, bem como para o controle de qualidade dos produtos da contribuinte. Bem como é possível que deste trabalho surjam produtos tecnologicamente novos", afirma que a impugnante não poderia ter utilizado nenhum gasto com essas atividades para os efeitos dos benefícios fiscais da Lei do Bem (Lei n.º 11.196/2005), por não possuir contas contábeis específicas para o controle dos dispêndios, e que o pessoal alegadamente aplicado nas atividades de P&D não se enquadra nos conceitos de pesquisador ou pessoal de apoio técnico.

A empresa manteve controle de todos os dispêndios ligados às atividades de inovação tecnológica e, por adotar a sistemática da contabilidade de custos, tais dispêndios foram efetivamente controlados em contas contábeis específicas, conforme ficará evidenciado a seguir e com documentação comprobatória constante no ANEXO I.

Além do controle dos dispêndios, a empresa enviou ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação, os formulários contendo todas as informações sobre as atividades de pesquisa, tecnologia e desenvolvimento tecnológico, conforme documentação juntada no ANEXO II.

O Ministério da Ciência, Tecnologia e inovação, por sua vez ao publicar os Relatórios Anuais da Utilização dos Incentivos Fiscais, listou a CIA Hering no rol das empresas beneficiárias dos incentivos fiscais à inovação tecnológica, exatamente por ter atendido todos os requisitos legais para fruição do benefício, conforme comprovado no ANEXO III.

Em síntese, o "Relatório de Ação fiscal" é confuso e contraditório, pois o mesmo alega que, por não ter evidenciado as competências exigidas, as técnicas e as metodologias empregadas, a impugnante não desenvolveu atividades de pesquisa e desenvolvimento, mas em outros trechos destaca que "é possível que do trabalho (de desenvolvimento) surjam produtos tecnologicamente novos".

Os documentos constantes nos Anexos, evidenciam que a impugnante é uma empresa inovadora e destaque no setor em que atua, justamente graças à vanguarda e inovação de seus produtos, e que assim como atestado oficialmente pelo Ministério da Ciência, Inovação e Tecnologia, a Cia Hering desenvolveu atividades de pesquisa e desenvolvimento, com dispêndios passíveis de aproveitamento dos incentivos fiscais da Lei do Bem, nos anos calendário de 2011 a 2013.

II - QUESTÕES PRELIMINARES AO MÉRITO:

Antes de ingressar no mérito da questão, cumpre ressaltar os vícios insanáveis de natureza formal que ensejam a nulidade do presente auto de infração.

Com efeito, é nulo o auto de infração que ora se hostiliza, em face da sua manifesta impropriedade, especialmente por inexistência de justa causa para a sua lavratura contra a impugnante, por inocorrência de qualquer ilicitude, mormente no que tange às alegações contidas no processo administrativo.

A Constituição Federal garante aos cidadãos que, além do exercício ao sagrado direito de defesa, tanto na fase administrativa como na judicial, estes não podem ser submetidos a investidas ilegais, nos termos do art 5º, inciso II:

"Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;"

Inexistindo justa causa para a lavratura do auto de infração sob impugnação, ilegítimo e nulo se apresenta a proposta de lançamento que ora se hostiliza, cuja pretensão esta eivada de nulidade absoluta, inviabilizando por completo o procedimento fiscal, posto que a impugnante jamais infringiu os dispositivos legais inseridos no auto de Infração, que deve ser anulado desde seu nascedouro em face da sua impropriedade como lançamento.

Ademais, a ilegitimidade da lavratura do auto de Infração é evidente, pois não passa de equívocos, cujos dispositivos legais destacados no procedimento não possibilitam o entendimento do agente fiscalizador, razão pela qual se tem como nula a autuação, devendo por isso, ser declarada como tal, com o consequente arquivamento do processo respectivo.

II.1 - DAS OMISSÕES E CONTRADIÇÕES DO RELATÓRIO DE AÇÃO FISCAL:

II.1.1 - Por ausência de fundamentação.

Da análise dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o presente lançamento encontra-se eivado de vários vícios formais, a iniciar pelo impreciso Relatório de Ação Fiscal.

Ademais, ao concluir que a empresa possui atividades de pesquisa e desenvolvimento tecnológico, não pode o agente fiscal afastar os documentos comprobatórios apresentados, sem ter o cuidado de indicar os fundamentos de direito que o levaram para determinada conclusão, como também demonstrar o nexo causal existente entre as razões de fato e de direito, permitindo ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa.

A hipótese presente enquadra-se perfeitamente na falta ou vício de motivação, ambos passíveis de anulação, porquanto a falta de referência ao fundamento legal que sustenta o lançamento gera cerceamento de defesa e a ampla defesa é assegurada constitucionalmente aos contribuintes (art. 5º, IV, da CF/88) e deve ser observada no processo administrativo fiscal.

III - NO MÉRITO:

III.1 - Dos motivos para a insubsistência do lançamento:

Consoante se infere dos elementos que instruem o processo, o lançamento foi efetuado em virtude de ter a fiscalização desconsiderado todas as atividades de pesquisa e desenvolvimento efetuadas pela impugnante, pela simples alegação de que a mesma não efetuou a separação adequada dos dispêndios de P&D, dos gastos relacionados às atividades normais de produção.

O primeiro questionamento que se faz, é em relação ao conteúdo do relatório de ação fiscal, uma vez que o Agente Fiscal, sem ter ido conhecer as instalações da empresa e tão somente com base na análise dos documentos verificados, chegou à conclusão de que as exclusões do Lucro Líquido, à título de dispêndios com Pesquisa Tecnológica e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica baseados na Lei n.º 11.196/2005, efetuados pela impugnante não atendem aos requisitos estabelecidos pela legislação de regência. Segundo o Agente Fiscal, tal convicção foi formada pelos seguintes motivos:

a) A empresa considerou que efetuou atividades de desenvolvimento sem possuir instalações e equipamentos específicos para o desenvolvimento das atividades de inovação;

b) Existência de dificuldade em distinguir o que é atividade normal de desenvolvimento de coleções e aperfeiçoamento contínuo de produtos e processo de fabricação, das atividades de pesquisa e desenvolvimento;

c) As supostas atividades inovadoras foram desenvolvidas em setores não específicos e por pessoas que laboraram em atividades mistas (inovadoras e de produção) sem que houvesse qualquer controle sobre as atividades desenvolvidas;

III.1.1 - Conceito de Inovação Tecnológica na Lei do Bem (Lei 11.196/2005).

Os incentivos fiscais à inovação tecnológica estão disciplinados na Lei n.º 11.196/2005 e a definição do que é inovação tecnológica, segundo o art. 17, § 1º da referida lei é a seguinte:

"§ 1º Considera-se inovação tecnológica a concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado."

No relatório de ação fiscal, tal dispositivo sequer foi citado, e fica evidente que o mesmo não foi utilizado como princípio balizador pelo Agente Fiscal para classificação das atividades de inovação desenvolvidas pela impugnante.

Além disso, como já citado anteriormente, em alguns momentos a atividade inovativa desenvolvida pela impugnante é totalmente refutada pelo Agente Fiscal e em outras ocasiões, o mesmo Agente Fiscal confirma o desenvolvimento de inovação, porém afasta a possibilidade de utilização dos Incentivos fiscais, sob a ficta alegação de que a empresa não cumpriu os requisitos formais (controle de consumo de materiais, controle de horas, técnicas de contabilização, etc).

A fiscalização se deu tão somente com base na documentação solicitada/apresentada. O Agente Fiscal não efetuou nenhuma vista técnica às

instalações onde ocorrem a pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, visando sanar as dúvidas que restaram da análise da documentação. Pelo¹

d) No tocante à contabilização dos dispêndios com inovação tecnológica, não houve o controle dos gastos com inovação tecnológica em contas específicas como determina a legislação de regência;

Surpreendentemente, o mesmo Agente Fiscal, na página 30 do Relatório de Ação Fiscal, admite que a impugnante desenvolveu atividades de P&D, vejamos:

"Não há dúvidas de que todos os setores citados são relevantes para o desenvolvimento das coleções lançadas pela empresa, bem como para o controle de qualidade dos produtos da contribuinte. Bem como é possível que deste trabalho surjam produtos tecnologicamente novos."

A pergunta que se faz é: Como pode a impugnante ser autuada por ter utilizado os incentivos fiscais da Lei do Bem, se o Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação, após análise detalhada dos Formulários de P&D enviados, aprovou todos os projetos da impugnante?

No presente caso, o próprio agente fiscal admite que não compete a ele a referida análise, vejamos:

"Não compete a esta auditoria entrar no mérito se tais projetos cumprem os requisitos para se enquadrarem na atividade incentivada sob análise, ou seja, se, de fato, caracterizam-se como de desenvolvimento de inovação tecnológica."

Porém, apesar de reconhecer que não é de sua competência, da análise do Relatório de Ação Fiscal, verifica-se que os trabalhos da auditoria fiscal utilizaram como premissa principal, a falsa convicção de que os projetos apresentados pela impugnante não se enquadrariam como elegíveis para utilização dos incentivos fiscais.

contrário, pelo que se depreende do Relatório Fiscal, os pontos que geraram dúvidas, acabaram por se transformar em penalidade para a impugnante.

Diante desse cenário, no tocante às instalações onde ocorrem as atividades de pesquisa e desenvolvimento, o agente fiscal, tão somente com base na análise da relação dos itens do ativo imobilizado alocados nesses setores, concluiu que os mesmos não denotam utilização voltada exclusivamente para a área de P&D. Como pode o agente fiscal chegar a essa conclusão, baseado tão somente na análise dos relatórios fornecidos pela empresa? É evidente que para se chegar a tal conclusão, seria no mínimo necessária uma visita técnica às instalações, além de um conhecimento amplo e detalhado das atividades da empresa. No caso em tela, percebe-se claramente que não foi isso que ocorreu, pelo contrário as conclusões lá dispostas são suposições genéricas sobre o funcionamento do setor têxtil como um todo, não refletindo de maneira alguma a realidade da impugnante (verdade material).

As atividades desenvolvidas em cada setor utilizado para os dispêndios de inovação tecnológica são descritas a seguir, e os bens do ativo imobilizado constantes em cada setor são compatíveis com as referidas atividades desenvolvidas pelos mesmos, vejamos:

¹ Parece haver um problema nas folhas da impugnação. O relatório da Delegacia de origem está idêntico. As fls. não estão numeradas, apenas no e-processo.

□ PRODUTO HERING, PRODUTO PUC E PLANEJAMENTO DE MARCAS (12001, 13001 E 25001) - Esses centros de custos são utilizados para contabilizar as despesas decorrentes das atividades de pesquisa e desenvolvimento exercidas pelos setores destinados ao desenvolvimento de novos produtos das marcas Hering e PUC. A Companhia possui em seu portfólio mais de uma marca e o seu desenvolvimento ocorre em setores específicos dentro da empresa. Tais setores são responsáveis pela pesquisa e concepção de novos produtos e alterações em produtos já produzidos pela empresa (melhoria incremental). Uma vez definidos quais serão os novos produtos que devem ser criados pela empresa, inicia-se a fase de confecção de protótipos. Estes setores desenvolvem juntamente com os setores de Laboratório, Des. Artes e Engenharia novas malhas, estampas e bordados. Ainda o setor de Planejamento de marcas monitora os resultados das coleções anteriores. Os custos inerentes ao desenvolvimento dos protótipos são registrados nos centros de custos 63001 (Engenharia de Produto), 63005 (Laboratório) e 67002 (Desenvolvimento de Artes Bom Retiro).

□ IMOBILIZADO DOS SETORES 12001, 13001 E 25001: notebooks, microcomputadores, mobiliário, licenças de softwares utilizados para desenvolvimento.

FOTOS DO CENTRO DE CUSTO 12001

[...]

FOTOS 13001

[...]

FOTOS DO CENTRO DE CUSTO 25001

[...]

□ Na pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, o LABORATÓRIO (63005) é o setor/departamento responsável pela pesquisa e desenvolvimento de cores, de testes nos tecidos e estampas, para verificar, por exemplo, se: os protótipos dos novos produtos terão a resistência planejada no projeto original, se as peças não encolherão durante a lavagem/secagem, etc. Este setor efetivamente desenvolve novas malhas através de: estudos de teares, tipos de fios e mescla da composição da malha que poderá ser a mais adequada e qualificada para o mercado. Avalia a possibilidade de novos processos na produção para se adequarem aos novos produtos desenvolvidos pela empresa.

□ IMOBILIZADO DO SETOR 63005: microcomputadores, mobília essencial aos trabalhos, aparelho de tingimento (testes), balança de alta precisão, cortador de gramatura, máquina de lavar (testes), máquinas de estampar (testes), ph metro digital, software de desenvolvimento essencial ao mesmo.

FOTOS DO SETOR 63005

[...]

□ O departamento de ENGENHARIA DE PRODUTO (63001) é responsável pelo acompanhamento de todos os projetos de desenvolvimento em todas as suas etapas. Há inclusive dentro do processo de desenvolvimento de novos produtos, uma etapa chamada "engenharia simultânea", em que a atuação do departamento de

engenharia ocorre durante a fabricação dos lotes piloto, de maneira que cabe ao departamento de engenharia verificar se a empresa vai conseguir produzir em escala industrial esses novos produtos. Nessa etapa, por exemplo, são efetuados ajustes em maquinários, desenvolvidos novos processos, novos procedimentos, etc. a engenharia é responsável por desenvolver novos processos de encaixe e costura para a produção de confecção em vestuário, analisa e pesquisa novas máquinas de costura e malhas desenvolvidas em protótipos para possível utilização em novas coleções.

□ IMOBILIZADO DO SETOR 63001: microcomputadores, máquinas de costura, máquina de corte e outras mobiliárias essenciais as atividades do setor, PLOTTER.

FOTOS DO SETOR 63001:

[...]

□ O departamento de DESENVOLVIMENTO DE ARTES BOM RETIRO (67002), atua em conjunto com os demais departamentos envolvidos no desenvolvimento de novos produtos da Hering, de maneira a efetuar testes com tintas, produtos químicos e demais materiais, visando a produção de amostras (protótipos) dos novos produtos. Dentre as atividades envolvidas na criação de novos produtos, destacam-se a de testes de aplicação para verificar solidez de estampas, aderência dessas nos novos tecidos, viabilidade de produção, necessidade de adaptações no processo de estamaria, ou ate mesmo estudo e criação de novos processos, visando a produção dos novos produtos em escala industrial. Estudo e novos processos de produção em bordados.

□ IMOBILIZADO DO SETOR 67002: microcomputadores, mobiliárias essenciais as atividades do setor, estufa elétrica, gravadora de tela, dosadora tintométrica.

FOTOS DO SETOR 67002

[...]

Cabe ressaltar que em nenhum dos anos objeto do referido auto de Infração, houve a utilização de depreciação acelerada sobre os bens adquiridos para o imobilizado, mesmo quando os mesmos se destinaram exclusivamente as atividades de PD&I.

Ademais, todos os setores envolvidos na pesquisa e desenvolvimento de novos produtos não trabalham de forma isolada, uma vez que a Cia Hering possui metodologia específica para o desenvolvimento de novos produtos, que necessariamente passa pela análise de mapa de coleção, por categoria/grupo de produto, disponibilidade da orçamento para pesquisa e desenvolvimento, criação da novos produtos, desenvolvimento desses novos produtos, com a confecção de protótipos dentro das especificações planejadas, testes e estudos de viabilidade de produção em escala industriais e aprovação ou rejeição desses novos produtos.

Em face do exposto, a impugnante foi surpreendida pela glosa total dos valores utilizados como incentivos fiscais. Percebe-se que durante os trabalhos de auditoria, não foram também utilizadas as premissas contidas no Manual de Frascati. para identificação de atividades de Investigação e Desenvolvimento Experimental. Vejamos quais são os critérios:

A- Quais são os objetivos do projeto?

B- Existe um elemento novo ou inovador neste projeto?

Procura fenômenos, estruturas ou relações desconhecidas?

Aplica conhecimentos ou técnicas de uma nova forma?

Existe uma probabilidade significativa do que resulte um novo (maior e mais profundo) conhecimento de fenômenos, relações ou princípios de manipulação que possam interessar mais do que uma organização?

C- Que pessoal trabalha no projeto?

D- Quais são os métodos utilizados?

E- Que programa financia o projeto?

F- Em que medida as conclusões ou os resultados do projeto podem ter um caráter geral?

G- Estaria o projeto melhor classificado como uma outra atividade científica, tecnológica ou industrial?

É impossível admitir que não foi constatado nenhum dos elementos acima elencados, aos projetos da impugnante. Como pode a autoridade fiscal alegar que os projetos apresentados não possuem objetivos?

No quesito concernente as pessoas que trabalharam no projeto, a impugnante relacionou todas as pessoas que estavam envolvidas nas atividades de pesquisa e desenvolvimento, então como pode tal quesito não ter sido atendido?

O Agente Fiscal relega as atividades de pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, às atividades secundárias ou comuns dentro do contexto da empresa, como se nenhum dos critérios elencados pelo Manual de Frascati fossem atendidos.

Primeiro ponto a ressaltar é que diferente do que possa ser sugerido pelo Agente Fiscal, a pesquisa para desenvolver novos tecidos, malhas, bordados, estampas, roupas com novas composições e estruturas, não é uma tarefa simples e tampouco comum na indústria têxtil. Entretanto, no caso em tela, a inovação é tratada de forma efetiva pela impugnante, pois a mesma busca incessantemente achar meios de desenvolver itens inovadores.

Tanto isso é verdade, que se esse desenvolvimento fosse uma atividade corriqueira e até mesmo secundária no desenvolvimento de seus produtos, como quer fazer crer o Agente Fiscal, a impugnante não manteria setores específicos para tais atividades. Do ponto de vista empresarial (lucro e preço de seus produtos frente à concorrência), não haveria justificativa alguma para a empresa possuir tais setores se os mesmos não fossem capazes de desenvolver produtos diferenciados e inovadores.

A impugnante ao longo do tempo vislumbrou que para manter-se no mercado, obter lucros, gerar empregos e cumprir a sua função social, deveria se diferenciar das demais indústrias têxteis e que isso somente seria possível mediante a inovação em seus produtos. Como resultado do diferencial inovador de seus produtos, a empresa hoje é destaque no setor têxtil, como podemos ver nas inúmeras reportagens e premiações a seguir:

Marca Hering está entre as 25
Marcas Brasileiras mais Valiosas

[...]

Hering novamente entre as
Empresas Mais Admiradas do
Brasil

[...]

Inovação na Cia é pauta do
Portal Mundo RH

[...]

Para onde vai a Hering após quintuplicar de
tamanho

[...]

Hering está novamente entre as
marcas mais valiosas do País

[...]

Tais fatos, demonstram o quão expressiva e imprescindível é a inovação dentro do contexto empresarial da Cia Hering, não sendo obra do acaso a mesma figurar pelo 6º ano consecutivo, como uma das maiores e melhores empresas do Brasil.

Diante de todas essas provas concretas e irrefutáveis, como pode a empresa ser comparada com as demais indústrias do setor têxtil, se ela é destaque na área que atua? E mais, DESTAQUE EM INOVAÇÃO!!

III.1.2 - Produtos Objeto de Inovação Tecnológica.

No relatório do ação fiscal o Agente Fiscal, após comparar as atividades de desenvolvimento da impugnante de forma genérica com as demais empresas do setor, concluiu que:

"O cerne da questão é como se dá esta criação destes novos produtos. Se a empresa, de fato, possuísse instalações e equipamentos específicos para as atividades de inovação tecnológica, bem como tivesse em seus quadros pesquisadores contratados, facilmente comprovaria a realização de pesquisas para o desenvolvimento de inovações tecnológicas, bem como não teria dificuldades para controlar estes dispêndios em contas específicas em sua contabilidade.

Não é o que se verifica. Ao contrário, a empresa parece não possuir critérios consistentes, provavelmente porque as atividades realizadas, na verdade, são muito mais de desenvolvimento de coleção, mesmo que envolvendo novos materiais, cores e texturas, do que de inovação tecnológica.

Fica evidente que os pretendidas atividades de P&D da contribuinte permeiam as de desenvolvimento normal de novas coleções. Os próprios projetos informados nos

Formulários P&D são um tanto genéricos, parecendo mais uma busca pela adequação da Linha de produção às novas coleções."

Para chegar a essa conclusão o Agente Fiscal discorre genericamente sobre o funcionamento das atividades de desenvolvimento de novas coleções de artigos de vestuário na indústria têxtil como um todo, sem contextualizar ou comprovar que a mesma situação ocorre de fato na impugnante.

Essa alegação genérica não causa estranheza, uma vez que a autoridade fiscalizadora não efetuou, diligência até a sede da impugnante, com a finalidade de conhecer os setores ligados ao desenvolvimento de inovação tecnológica da empresa. Ao afirmar que a impugnante não realizou atividades consideradas de pesquisa tecnológica, limita-se apenas a fictamente alegar que a fiscalizada, não possui uma atividade clara de P&D, destacada em sua estrutura organizacional.

Como já evidenciado anteriormente, a impugnante não pode ser comparada com as demais empresas do setor, para fins de afastamento do conceito de inovação tecnológica trazidos pela Lei do Bem e pelo Manual de Frascati. O conceito formado através da utilização desse princípio é equivocado, pois da maneira como está disposto no Relatório de Ação Fiscal, dá-se a entender que a empresa não é inovadora, colocando ela no rol das empresas que apenas acompanham a tendência de moda (modismos de mercado) ou pior ainda, que copiam (adaptam) os produtos lançados pelos seus concorrentes, quando na prática (verdade material), o cenário é totalmente diferente do que foi demonstrado.

III.1.3 - Desafios Tecnológicos.

O Manual de Frascati aduz que não é qualquer atividade Inovadora que pode ser considerada P&D para uso dos benefícios fiscais da Lei nº 11.196/2005, expressando que para que os dispêndios com essas atividades possam ser considerados para fruição dos benefícios fiscais, é fundamental a presença de elemento novo, na medida em que até mesmo o aperfeiçoamento referenciado nos dispositivos legais tem que estar associado à inovação tecnológica e, por conseguinte, deve ser decorrente da agregação de novas funcionalidades ou características ao produto.

O problema aqui é o mesmo relatado anteriormente, qual seja, a autoridade fiscal considerou a impugnante como apenas mais uma empresa do setor têxtil que faz adaptações nos itens de vestuário existentes para adaptá-los aos modismos de mercado, sem agregar novas funcionalidades a esses produtos e tampouco solucionar incertezas científicas.

Para melhor entendimento e mudança de conceito, mister se faz demonstrar a metodologia utilizada para o desenvolvimento dos itens de vestuário pelos setores envolvidos na pesquisa e desenvolvimento, uma vez que a autoridade fiscalizadora aparentemente não levou isso em consideração, ao afirmar que as atividades de P&D da impugnante permeiam as de desenvolvimento normal de novas coleções, ou seja, não possuem um elemento novo como objeto de perseguição, tampouco existem incertezas científicas e desafios tecnológicos a serem superados, bem como inexistência de competências técnicas exigidas e ausência de metodologia para o desenvolvimento dos novos produtos ou ainda, a busca pela melhoria incremental dos produtos já existentes.

O processo de criação das novas linhas passa pela pesquisa de tendências, já que qualquer bem de consumo precisa acompanhar as tendências mercadológicas de modo

a satisfazer seus usuários. Todavia, internamente são desenvolvidas soluções que agregam funcionalidades especiais aos produtos, e sobre esses diferenciais tecnológicos que se apoia de fato a criação dos modelos, buscando diferenciar os mesmos dos concorrentes. Essas adequações exigem um esforço tecnológico constante da equipe de desenvolvimento, que pesquisa e desenvolve novos materiais e formas de aplicação, tornando cada produto uma inovação para a empresa e, em muitos casos, para o mercado.

A metodologia utilizada para a criação dos produtos passa primeiramente pela análise do mapa de coleção, por categoria/grupo de produto, disponibilidade de orçamento para pesquisa e desenvolvimento, que vai direcionar a pesquisa de campo. Ato contínuo é efetuado o cotejamento entre os resultados da pesquisa de campo e o planejado previamente.

Após a pesquisa de campo, inicia-se todo o processo de desenvolvimento dos novos produtos, visando à confecção de protótipos dentro das especificações planejadas (por exemplo: como conseguir desenvolver uma camiseta com tecido tecnologicamente novo, novas cores, com estampa contendo materiais inéditos e que fique dentro de determinada faixa de preço e qualidade). Na etapa seguinte, o setor de pesquisa cadastra nesse sistema próprio todas as especificações referentes aos produtos novos que devem ser criados pela empresa. Posteriormente, os setores de desenvolvimento do produto são acionados para que façam a análise da que está sendo solicitado, a fim de verificar quais recursos serão necessários (humanos, matérias primas, propriedades novas em tintas, desenvolvimento e pesquisa de novas cores e processos para conseguir aplicar, por exemplo, um novo tipo de estampa nas peças de vestuário, pesquisa de novos equipamentos e eventuais mudanças nos existentes).

Como a empresa possui o controle informatizado e integrado de todas as etapas da criação de novos produtos, sabe-se que atualmente trabalha com um índice de 10 a 15% de insucessos no desenvolvimento/criação de novos produtos. Muitas vezes ocasionado por questões de custo, devido à impossibilidade de produção em escala industrial, outras vezes em números menores, por conta do desenho no contexto geral, que fica fora da concepção almejada; outras vezes por conta de distorções e encolhimentos que não são aceitáveis no mercado, outras ainda por conta das cores que ficam fora das especificações solidez (migração de cores para outras áreas da peça, desbotamento por conta da exposição ao sol).

Assim que todos os recursos para criação e desenvolvimento desses novos produtos estão disponíveis, a empresa passa então para a fase de fabricação de protótipos e lotes piloto, com o objetivo de validar se os novos produtos estão em consonância com aquilo que foi solicitado pelos pesquisadores. Por conta disso, são desenvolvidos em laboratório específico, testes de resistência, lavagem, etc., bem como são validadas todas as etapas do processo produtivo mediante fabricação de lote piloto, para averiguar se a empresa vai conseguir produzir esses produtos novos em escala industrial (denominada pela Hering de engenharia simultânea); nessa fase, por exemplo, são efetuados ajustes em maquinários, desenvolvidos novos processos, novos procedimentos, pesquisa para adaptação ou compra de novos equipamentos, etc.

Na etapa posterior, quais os produtos serão lançados e quais serão abandonados, e até mesmo efetuar eventuais modificações nos produtos desenvolvidos. Encerrada essa etapa, todas essas informações são cadastradas no sistema e a pesquisa e desenvolvimento de novos produtos se encerra na Hering.

Diante disso, e de tudo o que foi alegado até o momento, é evidente que a impugnante realizou atividades de pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, elegíveis para utilização dos incentivos fiscais da Lei do Bem.

Por força dessas evidências, como podem as atividades da impugnante ser consideradas apenas desenvolvimento de itens de vestuário para atender aos modismos exigidos pelo mercado consumidor? Cabe frisar que a inovação na empresa não ocorre em episódios esporádicos, mas sim de forma sistêmica.

Tanto isso é verdade, que a empresa obteve aprovação de TODOS os seus projetos pelo Ministério da Ciência, Inovação e Tecnologia.

A CIA HERING vem desenvolvendo diversas pesquisas com foco em utilizar novos materiais e desenvolver estruturas de malhas/tecidos, visando conforto, qualidade, redução de custo e sustentabilidade.

III.1.4 - Estrutura Física e Recursos Humanos Utilizados Nas Ações Inovadoras:

O Agente Fiscal, com base tão somente na relação de itens do imobilizado, relata que a impugnante não possui instalações e equipamentos destinados às atividades de pesquisa.

Aqui mais uma vez o Relatório de Ação Fiscal faz crer, de maneira equivocada, de que as atividades desenvolvidas por esses setores são tão somente de desenvolvimento de coleções, sem que haja atividades de pesquisa e desenvolvimento envolvidas nesse processo.

A realidade é bem diferente do cenário simplista que se tentou ilustrar no referido relatório. Nele, a autoridade fiscal tenta criar a ilusão de que não há risco tecnológico algum envolvido nessa atividade "corriqueira". Que basta a definição de qual "modismo" a empresa vai seguir, para que de forma quase que automática, os departamentos de desenvolvimento projetem os novos itens, iniciando-se então um novo ciclo, que ocorrerá da mesma forma descrita.

Ao que parece a autoridade fiscal, sem ter visitado as instalações da impugnante, entendeu que essa é a metodologia adotada para o desenvolvimento dos produtos. Se esse entendimento torpe persistir, de fato não há que se falar em inovação tecnológica, pois não se vislumbram nesse relato as incertezas científicas, os elementos novos e tampouco algum risco tecnológico envolvido nessa atividade.

Diante da infundada alegação, faz-se necessário evocar o princípio da verdade material, uma vez que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário.

O princípio da verdade material é o pilar que sustenta o processo administrativo fiscal, sendo uma decorrência do princípio da legalidade. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário. Para garantir essa legalidade, o julgador deve buscar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma, uma vez que é a legalidade do lançamento ou da autuação que está em jogo.

Sobre a observância do princípio da verdade material no processo administrativo fiscal, oportuno o seguinte acórdão:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL - NULIDADE - A não apreciação de documentos juntados aos autos depois da impugnação tempestiva e antes da decisão fere o princípio da verdade material, com ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento. Preliminar acolhida. Recurso provido. (Acórdão n.º 103-19789, do 1.º Conselho de Contribuintes, publicado no D.O.U. de 11/02/99).

Na prática, as atividades de pesquisa e desenvolvimento da impugnante, ocorrem mediante adoção da metodologia descrita no item III 1.4, nos setores de Produto Hering, Produto Puc, Planejamento de Marcas, Desenvolvimento de Artes, Laboratório e Engenharia de Produto.

É necessário também descrever a função dos protótipos e das amostras dentro do ambiente de pesquisa e desenvolvimento da impugnante. Como já foi relatado anteriormente e em todos os formulários enviados ao MCT1 nestes períodos, esses itens são desenvolvidos em local específico dentro da empresa. Os protótipos são os primeiros itens montados de um projeto, com a finalidade de verificar na prática se foi possível alcançar a inovação desejada. As amostras, por sua vez, são reproduções em maior escala dos protótipos, servindo de lote piloto, ou seja, tem o objetivo de testar a viabilidade de produção dos mesmos para efetiva venda. Esses procedimentos são realizados quantas vezes for necessário após ajustes diversos, até que seja atingido o objetivo final do projeto ou até mesmo se verifique a impossibilidade de produção. Apenas após a verificação de sucesso ou insucesso e que se encerra o projeto, liberando o produto para venda ou não.

No Relatório de Ação Fiscal, há a equivocada informação de que as "supostas" atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica não foram executadas em setores exclusivos de inovação, mas em departamentos que realizavam atividades mistas (inovadoras e de produção).

Importante destacar, é que embora a autoridade fiscal afirme por diversas vezes que a impugnante não inovou, ainda que de forma parcial, ela admite que tais departamentos realizaram atividades inovadoras.

III.1.5 - Controle e Gastos com P&D

O ente fiscalizador nesse item aduz que inexistem contas contábeis específicas para controle dos dispêndios.

Os incentivos fiscais à inovação tecnológica foram instituídos pela Lei n.º 11.196 de 21 de novembro de 2005, com a finalidade de estimular a pesquisa e o desenvolvimento de inovação tecnológica no país e nas empresas.

A definição do que é inovação tecnológica, segundo o art.17, § 1º da referida lei é a seguinte:

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

produto ou processo que implique melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado."

Para fruição do benefício é necessário que o contribuinte cumpra alguns requisitos, tais como, possuir lucro, possuir certidão de regularidade fiscal e registrar os dispêndios com inovação em CONTAS ESPECÍFICAS.

Conforme já aduzido, o Ministério da Ciência e Tecnologia listou o contribuinte como empresa beneficiária dos incentivos fiscais, lembrando que é o único órgão capaz de confirmar se existe ou não inovação de produto/processo, não cabendo a RFB opinar sobre o assunto.

Uma vez que não há dúvidas de que o contribuinte desenvolveu atividades de pesquisa e desenvolvimento tecnológico, o único ponto que necessita ser esclarecido é quanto ao controle contábil em contas específicas.

O mesmo diploma legal (Lei nº 11.196/2005), em seu art. 22, assim prevê:

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

I - serão controlados contabilmente em contas específicas;

(...) Grifamos

Como é possível verificar, no próprio texto da Lei é utilizado o plural "CONTAS ESPECÍFICAS", exatamente para que a empresa, possa atender as normas contábeis, bem como aos requisitos para utilização dos incentivos fiscais, ou seja, possa fazer os lançamentos dos dispêndios em contas específicas e ao mesmo tempo possa fazer isso por centro de custos.

Caso o legislador quisesse que empresa utilizasse apenas uma conta contábil específica, teria assim disposto na lei "I - serão controlados contabilmente em conta específica", porém não foi isso que ocorreu. O legislador, determinou que pudessem ser utilizadas CONTAS ESPECÍFICAS, para que os contribuintes pudessem atender as normas contábeis, a legislação do incentivo fiscal, bem como verificar a exatidão dos seus resultados por centro de custo.

O objetivo era que a fiscalização, ao verificar os dispêndios de inovação, pudesse encontrar cada valor informado em suas respectivas contas específicas, e foi exatamente este o procedimento adotado pelo contribuinte.

A documentação em anexo apresentada está de acordo com o que prevê a Lei 11.196/2005, no tocante a contabilização dos dispêndios com gastos de inovação, em CONTAS ESPECÍFICAS, não tendo razão alguma para a glosa do crédito com base nesta alegação infundada.

Segundo estudo elaborado pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Ipecafi), aprovado e divulgado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e referendado pela Comissão de Valores Mobiliários, a Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

O Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (p.30 e 31). ao discorrer sobre os objetivos da contabilidade preceitua que:

"O objetivo principal da Contabilidade, portanto, é o de permitir, a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, mim sentido estático, bem como fazer inferências futuras.

...

Para a consecução desse objetivo da Contabilidade e dentro principalmente do contexto companhia aberta/usuário externo, dois pontos importantes se destacam:

1º) ...

2º) A Contabilidade possui um grande relacionamento com os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio, mas, não raro, a forma jurídica pode deixar de retratar a essência econômica. Nessas situações, deve a Contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, a essência ao invés da forma."

Para atingir o objetivo principal da contabilidade, o contribuinte adotou a sistemática de contabilização por centro de custos, ou seja, as contas contábeis apresentadas, são na verdade um resumo de inúmeras contas contábeis específicas, decorrentes de centros de custos específicos, o que torna a contabilidade da empresa um instrumento hábil, capaz de prover seus usuários mm maior precisão, acuracidade e confiabilidade.

Quando intimado para apresentara memória de cálculo dos valores dos dispêndios com inovação tecnológica, a impugnante apresentou memória de cálculo indicando os valores e as respectivas CONTAS CONTÁBEIS ESPECÍFICAS em que foram registrados tais lançamentos.

A autoridade fiscalizadora, ao analisar as tabelas apresentadas, não levou em consideração, e sequer cogitou a hipótese de que o contribuinte possui um sistema contábil composto por centros de custos, e que as contas existentes no Plano de Contas da empresa, devem ser replicadas por centro de custo, o que não altera as informações em CONTAS ESPECIFICAS.

A tabela apresentada expressa justamente o valor lançado nas contas específicas dos centros de custos específicos, que serviram para controle dos dispêndios com as atividades de inovação tecnológica.

O sistema contábil do contribuinte é composto por mais de 500 (quinhentos) centros de custos, e todos possuem uma estrutura de Plano de Contas. fato que levou o agente fiscal a concluir equivocadamente (por considerar apenas o Plano de Contas), que o contribuinte não controlou os dispêndios em contas contábeis específicas.

A utilização de centros de custos por parte de uma empresa, do tamanho da CIA Hering, é fundamental para a correta apuração e controle dos gastos, e o fato de ter contas contábeis específicas, para cada centro de custo, não tira sua característica de contas específicas, e dizer o contrário é no mínimo descabido.

A adoção de centros de custos facilita a apuração dos gastos relacionados com os vários setores da empresa, inclusive neste caso, em especial com as atividades de inovação tecnológica.

Os centros de custos são constituídos por setores da empresa que executam atividades homogêneas, permitindo assim a correta apuração dos gastos por atividade

e setor, ou seja, a contabilidade do contribuinte está de acordo com as Resoluções CFC nº 750/93 e CFC nº 1282/10.

[...]

Muito embora as contas contábeis contenham valores superiores aos utilizados pela empresa, fato que demonstra claramente que a mesma poderia ter se utilizado de valores maiores de incentivo, uma vez que a atividade dos setores envolvidos é predominantemente de desenvolvimento, cabe expor o que segue:

No ano de 2011 de forma detalhada, e a seguir de forma resumida. O centro de custo utilizado para utilização do benefício, conforme já mencionado em relatórios anteriores prestados a Receita Federal do Brasil, foi o 63005 - Laboratório, segue ANEXO I a este relatório o demonstrativo.

Conforme dispõe no relatório do órgão fiscalizador, o valor total das contas mencionadas como utilizadas é de R\$ 1.005.173,00, como também é possível visualizar no ANEXO I. Ocorre que para a utilização do benefício não foram considerados os seguintes colaboradores:

Flil	Nome Filial	C.Custo	Nome C.Custo	Nome	Salários+Encargos
7,00	Itororó - SC	63005	Laboratorio	Heraldo Biegn Vieira	103.410,97
7,00	Itororó - SC	63005	Laboratorio	Vivien Rosbach	21.910,28
7,00	Itororó - SC	63005	Laboratorio	Mariete Braga Campos	22.318,28
					147.639,53

Para chegar-se ao valor de recursos humanos utilizados no relatório de PD&I de 2011, é necessário subtrair do valor total das referidas contas, o valor de R\$ 147.639,53 não considerado para fins de incentivo, apesar do envolvimento com atividade de desenvolvimento, conforme cálculo a seguir:

CÁLCULO DE SALÁRIOS E ENCARGOS	
TOTAL DAS CONTAS	1.005.173,00
COLABORADORES NÃO CONSIDERADOS	147.639,53
TOTAL PD&I	857.533,47

Com base na documentação auxiliar é possível identificar os mesmos em sua integralidade, sendo possível compreender quais os colaboradores foram considerados e seus respectivos gastos.

Quanto aos valores utilizados como despesas de materiais, ao que se verifica não houve nenhum questionamento por parte do Agente Fiscalizar, e mesmo assim os mesmos foram glosados. Cabe reiterar os valores utilizados de materiais:

Descrição Conta Contábil	Mat. Manutenção P&D	Mat. Gerais P&D	Amostras P&D	Total P&D
Nº Conta contábil	42180011	42180008	42180015	
Laboratório - 63005	856,25	68.591,20	150,20	69.597,65
Total	856,25	68.591,20	150,20	69.597,65

Dessa forma, o valor total de dispêndios a serem considerados no ano de 2011 é:

Total MP P&D	Salários P&D	TOTAL
69.597,65	800.257,85	869.855,50
69.597,65	800.257,85	869.855,50

Dispêndios Deduzidos	60%	521.913,30
-----------------------------	------------	-------------------

No que diz respeito a 2012, os centros de custo utilizados foram:

Número do Centro de Custo	Nome do Centro de Custo	PERCENTUAL DE UTILIZAÇÃO
12001	Produto Hering	80% das horas
13001	Produto Puc	5% das horas
25001	Planejamento de Marcas	35% das horas
63005	Laboratório	40% das horas
67002	Des. Artes Bom Retiro	40% das horas

Segue detalhamento da distribuição e utilização dos valores:

Nº CENTRO DE CUSTO	NOME CENTRO DE CUSTO	UTILIZAÇÃO	VALOR TOTAL DAS CONTAS CONFORME RFB	VALOR CONSIDERADO PELA HERING	AJUSTE	VALOR UTILIZADO ³
12001	Produto Hering	80%	1.421.788,85	1.421.788,85	-	1.137.431,08
13001	Produto Puc	5%	408.138,08	408.138,08	-	20.406,90
25001	Planejamento de Marcas	35%	749.180,66	749.180,66	-	262.213,23
63005	Laboratório	40%	1.083.170,90	1.076.286,21	6.884,69	430.514,48
67002	Des. Artes Bom Retiro	40%	2.724.345,19	2.703.202,47	21.142,72	1.081.280,99
	TOTAL		6.386.623,68	6.358.596,27	28.027,41	2.931.346,69

1- No centro de custo 63005 não foi considerado como dispêndio o valor da conta "42110002 - Salários de Estagiários" de R\$ 6.884,69 e no centro de custo 67002 foram desconsideradas as contas "42110002 - Salários de estagiários" de R\$ 3.903,41 e a conta "42110003 - Horas Extras" no valor de R\$ 17.239,31".

O detalhamento de horas por colaborador e valor de cada um está no ANEXO I.

No que diz respeito aos valores utilizados como materiais de consumo, a mesma regra de percentuais aplicada para salários, foi aplicada às contas contábeis de materiais de consumo nos projetos e nas contas contábeis.

2012 - VALOR UTILIZADO PELA HERING					
Descrição Conta Contábil	Mat. Manutenção P&D	Mat. Gerais P&D	Amostras P&D	Am. Prod. P&D	Total P&D
Nº Conta contábil	42180011	42180008	42180015	42180019	
Centro de Custos					
Produto Hering - 12001	-	16.636,58	32.603,79	3.173.172,74	3.222.413,12
Produto Puc - 13001	-	-	1.368,73	30.242,63	31.611,37
Planejamento de Marcas - 25001	-	766,35	-	-	766,35
Laboratório - 63005	919,72	8.752,69	267,93	-	9.940,44
Des. Artes Bom Retiro - 67002	3.713,54	13.549,70	-	-	17.263,24
Total	4.633,26	39.725,62	34.243,45	3.193.415,38	3.272.014,71

2012 - VALOR DAS CONTAS CONTÁBEIS					
Descrição Conta Contábil	Mat. Manutenção P&D	Mat. Gerais P&D	Amostras P&D	Am. Prod. P&D	Total P&D
Nº Conta contábil	42180011	42180008	42180015	42180019	
Centro de Custos					
Produto Hering - 12001	-	(20.795,73)	40.754,74	3.956.465,93	3.986.424,94
Produto Puc - 13001	-	(1.858,32)	27.374,68	404.852,64	430.369,00
Planejamento de Marcas - 25001	-	2.189,56	-	-	2.189,56
Laboratório - 63005	2.299,31	21.892,47	669,82	-	24.861,60
Des. Artes Bom Retiro - 67002	9.283,85	33.924,25	-	-	43.208,10
Total	11.583,16	35.342,23	68.799,24	4.371.318,57	4.407.043,20

2012 - PERCENTUAL UTILIZADO SOBRE A CONTA					
Descrição Conta Contábil	Mat. Manutenção P&D	Mat. Gerais P&D	Amostras P&D	Am. Prod. P&D	Total P&D
Nº Conta contábil	42180011	42180008	42180015	42180019	
Centro de Custos					
Produto Hering- 12001	0%	-80%	80%	80%	80%
Produto Puc - 13001	0%	0%	5%	5%	5%
Planejamento de Marcas - 25001	0%	35%	0%	0%	35%
Laboratório - 63005	40%	40%	40%	0%	40%
Des. Artes Bom Retiro - 67002	40%	40%	0%	0%	40%

No ano de 2013 houve uma mudança no critério de utilização do benefício, não foram consideradas as: contas contábeis conforme mencionado na resposta ao termo de intimação. Cabe salientar que em 2013 a empresa optou, por considerar apenas o centro de custos Engenharia de produto - 63001, em razão do tipo de projeto de inovação referido no relatório ao MCTI e mudanças ocorridas nos setores. Além disso, considerou o valor de salário nominal de cada colaborador multiplicado pelo percentual de 40%, ou seja, apenas do total de horas no ano dedicadas a PD&I. O detalhamento do item está no ANEXO I.

Em relação aos materiais de consumo a mesma regra utilizada no ano de 2012 foi utilizada em 2013, considerado o percentual de 40% para utilização das horas, foi utilizado o percentual de 40% das contas de consumo. Conforme segue tabela:

2013 - VALOR UTILIZADO PELA HERING				
Descrição Conta Contábil	Recebimento de Desenvolvimento	Mat. Gerais P&D	Amostras P&D	Total P&D
Nº Conta contábil	42180100	42180008	42180012	
Centro de Custos				
Produto Hering- 12001	527.322,40			527.322,40
Produto Puc - 13001	349.455,18			349.455,18
Planejamento de Marcas - 21022	239.076,57			239.076,57
Engenharia de Produto - 63001	214,46	7.660,08	34.597,23	42.471,77
Laboratório - 63005		8.302,42		8.302,42
Des. Artes Bom Retiro - 67002		18.910,44		18.910,44
Total	1.116.068,62	34.872,94	34.597,23	1.185.538,79

2013 - VALOR DAS CONTAS CONTÁBEIS				
Descrição Conta Contábil	Recebimento de Desenvolvimento	Mat. Gerais P&D	Amostras P&D	Total P&D
Nº Conta contábil	42180100	42180008	42180012	
Centro de Custos				
Produto Hering- 12001	1.318.386,00	(6.610,83)		1.311.695,17
Produto Puc - 13001	873.637,96	1.119,55		874.757,51
Planejamento de Marcas - 21022	597.691,43	1.044,46		598.735,89
Engenharia de Produto - 63001	536,15	19.150,19	81.493,07	104.179,41
Laboratório - 63005		28.756,05		28.756,05
Des. Artes Bom Retiro - 67002				

		47.276,11		47.276,11
Total	2.790.171,54	82.735,53	84.493,07	2.957.400,14
2013 - PERCENTUAL UTILIZADO SOBRE A CONTA				
Descrição Conta Contábil	Recebimento de Desenvolvimento	Mal Gerais P&D	Amostras P&D	Total P&D
Nº Conta contábil	42180100	42180000	42180012	
Centro de Custos				
Produto Hering- 12001	40%	0%	0%	40%
Produto Puc - 13001	40%	0%	0%	40%
Planejamento de Marcas - 21022	40%	0%	0%	40%
Engenharia de Produto - 63001	40%	40%	40%	40%
Laboratório - 63005	0%	40%	0%	40%
Des. Artes Bom Retiro - 67002	0%	40%	0%	40%

Todos os esclarecimentos sobre os critérios de utilização os benefícios foram prestados ao agente fiscal, através de respostas durante a realização da auditoria, entretanto, conforme apontando anteriormente, aparentemente algumas informações não foram levadas em consideração, ou então por falta de conhecimento das instalações onde ocorrem as atividades de pesquisa e desenvolvimento, houve interpretação diversa da situação de fato (verdade material).

Ora, o contribuinte atendeu todas as legislações, da forma como adotou seu plano de contas. Está contabilizando seus gastos de acordo com a legislação acima, bem como realizando todos os registros em contas específicas, conforme dispõe a legislação da Inovação Tecnológica.

Por entender que está contabilizando corretamente todos os dispêndios de inovação, o contribuinte não pugna pela reclassificação das contas, mas se este órgão entender que são necessários ajustes, os mesmos poderão ser realizados, muito embora já estejam classificados em "contas específicas".

Nesse sentido o próprio Órgão federal se manifestou, como segue:

<p>EMENTA: 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 feita. Artigo 14, do Decreto nº.5.798, de 2006. ACÓRDÃO Nº 12-44550 de 16 de Marco de 2012. 8ª Turma. Grifamos.</p>
--

EMENTA: INCENTIVO À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. CONDIÇÕES PARA DEDUÇÃO NÃO PREENCHIDAS. É indevida a dedução, para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica (P&D) classificáveis como despesas operacionais, se o Ministério da Ciência e Tecnologia avaliou como incompletas as informações no relatório que a empresa lhe apresentou e como não sendo de P&D os dispêndios e se a RFB, ao analisar a contabilidade e documentação, concluiu que além de não estarem controlados contabilmente em contas específicas, tampouco apontavam para atividades de P&D. INCENTIVO À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. DESPESAS DE PESSOAL NÃO EXCLUSIVO. Se a alegada dedicação parcial de tempo de funcionários de produção a P&D, não alocados exclusivamente à pesquisa, não estiver devidamente evidenciada por meio de registros, documentação e contabilização em contas específicas e reconhecida pelo MCT, não pode a RFB aceitar tais dispêndios como passíveis de dedução como incentivo à inovação tecnológica. ACÓRDÃO Nº 06-33322 de 25 de Agosto de 2011. 2ª Turma.

Resumidamente é possível afirmar que:

- O Contribuinte realizou gastos com inovação tecnológica;
- O Ministério da Ciência e Tecnologia reconheceu as inovações, o que - permitiu ao contribuinte utilizar o benefício instituído pela Lei 11.196/2005;
- O Contribuinte controlou em contas específicas, apresentando as comprovações em anexo;
- A Receita Federal não reconheceu o crédito pleiteado, por entender (erroneamente), que o contribuinte não controlou os gastos em contas específicas, o que motivou a presente manifestação de inconformidade.

Todas as explicações e informações referentes ao funcionamento dos setores envolvidos nas atividades de P&D já foram evidenciadas pela impugnante nos itens anteriores, de maneira que a autoridade fiscal está desconsiderando os relatórios de gastos com P&D apresentados, por conta da percepção incorreta de que a empresa não desenvolveu atividades de P&D, embora, como já mencionado, ao final ela admita que ocorreram atividades de P&D.

Os relatórios apresentados, representam de fato a totalidade dos dispêndios com P&D utilizados para o cálculo dos benefícios fiscais. A Impugnante utilizou a totalidade dos gastos apresentados, justamente por possuir em sua estrutura departamentos específicos destinados a pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica.

A autoridade fiscal, por não ter visitado as instalações da impugnante, tenta mais uma vez imprimir a ideia de que ela é uma empresa como as demais do setor, aludindo que é usual as empresas realizarem ações inovadoras em setores não específicos e é igualmente ordinário os pesquisadores não se dedicarem exclusivamente às atividades inovadoras. Tal afirmação deve ser desconsiderada, pois não condiz com a realidade da empresa, uma vez que essa possui setores específicos, com pesquisadores específicos para as atividades de pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica.

Como o próprio ente fiscalizador afirmou, a mesma lógica deve ser utilizada para os materiais consumidos, uma vez que a impugnante por possuir setores específicos, ao requisitar materiais que serão utilizados nas atividades de pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica, tais registros de consumo são lançados em como consumo daqueles setores.

Demonstra-se novamente aqui o resumo dos gastos por projeto de inovação desenvolvidos nos períodos fiscalizados, cuja abertura consta nas planilhas e relatórios enviados ao Agente Fiscal quando de sua solicitação:

Ano-calendário	Formulário P&D		
	Recursos Humanos	Material de consumo	Total
2011	857.533,47	69.597,65	927.131,12
2012	2.931.846,69	3.272.014,71	6.203.861,40
2013	907.882,12	1.185.538,78	2.093.420,90

A Impugnante de fato consumiu em suas atividades de pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica o valor de R\$ 9.224.413,42, conforme demonstrou nos relatórios específicos de consumo apresentados durante o curso da fiscalização e que são novamente apresentados no Anexo I desta impugnação.

Diante de tudo isso, como pode a impugnante ser penalizada, se cumpriu com todos os requisitos da legislação para utilização dos incentivos fiscais da Lei do Bem?

IV - DOS PEDIDOS

À VISTA DO EXPOSTO, e demonstradas as condições necessárias, requer seja acolhida a presente impugnação para o fim de:

a) Reconhecer as preliminares de mérito, para declarar a nulidade do auto de infração;

b) No mérito, seja declarada a improcedência do lançamento, cancelando-se o crédito tributário, nos termos da fundamentação supra;

c) caso não se entenda que o uso de centros de custos se encaixa no preceito de "separação por subtítulos" estabelecido pela norma, o que não se espera, seja concedido ao contribuinte o direito de reclassificar suas contas para atendimento aos preceitos determinados, em atenção ao princípio da verdade material, visto a lícita utilização dessas despesas, fato que não se pode olvidar, ou subsidiariamente a abertura de prazo para diligências legais visando a comprovação do órgão fiscalizador.

Termos em que,

Pede deferimento.

[...]

ANEXO I - DEMONSTRAÇÃO DE CÁLCULO (HORAS POR COLABORADOR);

ANEXO II - FORMULÁRIOS ENVIADOS AO MCTI;

ANEXO III - RELATÓRIOS MENSIS (APROVAÇÃO DO PROJETO);

ANEXO IV - RELAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS.

ANEXO V - AMOSTRAGEM DE DOCUMENTO DE DESENVOLVIMENTO.

Quando da decisão da Delegacia de origem, o acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

IRPJ E CSLL. INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. DISPÊNDIOS. BENEFÍCIO FISCAL. CONDIÇÕES.

Na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os dispêndios com pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica somente poderão ser deduzidos do lucro líquido se forem controlados contabilmente em contas específicas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE E CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Está afastada a hipótese de nulidade do lançamento quando o auto de infração, lavrado por pessoa competente, atende a todos requisitos legais e possibilita ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa.

IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE MOTIVOS E PROVAS.

Aplicam-se as regras processuais previstas no Decreto n.º 70.235, de 1972, à impugnação, a qual deve mencionar os pontos de discordância e os motivos de fato e de direito em que se fundamentam esses pontos, além das razões e provas que possuir.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

Falece competência à autoridade julgadora para apreciação de aspectos relacionados com a inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas tributárias, devendo, no julgamento de primeira instância, serem observadas as normas legais e regulamentares, assim como o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência quando desnecessário e prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, interpôs a Contribuinte recurso a esse Conselho alegando em síntese:

I – preliminarmente, nulidade do auto de infração por ausência de fundamentação;

II – mérito

1 – que apesar de a fiscalização reconhecer a sua incompetência para análise sobre qual projeto seria elegível pelo benefício fiscal e sem visitar as instalações da recorrente, apenas considerou que não haveria separação adequada sobre a produção normal e aquela com inovação tecnológica;

2 – explicita cada um dos setores e o dispêndio com inovação tecnológica e os bens do ativo imobilizado. Junta ao recurso várias fotos do maquinário e os setores explicando cada uma das etapas de desenvolvimento.

3 – Controle e gastos com P&D

O sistema contábil da contribuinte é composto por mais de 500 (quinhentos) centros de custos, e todos possuem uma estrutura de Plano de contas, fato que levou o agente fiscal a concluir equivocadamente (por considerar apenas o plano de contas), que o contribuinte não controlou os dispêndios em contas contábeis específicas.

A utilização de centro de custos por parte de uma empresa, do tamanho da CIA Hering, é fundamental para a correta apuração e controle de gastos, e o fato de ter as contas contábeis específicas, para cada centro de custos, não tira sua característica de contas específicas.

Argui ainda que resumidamente é possível afirmar:

“1 – Que a contribuinte realizou gastos com inovação tecnológica;

2- Que o Ministério da Ciência e Tecnologia reconheceu as inovações, o que – permitiu a contribuinte utilizar o benefício instituído pela Lei 11.196/2005;

3 – Que a contribuinte controlou em contas específicas, apresentando as comprovações em anexo;

4 – Que a Receita Federal do Brasil não reconheceu o crédito pleiteado, por entender (erroneamente), que o contribuinte não controlou os gastos em contas específicas, o que motivou a presente manifestação de inconformidade (sic).”

Por fim, importante salientar que a contribuinte repetiu as razões de sua impugnação e, também, como feito anteriormente quando da sua impugnação, requereu, “caso não se entenda que o uso de centro de custos se encaixa no preceito de “separação por subtítulos” estabelecido pela norma, o que não se espera, seja concedido ao contribuinte o direito de reclassificar suas contas para atendimento aos preceitos determinados, em atenção ao princípio da verdade material, visto a lúdima utilização dessas despesas, fato que não se pode olvidar, ou subsidiariamente a abertura de prazo para diligências legais visando a comprovação do órgão fiscalizador.”

Este é o relatório do essencial.

Voto

Conselheira Letícia Domingues Costa Braga, Relatora.

Cuidam os autos de lançamento de IRPJ e CSLL nos anos-calendários de 2011 a 2013, em função de exclusões supostamente indevidas referentes à dispêndio com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, previstos na Lei n.º 11.196/2005.

Tendo em vista a similitude entre a peça impugnatória e o recurso interposto, utilizo-me da faculdade do art. 57, §3º do Regimento Interno desse Conselho e reproduzo as razões do acórdão recorrido, completando-o a seguir:

DA PRELIMINAR DE NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

A CIA. HERING requer, em vários trechos de sua impugnação, a nulidade dos autos de infração lavrados nesta ação e alega, entre outras coisas, afronta a princípios constitucionais e desrespeito à legislação. Transcrevem-se alguns trechos da peça de defesa para exemplificar:

II - QUESTÕES PRELIMINARES AO MÉRITO:

Antes de ingressar no mérito da questão, cumpre ressaltar os vícios insanáveis de natureza formal que ensejam a nulidade do presente auto de infração.

Com efeito, é nulo o auto de infração que ora se hostiliza, em face da sua manifesta impropriedade, especialmente por inexistência de justa causa para a sua lavratura contra a impugnante, por inocorrência de qualquer ilicitude, mormente no que tange às alegações contidas no processo administrativo.

[...]

Inexistindo justa causa para a lavratura do auto de infração sob impugnação, ilegítimo e nulo se apresenta a proposta de lançamento que ora se hostiliza, cuja pretensão esta eivada de nulidade absoluta, inviabilizando por completo o procedimento fiscal, posto que a impugnante jamais infringiu os dispositivos legais inseridos no auto de Infração, que deve ser anulado desde seu nascedouro em face da sua impropriedade como lançamento.

[...]

IV - DOS PEDIDOS

À VISTA DO EXPOSTO, e demonstradas as condições necessárias, requer seja acolhida a presente impugnação para o fim de:

a) Reconhecer as preliminares de mérito, para declarar a nulidade do auto do infração;

[...]

A esse respeito, convém salientar que o Decreto n.º 7.574, de 2011, estabelece em seu artigo 12 que os despachos e as decisões administrativas em âmbito federal somente serão nulos se lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa:

Art. 12. São nulos (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 59):

I - os atos e os termos lavrados por pessoa incompetente; e

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Note-se que no presente caso não é possível reconhecer nenhuma dessas hipóteses: os autos de infração foram lavrados por autoridade competente e o direito de defesa foi exercido sem limitações até a regular apresentação da impugnação ora analisada.

Ocorre ainda que, como já visto, salvo as exceções expressas na legislação tributária, as quais não se amoldam ao presente caso, a arguição de inconstitucionalidade não é oponível na esfera administrativa. Apreciação de inconstitucionalidade de norma é atribuição exclusiva do Poder Judiciário, conforme arts. 97 e 102 da CF/88.

As decisões judiciais e acórdãos juntados à impugnação têm força entre as partes e nos exatos limites em que as questões principais foram decididas, a teor dos arts. 503 e 506 do CPC/20151. Portanto, não vinculam esta instância administrativa, a qual está adstrita ao princípio da legalidade.

Como se pode constatar nos autos e no Relatório Fiscal, foram oportunizadas à interessada prorrogações de prazo ao longo da ação fiscal e prestadas informações a respeito da documentação exigida nas intimações. Da mesma forma, os esclarecimentos e documentos necessários foram individualizados em planilhas entregues junto com os termos de intimação.

Ademais, os valores lançados encontram-se fundamentados e detalhados nos Autos de Infração, no Relatório Fiscal, no Anexo 01 e nos demais termos e documentos que instruem os autos. O Relatório Fiscal descreveu com clareza e de forma detalhada todas as irregularidades apuradas ao longo da auditoria, e foram explicitados os critérios de apuração e os motivos e fundamentos legais que ampararam os lançamentos tributários, incluindo a Lei nº 11.196/2005, o Decreto nº 5.798/2006 e a IN RFB nº 1.187/2011, dentre outros.

Como se vê, a CIA. HERING teve pleno conhecimento dos fundamentos dos autos de infração, incluindo o enquadramento legal, e pôde exercer sem qualquer restrição o seu direito de defesa, mostrando-se portanto improcedente seu pedido de nulidade das autuações em questão.

DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AO BENEFÍCIO FISCAL EM QUESTÃO

Antes de adentrar nos textos legais específicos sobre os incentivos fiscais para a inovação tecnológica, importa consignar que as regras que versam sobre benefícios fiscais, pela sua natureza exoneratória, representam uma exceção à regra geral de tributação, devendo ser interpretadas de modo "literal", porquanto se conformam em um incentivo ou benefício fiscal implementado pelo Estado. Este princípio está expressamente inserido na Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), em seu art. 111. Ao ensejo:

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.

A partir do balizamento fixado pelo art. 111 do CTN e para melhor compreensão do litígio, passamos a abordar os principais textos legais que tratam do benefício fiscal em questão, começando com a lei que o instituiu - Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, denominada de "Lei do Bem" (reproduzem-se alguns trechos - destaques nossos):

Lei nº 11.196/2005 - Lei do Bem:

[...]

CAPÍTULO III

DOS INCENTIVOS À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA

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;

[...]

§ 1º Considera-se inovação tecnológica a concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado.

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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.

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.

[...]

A Lei do Bem foi regulamentada pelo Decreto n.º 5.798, de 7 de junho de 2006, do qual transcrevemos alguns dos dispositivos de interesse (destacamos):

Decreto n.º 5.798/2006 - Regulamenta os incentivos fiscais às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, de que tratam os arts. 17 a 26 da Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005:

[...]

Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a pessoa jurídica, relativamente às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, poderá utilizar de incentivos fiscais, conforme disciplinado neste Decreto.

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

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

II - pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, as atividades de:

a) pesquisa básica dirigida: [...];

b) pesquisa aplicada: [...];

c) desenvolvimento experimental: [...];

d) tecnologia industrial básica: [...]; e

e) serviços de apoio técnico: aqueles que sejam indispensáveis à implantação e à manutenção das instalações ou dos equipamentos destinados, exclusivamente, à execução de projetos de pesquisa, desenvolvimento ou inovação tecnológica, bem como à capacitação dos recursos humanos a eles dedicados;

III - pesquisador contratado: o pesquisador graduado, pós-graduado, tecnólogo ou técnico de nível médio, com relação formal de emprego com a pessoa jurídica que atue exclusivamente em atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica; e

[...]

Art. 3º 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 § 1º deste artigo;

[...]

Art. 4º A dedução de que trata o inciso I do caput do art. 3º aplica-se também para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

[...]

Art. 8º Sem prejuízo do disposto no art. 3º, a partir do ano-calendário de 2006, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor corresponde a até sessenta por cento da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesas pela legislação do IRPJ, na forma do inciso I do caput do art. 3º.

[...]

Art. 10. Os dispêndios e pagamentos de que tratam os arts. 3º ao 9º:

I - deverão ser 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 art. 3º deste Decreto.

[...]

Art. 12. O gozo dos benefícios fiscais ou da subvenção de que trata este Decreto fica condicionado à comprovação da regularidade fiscal da pessoa jurídica.

Art. 13. O descumprimento de qualquer obrigação assumida para obtenção dos incentivos de que trata este Decreto, 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 multa e de juros, de mora ou de ofício, previstos na legislação tributária, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

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.

[...]

A Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB é o órgão responsável, entre outras coisas, pela arrecadação tributária federal, o que inclui obviamente o IRPJ e a CSLL. Tanto a Lei nº 11.196/2005 quanto o Decreto nº 5.798/2006 vinculam o direito ao benefício fiscal em questão à observância da legislação do IRPJ, bem como estipulam a obrigatoriedade de disponibilização da documentação relativa à utilização

desses incentivos à fiscalização da RFB. Desse modo, este órgão emitiu a Instrução Normativa - IN RFB n.º 1.187, de 29 de agosto de 2011, para disciplinar os incentivos fiscais às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica. Seguem alguns de seus dispositivos:

IN RFB n.º 1.187/2011:

[...]

Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina os incentivos fiscais às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de que tratam os arts. 17 a 26 da Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005, relativamente à apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

[...]

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

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

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

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

[...]

Art. 5º Para fins do disposto no art. 4º, poderão ser considerados os seguintes dispêndios:

I - os salários e os encargos sociais e trabalhistas de pesquisadores e de pessoal de prestação de serviço de apoio técnico de que tratam a alínea "e" do inciso II e o inciso III do art. 2º;

II - a capacitação de pesquisadores e de pessoal de prestação de serviços de apoio técnico de que tratam a alínea "e" do inciso II e o inciso III do art. 2º.

§ 1º Para fins deste artigo, poderão ser considerados como dispêndios os custos com pesquisadores contratados pela pessoa jurídica, sem dedicação exclusiva, desde que:

I - conste expressamente em seu contrato de trabalho o desempenho como pesquisador em atividades de inovação tecnológica desenvolvida pelo empregador;

II - a empresa possua, para o projeto incentivado, controle das atividades desenvolvidas e respectivas horas trabalhadas.

§ 2º Na hipótese do § 1º, só poderão ser computadas como dispêndios na forma do caput do art. 4º as horas efetivamente trabalhadas no projeto incentivado.

§ 3º Não serão considerados para fins do incentivo previsto neste capítulo:

I - os valores pagos a título de remuneração indireta;

II - os gastos com pessoal de serviços auxiliares, ainda que relacionados com as atividades de inovação tecnológica, inclusive as despesas:

a) dos departamentos de gestão administrativa e financeira; e

b) de segurança, limpeza, manutenção, aluguel e refeitórios.

[...]

Art. 18 Os dispêndios e pagamentos de que tratam esta Instrução Normativa deverão ser controlados contabilmente em contas específicas.

[...]

Art. 20. A documentação relativa à utilização dos incentivos de que trata esta IN deverá ser mantida até que estejam prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

[...]

Art. 21. O descumprimento de qualquer obrigação assumida para obtenção dos incentivos de que trata esta Instrução Normativa, bem como a utilização indevida dos incentivos fiscais neles referidos, implicam perda do direito aos incentivos e o recolhimento do valor correspondente aos tributos não pagos em decorrência dos incentivos já utilizados, acrescidos de multa e de juros, de mora ou de ofício, previstos na legislação tributária, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

[...]

Dentre as várias conclusões que podem ser tiradas da legislação aqui mencionada, uma fica evidente: cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil o disciplinamento e a fiscalização do incentivo fiscal às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de que trata a Lei do Bem, no que concerne aos tributos por ela administrados - no caso, o IRPJ e a CSLL.

Assim, de fato, é o MCTI que possui competência para opinar sobre matéria técnica a ele afeita, mas, por outro lado, é a RFB que detém a competência legal para auditar as empresas beneficiadas com incentivos fiscais, naquilo que diz respeito às suas obrigações tributárias, o que pode (e deve) abranger a análise dos programas de inovação tecnológica quanto à sua adequação ou não à legislação aplicável:

A obrigatoriedade do lançamento emana da própria Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN), conforme dispõe seu artigo 3º c/c o caput e o parágrafo único do art. 142, e a competência que detém o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para a constituição do crédito tributário tem origem no art. 6º da Lei n.º 10.593, de 6 de dezembro de 2002. Ao ensejo:

Código Tributário Nacional:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

[...]

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. [Destques nossos.]

Lei nº 10.593/2002:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007.)

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007.)

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007.)

[...]

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007.)

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007.) [Destacamos.]

[...]

Fixados os parâmetros legais básicos que fundamentam as autuações em questão, passa-se, agora, à análise do mérito.

DA INEXISTÊNCIA DE CONTAS CONTÁBEIS ESPECÍFICAS PARA CONTROLE DOS DISPÊNDIOS E DAS DEMAIS IRREGULARIDADES

A autoridade fiscal lavrou as autuações em questão sob o argumento, em síntese, de que a escrituração contábil dos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica não obedeceu ao prescrito no art. 22, inciso I, da Lei nº 11.196, de 2005, pois o sujeito passivo não usou contas contábeis específicas com a finalidade de controlar esses dispêndios. A fiscalização apontou também outras irregularidades no controle dos gastos relacionados com esse benefício fiscal, que serão descritas mais adiante.

De outro lado, a autuada alega que efetuou o oposto, afirmando que atendeu aos requisitos da legislação conforme se depreende dos seguintes trechos de sua peça de defesa, reproduzidos a título de exemplo (destaques nossos):

A empresa manteve controle de todos os dispêndios ligados às atividades de inovação tecnológica e, por adotar a sistemática da contabilidade de custos, tais dispêndios foram efetivamente controlados em contas contábeis específicas, conforme ficará evidenciado a seguir e com documentação comprobatória constante no ANEXO I.

[...]

Uma vez que não há dúvidas de que o contribuinte desenvolveu atividades de pesquisa e desenvolvimento tecnológico, o único ponto que necessita ser esclarecido é quanto ao controle contábil em contas específicas.

O mesmo diploma legal (Lei nº 11.196/2005), em seu art. 22, assim prevê:

[...]

Como é possível verificar, no próprio texto da Lei é utilizado o plural "CONTAS ESPECÍFICAS", exatamente para que a empresa, possa atender as normas contábeis, bem como aos requisitos para utilização dos incentivos fiscais, ou seja, possa fazer os lançamentos dos dispêndios em contas específicas e ao mesmo tempo possa fazer isso por centro de custos.

Caso o legislador quisesse que empresa utilizasse apenas uma conta contábil específica, teria assim disposto na lei "I - serão controlados contabilmente em conta específica", porém não foi isso que ocorreu. O legislador, determinou que pudessem ser utilizadas CONTAS ESPECÍFICAS, para que os contribuintes pudessem atender as normas contábeis, a legislação do incentivo fiscal, bem como verificar a exatidão dos seus resultados por centro de custo.

O objetivo era que a fiscalização, ao verificar os dispêndios de inovação, pudesse encontrar cada valor informado em suas respectivas contas específicas, e foi exatamente este o procedimento adotado pelo contribuinte.

A documentação em anexo apresentada está de acordo com o que prevê a Lei 11.196/2005, no tocante a contabilização dos dispêndios com gastos de inovação, em CONTAS ESPECÍFICAS, não tendo razão alguma para a glosa do crédito com base nesta alegação infundada.

[...]

Ora, o contribuinte atendeu todas as legislações, da forma como adotou seu plano de contas. Está contabilizando seus gastos de acordo com a legislação acima, bem como realizando todos os registros em contas específicas, conforme dispõe a legislação da Inovação Tecnológica.

Por entender que está contabilizando corretamente todos os dispêndios de inovação, o contribuinte não pugna pela reclassificação das contas, mas se este órgão entender que são necessários ajustes, os mesmos poderão ser realizados, muito embora já estejam classificados em "contas específicas".

[...]

Não custa lembrar que o objeto do presente processo é um benefício fiscal implementado pelo Estado, o que, pela sua natureza exoneratória, representa uma exceção à regra geral de tributação, devendo sua legislação ser interpretada de modo "literal" conforme dispõe o art. 111 do CTN.

Considerando que as despesas, perdas e exclusões têm o condão de reduzir o lucro líquido e, conseqüentemente, o crédito tributário, é ônus da contribuinte comprová-las de forma irrefutável.

Nesse sentido, cabe citar ensinamento de Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, 298), in verbis:

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se freqüentemente: 'a quem alega alguma coisa, compete prová-la'. (...)

Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte... [Grifamos.]

Ressalte-se que, tratando-se de situação reveladora de um benefício fiscal, com mais força deve-se afirmar que será ônus do contribuinte comprovar todos os elementos que levam ao exercício do correlato incentivo.

Feito este breve esclarecimento, cabem as seguintes observações.

Da interpretação conjunta dos já reproduzidos artigos 19, 22 e 24 da Lei nº 11.196/2005, é imperioso concluir que, se os dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica não forem controlados contabilmente em contas específicas, haverá a 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.

Neste ponto, cabe indagar o que significa “contas específicas”? Qual é o alcance da expressão “contas específicas”? Em outras palavras, qual a extensão e a compreensão de tal expressão? Luis Fernando Coelho, na sua obra *Lógica Jurídica e Interpretação das Leis*, Ed. Rio De Janeiro: Forense, 1981, P. 203-224, ensina que:

(...) Isto nos leva aos dois critérios básicos para a classificação dos métodos de interpretação jurídica: a compreensão e a extensão da norma interpretada, critérios dimanados dos princípios lógicos relacionados com a compreensão e a extensão dos conceitos. Num conceito, a compreensão diz respeito aos elementos significativos que lhe formam o conteúdo e a extensão ao número de objetos aos quais se aplica. (...)

A compreensão de um conceito é inversamente proporcional à sua extensão." Assim, quanto mais pobre for o significado intrínseco de um conceito - a compreensão - tanto mais ampla será a sua extensão.

Tratando o presente caso de benefício fiscal, aplica-se o já citado artigo 111 do CTN, no qual se revela a imperiosidade de se aplicar a interpretação restritiva quanto à extensão de objetos alcançados pelo conceito a que se propõe interpretar.

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

A consequência da inobservância do pressuposto do benefício é a perda do direito aos incentivos ainda não utilizados e o recolhimento do valor correspondente aos tributos não pagos, acrescidos de juros e multa, conforme art. 24 da Lei do Bem.

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 quê 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 pressupõe a contemporaneidade com os fatos de interesse.

Note-se que o texto legal não menciona “registrados”, “escriturados” ou “contabilizados”, mas sim “Os dispêndios e pagamentos de que tratam os arts. 17 a 20 desta Lei serão controlados contabilmente em contas específicas” [d.n.]. Pensar de modo diferente esvaziaria o sentido do termo “controle” do inciso I do artigo 22 da Lei nº 11.196/2005.

A regra do controle em contas específicas não é propriamente uma regra contábil, mas regra tributária versando sobre matéria contábil. Assim, não há conflito entre a legislação fiscal e as regras técnicas da contabilidade. Por outro lado, é verdade que a regra dos registros em contas e centros de custo específicos facilitam o controle e a verificação das despesas incentivadas, mas também é verdade que a regra legal contida no art. 22, inciso I, da Lei do Bem não é um preceito vazio, sem finalidade, e não se reduz a mero conselho ao contribuinte destituído de força obrigacional.

Fixado o conceito de "contas específicas", passa-se à análise dos fatos.

A partir do Relatório Fiscal e dos demais documentos que compõem os autos, verifica-se que a forma utilizada pela CIA. HERING na contabilização dos dispêndios com inovação tecnológica não atendeu aos requisitos da legislação aplicável, conforme se depreende da seguinte síntese:

□ Em 2011, os gastos com salários e encargos aplicados em inovação tecnológica somaram R\$ 857.533,47, conforme informação da CIA. HERING, mas o valor total desses gastos nas contas indicadas totalizaram R\$ 1.005.173,00 (diferença de R\$ 147.639,53).

□ Em 2012, os dispêndios com salários e encargos aplicados em inovação tecnológica foram de R\$ 2.931.846,69, enquanto o valor consolidado das contas contábeis relacionadas alcançou R\$ 6.386.623,68 (diferença de R\$ 3.454.776,99).

□ Em 2013 também se observou a mesma inconsistência, pois os dispêndios com salários e encargos aplicados em inovação tecnológica foi de R\$ 907.882,12, quando os valores contabilizados nas contas indicadas totalizaram R\$ 4.034.594,66 (diferença de R\$ 3.126.712,54).

□ Em 2012, os dispêndios com materiais aplicados em inovação tecnológica somaram R\$ 3.272.014,71, enquanto o valor consolidado das contas contábeis relacionadas alcançaram a cifra de R\$ 4.487.043,20 (diferença de R\$ 1.215.028,49).

□ Em 2013 idêntica constatação se repetiu, pois os dispêndios com materiais aplicados em inovação tecnológica foi de R\$ 1.185.538,79, quando os valores contabilizados nas contas indicadas totalizaram R\$ 2.959.400,14 (diferença de R\$ 1.773.861,35).

□ Durante a fiscalização, a empresa foi intimada a apresentar relação com todos os lançamentos contábeis dos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica efetuados nos anos-calendário 2011 a 2013, na hipótese de não possuir contas contábeis específicas para o registro exclusivo desses dispêndios (o que, como vimos, se configurou), mas não houve atendimento.

Pelos dados acima, constata-se um valor total a maior contabilizado nas contas relativas ao benefício fiscal, nos três anos auditados, equivalente a R\$ 9.718.018,90, o que confirma que as contas contábeis vinculadas às atividades de P&D foram criadas pela empresa com outros propósitos, sendo os lançamentos contábeis ali realizados,

invariavelmente, em valores superiores aos dispêndios informados como tendo sido aplicados em inovação tecnológica.

Todas estas constatações da auditoria foram relatadas (e intimadas) à contribuinte no curso da ação fiscal, mostrando a impossibilidade de se identificar na contabilidade da empresa os lançamentos vinculados aos dispêndios com inovação tecnológica, mas a contribuinte, em resposta, limitou-se a prestar esclarecimentos sobre o conceito de centro de custo e sua aplicação pela empresa.

Vale registrar que a CIA. HERING informou ter realizado dispêndios a título de inovação tecnológica, nos anos sob fiscalização, que somaram R\$ 9.224.413,42, ou seja, os valores contabilizados nestas mesmas contas contábeis foram mais do que o dobro deste valor - R\$ 18.942.432,32 (9.224.413,42 + 9.718.018,90).

Ademais, os documentos apresentados junto com a impugnação não comprovam ou explicam as diferenças aqui apontadas, como se verá no próximo tópico.

Além dos fatos acima relatados, foram identificadas uma série de inconsistências e inadequações relacionadas com o controle dos recursos humanos considerados pela empresa como vinculados às atividades de P&D, tais como:

Intimada a apresentar a formação dos pesquisadores contratados, a CIA. HERING inicialmente não prestou tais esclarecimentos, limitando-se a informar o seu grau de instrução.

Reintimada a apresentar as informações a respeito da formação, função e área de atuação dos pesquisadores contratados, a fiscalizada, após pedido de dilação de prazo para atendimento, relacionou 228 funcionários como estando vinculados à pesquisa e inovação tecnológica e prestou informações parciais a esse respeito que sintetizamos:

- 32 funcionários não foram contratados como pesquisadores;

- 138 funcionários não tiveram resposta aos questionamentos, sendo que dentre eles a maior parte não possui sequer o 2º grau completo, além de incluírem atividades incompatíveis com o programa em questão, tais como estilistas, modelistas, costureiras e estagiários;

- Dos 58 funcionários que a empresa alega ter contratado como pesquisadores na sua área de formação, muitos não se enquadram nos requisitos da legislação, conforme relação com 23 nomes na Tabela 11 do Relatório Fiscal, na qual se pode ver que há situações incompatíveis tais como: 2º grau incompleto, estagiários, formação em psicologia, em engenharia florestal etc.;

- Dos 58 funcionários citados como pesquisadores, em nenhum de seus contratos de trabalho consta expressamente o desempenho como pesquisador em atividades de inovação tecnológica, conforme exige expressamente a legislação específica (IN RFB nº 1.187/2011);

- Dentre os recursos humanos com dedicação parcial em 2012 e 2013, a CIA. HERING não logrou comprovar que adotou os controles das atividades desenvolvidas nos projetos incentivados e das respectivas horas trabalhadas, conforme determinado pela IN RFB nº 1.187/2011.

Ressalte-se que os problemas aqui evidenciados não são de cunho meramente formal, mas sim factual, pois, como registra o Relatório Fiscal, "comprovadamente diversos dos funcionários indicados não podem ser classificados como pesquisadores".

Na ação fiscal, a autoridade fiscal verificou, ainda, se os funcionários indicados pela CIA. HERING como participantes de seus programas de pesquisa e inovação tecnológica podiam ser considerados como vinculados a serviços de apoio técnico.

O Decreto n.º 5.798/2006, estipula que os serviços de apoio técnico devem estar vinculados à implantação e à manutenção das instalações ou dos equipamentos destinados exclusivamente à execução de projetos de P&D, ou à capacitação dos recursos humanos a eles dedicados. Intimada a esclarecer se possuía instalações destinadas exclusivamente à execução desses projetos e quais eram as características e equipamentos desses locais, a interessada prestou informações que denotam vários aspectos discordantes do que exige a legislação aplicável:

A CIA. HERING informa não possuir instalações destinadas exclusivamente às atividades de P&D, mas sim instalações utilizadas permanentemente nos projetos de P&D, o que implica, por óbvio, que tais locais podem ser utilizados por outras atividades;

Algumas das instalações em que estariam localizados os setores de P&D não possuem características inerentes a programas de pesquisa e inovação, mas sim de outras atividades costumeiras para uma empresa têxtil de moda, como é o caso dos setores de "Planejamento de Marcas" e "Desenvolvimento de Arte", cuja denominação já indica não se tratar de atividade exclusiva ou mesmo preponderante de P&D;

A própria contabilidade da fiscalizada demonstra que os valores contabilizados nos centros de custo respectivos desses setores são superiores aos valores dos dispêndios considerados pela empresa como vinculados ao incentivo da lei 11.196/2005.

Quanto aos equipamentos utilizados nesses setores (ver Anexo I do Relatório Fiscal), observa-se que se trata em regra de mobiliário, equipamentos de informática e máquinas típicas da atividade têxtil, sem denotar utilização voltada exclusivamente para a área de P&D;

Dos equipamentos listados, vários foram adquiridos em períodos posteriores ao sob fiscalização, havendo aquisições de 2014 e 2015 quando o período sob verificação se restringe aos anos-calendário 2011 a 2013.

Dessa forma, conclui-se que não existem instalações destinadas exclusivamente às atividades de P&D na CIA. HERING e, dos equipamentos nelas existentes, muitos não foram identificados como típicos desses projetos - apenas a título de exemplo, tem-se uma grande quantidade de móveis, estantes, mesas, armários, balcões, bebedouros e condicionadores de ar.

Conclui-se também que, não havendo instalações ou equipamentos destinados exclusivamente às atividades de P&D, não há que se falar em pessoal de apoio técnico nos moldes dispostos pela legislação.

Portanto, ratifica-se a conclusão do Relatório Fiscal no sentido de que "todos os dispêndios com recursos humanos informados pela contribuinte como destinados à

pesquisa, desenvolvimento ou inovação tecnológica não merecem tal classificação, à luz da legislação específica deste benefício fiscal".

Quanto aos recursos materiais aplicados em atividades de pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica, conforme valores informados pela interessada, repetem-se os problemas para atendimento dos requisitos da legislação do benefício fiscal em tela.

Verifica-se, na Tabela 1 do Relatório Fiscal, especialmente nos anos de 2012 e 2013, que houve a informação de utilização de materiais de consumo em atividades de P&D nos montantes de R\$ 3.272.014,71 e R\$ 1.185.538,78 respectivamente.

Instada a se manifestar sobre os valores acima, detalhando a vinculação desses materiais com as atividades de pesquisa e apresentando a respectiva documentação comprobatória, solicitada por amostragem, e após a concessão de pedido de prorrogação para atendimento, a fiscalizada limitou-se, em síntese, a apresentar uma relação de valores contabilizados nos centros de custo vinculados aos projetos, deixando de entregar a documentação comprobatória.

Da análise dos lançamentos relacionados pela CIA. HERING como sendo de materiais de consumo aplicados em P&D, confirma-se que se trata, em sua maioria, de salários e encargos. Dessa forma, a par da evidente impropriedade da classificação de salários e encargos como materiais de consumo, ratificamos mais uma vez o Relatório Fiscal ao dizer que "Valem, portanto, todas as considerações desenvolvidas nos títulos 2.2 e 2.3 deste relatório, que impedem a consideração de tais despesas como aptas ao benefício fiscal em estudo".

Importa mencionar ainda que não houve, como coloca a impugnante em sua peça de defesa, a exigência de que os benefícios fiscais em questão fossem controlados através de uma conta específica, nem se coloca tal exigência como fundamento das autuações. O que a legislação específica exige é que existam contas específicas (pode ser mais de uma) e que essas contas sejam utilizadas apenas e tão somente para registro dos fatos contábeis relacionados com o programa de inovação tecnológica amparado pela Lei do Bem. Como vimos, este requisito não foi cumprido pela CIA. HERING.

Nessa mesma linha, não se questiona o controle dos gastos por parte da fiscalizada através de centros de custo, mas sim o fato de que, para se aproveitar dos benefícios fiscais com inovação tecnológica, tais programas devem ser controlados contabilmente em contas específicas, o que, como se demonstrou, não ocorreu. Dessa forma, não procedem as afirmações da impugnante a esse respeito, tais como as feitas nos seguintes trechos, reproduzidos como exemplo:

A tabela apresentada expressa justamente o valor lançado nas contas específicas dos centros de custos específicos, que serviram para controle dos dispêndios com as atividades de inovação tecnológica.

[...]

A utilização de centros de custos por parte de uma empresa, do tamanho da CIA Hering, é fundamental para a correta apuração e controle dos gastos, e o fato de ter contas contábeis específicas, para cada centro de custo, não tira sua característica de contas específicas, e dizer o contrário é no mínimo descabido.

Em conclusão, fica evidente que a CIA HERING não adotou os critérios de controle prescritos pela legislação de regência do benefício fiscal em questão nem logrou comprovar o seu direito ao mesmo.

DAS PROVAS

A impugnação apresentada pela CIA. HERING veio acompanhada dos seguintes arquivos:

- ANEXO I - DEMONSTRAÇÃO DE CÁLCULO (HORAS POR COLABORADOR);
- ANEXO II - FORMULÁRIOS ENVIADOS AO MCTI;
- ANEXO III - RELATÓRIOS MENSAIS (APROVAÇÃO DO PROJETO);
- ANEXO IV - RELAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS;
- ANEXO V - AMOSTRAGEM DE DOCUMENTO DE DESENVOLVIMENTO.

O ANEXO I traz, em síntese, três planilhas contendo a discriminação dos centros de custo e dos valores de materiais e salários contabilizados como dispêndios em inovação tecnológica nos anos de 2011, 2012 e 2013, repetindo informações já prestadas à autoridade fiscal no curso da fiscalização e já analisadas neste voto. A própria CIA HERING reconhece tal fato no seguinte parágrafo da impugnação (grifamos):

A Impugnante de fato consumiu em suas atividades de pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica o valor de R\$ 9.224.413,42, conforme demonstrou nos relatórios específicos de consumo apresentados durante o curso da fiscalização e que são novamente apresentados no Anexo I desta impugnação.

O ANEXO II, por sua vez, contém três relatórios do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação - MCTI denominados de "Formulário para informações sobre as atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica nas empresas", preenchidos pela CIA. HERING para os anos de 2011, 2012 e 2013, além de textos complementares explicando, em resumo, a metodologia utilizada nos projetos de inovação tecnológica dos anos de 2011 e 2012. Trata-se, portanto, de informações que se situam no âmbito de competência do MCTI e que não trazem fato novo que possa alterar as constatações da ação fiscal.

O ANEXO III inclui três Relatórios Anuais de Incentivos Fiscais do MCTI a respeito da "Lei do Bem", relativos aos anos de 2011, 2012 e 2013, nos quais a CIA. HERING consta como participante, mais o Parecer Complementar do MCTI contendo a aprovação dos projetos apresentados pela interessada no ano de 2013. Trata-se, mais uma vez, de informações que se situam no âmbito de competência do MCTI e que não trazem fato novo que possa alterar as constatações da ação fiscal.

Analisando-se o ANEXO IV, vê-se que se refere a uma planilha denominada de "Recursos Humanos de 2011 a 2013", que relaciona os participantes dos projetos de inovação tecnológica no período e fornece dados individualizados: CPF, instrução, curso de formação, admissão, cargo, detalhamento da função exercida, demissão e dedicação em cada ano (se exclusiva ou parcial). Tal planilha repete informações já

prestadas no curso da ação fiscal e não trazem fato novo que possa alterar as constatações da ação fiscal.

Quanto ao ANEXO V, constata-se que contempla, em síntese, e-mails de pessoas envolvidas no desenvolvimento dos projetos da empresa, incluindo dados, informações e imagens técnicas relativas ao desenvolvimento dos produtos. Repete-se, novamente, que tais informações não trazem fato novo que possa alterar as constatações da ação fiscal, em especial a falta de contabilização em contas específicas e as demais irregularidades observadas nos controles dos dispêndios com recursos humanos e materiais relacionados com o benefício fiscal.

O presente processo segue o rito estabelecido no Decreto n.º 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal - PAF). O PAF, com força de lei, determina em seus arts. 15 e 16 que a impugnação contenha as razões e provas que a interessada possua, sendo esse o momento processual para apresentação de tais provas (grifamos):

Decreto n.º 70.235/72:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

[...]

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

Extraí-se dos dispositivos acima que a prova documental deve ser apresentada com a impugnação, precluindo o direito de a empresa fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior ou que se refira a fato ou a direito superveniente, ou ainda que se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

No mesmo sentido, a Lei n.º 9.784, de 1999, de aplicação subsidiária ao rito processual do Decreto n.º 70.235/72, estabelece, em seu art. 36, que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, em consonância, ainda, com o artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC2 (Lei n.º 13.105/2015):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

O que se observa nos autos é que a interessada não traz documentação ou esclarecimentos capazes de reverter os valores lançados pela fiscalização, o que viola a regra jurídica adotada pelo direito pátrio de que a prova compete ou cabe à pessoa que alega o fato.

DO PEDIDO DE REFAZIMENTO DA CONTABILIDADE E DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

A impugnante entende que todos os esclarecimentos sobre os incentivos fiscais em questão foram prestados à fiscalização, e evoca o princípio da verdade material para análise de suas provas acostadas aos autos, alegando que houve interpretação diversa da situação de fato. Ao final, pleiteia o direito de reclassificar suas contas para atendimento aos preceitos determinados. Transcrevemos alguns dos trechos da impugnação relacionados com esses pedidos:

[...]

Diante da infundada alegação, faz-se necessário evocar o princípio da verdade material, uma vez que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário.

O princípio da verdade material é o pilar que sustenta o processo administrativo fiscal, sendo uma decorrência do princípio da legalidade. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário. Para garantir essa legalidade, o julgador deve buscar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma, uma vez que é a legalidade do lançamento ou da autuação que está em jogo.

[...]

Todos os esclarecimentos sobre os critérios de utilização os benefícios foram prestados ao agente fiscal, através de respostas durante a realização da auditoria, entretanto, conforme apontando anteriormente, aparentemente algumas informações não foram levadas em consideração, ou então por falta de conhecimento das instalações onde ocorrem as atividades de pesquisa e desenvolvimento, houve interpretação diversa da situação de fato (verdade material).

[...]

Por entender que está contabilizando corretamente todos os dispêndios de inovação, o contribuinte não pugna pela reclassificação das contas, mas se este órgão entender que são necessários ajustes, os mesmos poderão ser realizados, muito embora já estejam classificados em "contas específicas".

IV - DOS PEDIDOS

[...]

c) caso não se entenda que o uso de centros de custos se encaixa no preceito de "separação por subtítulos" estabelecido pela norma, o que não se espera, seja concedido ao contribuinte o direito de reclassificar suas contas para atendimento aos preceitos determinados, em atenção ao princípio da verdade material, visto a lédima utilização dessas despesas, fato que não se pode olvidar...

[...]

Como cediço, o Processo Administrativo Fiscal é regido por princípios, dentre os quais o da verdade material, pelo qual os efeitos tributários devem ser determinados conforme os fatos efetivamente ocorreram. Em outras palavras, a Administração deve aplicar a lei segundo o que efetivamente ocorreu no mundo real, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados. Assim, a autoridade administrativa competente não fica obrigada a restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado pelas partes, podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento.

Contudo, a busca da verdade material deve se compatibilizar com os demais princípios processuais e com as determinações legais específicas. Como é fundamentada no interesse público, deve ser buscada com equilíbrio, respeitando o conjunto harmonioso de princípios do direito positivo, dentre eles o princípio da oficialidade, que obriga a administração a impulsionar o processo até sua decisão terminativa, e o princípio da preclusão, que estipula que as provas devem ser carreadas ao processo juntamente com a impugnação e no devido prazo legal, a menos que fique demonstrada alguma das situações elencadas no § 4º do art. 16 do PAF, o que aqui não se configurou.

É verdade que a impugnante trouxe anexa à peça recursal vários documentos distribuídos em cinco anexos. Contudo, como se demonstrou ao longo deste voto, nenhuma das respostas da CIA. HERING às intimações fiscais nem os documentos anexados à sua defesa explicaram ou justificaram as irregularidades apontadas no Relatório Fiscal.

Como visto, na busca da verdade material, todos os documentos, alegações e esclarecimentos foram levados em conta. Entretanto, a interessada não logrou comprovar o atendimento aos requisitos da legislação aplicável aos programas de inovação tecnológica amparados pela Lei do Bem.

Ademais, não compete à autoridade administrativa demonstrar o direito pleiteado, já que a interessada é que tem o ônus de comprovar a regularidade no atendimento às exigências legais, principalmente por se tratar de um benefício fiscal, que impõe a aplicação de interpretação restritiva quanto à sua aplicação.

Conforme demonstrado no voto, não se trata de inobservância do princípio da verdade material, mas sim do cumprimento, pela autoridade administrativa, de norma da legislação tributária.

Quanto ao pedido da interessada para "reclassificar suas contas para atendimento aos preceitos determinados", vale lembrar o significado do termo "controle" constante do inciso I do artigo 22 da Lei nº 11.196/2005, já mencionado neste voto: este termo implica que o registro deve ocorrer no momento da ocorrência dos fatos, sem o quê 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 pressupõe a contemporaneidade com os fatos de interesse.

Note-se que o texto legal não menciona "registrados", "escriturados" ou "contabilizados", mas sim "Os dispêndios e pagamentos de que tratam os arts. 17 a 20 desta Lei serão controlados contabilmente em contas específicas" [d.n.]. Pensar de modo diferente esvaziaria o sentido do termo "controle".

Se o registro pudesse ser feito posteriormente, não haveria sentido em se falar de controle. Não basta registrar ou contabilizar, tem que controlar os dispêndios e isto envolve o registro no momento correto e não a posteriori.

Ressalte-se que não se trata, no presente caso, de mero descumprimento de formalidades contábeis, mas sim da falta de comprovação de um benefício fiscal através de normas específicas, que, como vimos, não foram cumpridas.

Portanto, não há como se acatar o pedido da interessada para reclassificação dos lançamentos contábeis, visto que a lei estabeleceu a forma (contas específicas) e o prazo (controle no momento da ocorrência dos fatos) para a contabilização. Para que fosse cumprido o requisito do art. 22, I, da Lei do Bem, ou seja, o controle dos dispêndios, o contribuinte teria que os registrar à medida que fossem ocorrendo e em contas específicas, não em outra conta para posteriormente reclassificá-los.

DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

A impugnante requer, no final de sua peça de defesa, a realização de "diligências legais", fazendo-o nos seguintes termos:

IV - DOS PEDIDOS

[...]

c) caso não se entenda que o uso de centros de custos se encaixa no preceito de "separação por subtítulos" estabelecido pela norma, o que não se espera, seja concedido ao contribuinte o direito de reclassificar suas contas para atendimento aos preceitos determinados, em atenção ao princípio da verdade material, visto a lúdima utilização dessas despesas, fato que não se pode olvidar, ou subsidiariamente a abertura de prazo para diligências legais visando a comprovação do órgão fiscalizador. [Grifamos.]

Sobre este pedido, vejamos o que dizem os artigos 18 e 28 do Decreto do PAF (grifos nossos):

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Já vimos, nos dispositivos antes reproduzidos dos artigos 15 e 16 do PAF, que a impugnação deverá ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar. Assim, as provas de que disponha a contribuinte relativas aos fatos alegados devem ser carreadas ao processo junto com a peça de defesa. Em não o fazendo, a interessada se submete ao ônus dessa omissão.

Demonstrou-se também que, ao longo da ação fiscal, foram oportunizadas à CIA. HERING prorrogações de prazo e prestadas informações a respeito da documentação exigida nas intimações, através de planilhas contendo os esclarecimentos e os documentos necessários.

Como se vê, a CIA. HERING teve pleno conhecimento dos fundamentos que ampararam os autos de infração, incluindo o enquadramento legal, e pôde exercer sem qualquer restrição seu direito de defesa. Caberia à interessada a apresentação de prova em contrário, o que não aconteceu.

Ademais, o procedimento de diligência não se presta para suprir a inércia do contribuinte. Leva-se em conta ainda que as provas acostadas aos autos são aptas a formar a convicção deste julgador, o que torna a realização de diligência desnecessária por ser dispensável para o deslinde do presente julgamento.

Portanto, estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência, nos termos dos artigos acima transcritos.

Pelo que se depreende, conforme o acórdão da Delegacia de origem, a questão aqui é contábil e probatória. A contribuinte teve diversas oportunidades para demonstrar os valores despendidos com P&D mesmo durante a fiscalização.

O simples fato de não ter contas contábeis poderia não ser suficiente para lhe retirar o benefício, caso ficasse devidamente demonstrado que ocorreu apenas um erro. Entretanto, observa-se que a recorrente desincumbiu-se dessa obrigação tentando simplesmente desacreditar o trabalho fiscal.

Se fizesse um laudo demonstrativo seria um indício de prova para se demonstrar o que se alega, mas nem isso se preocupou em fazer, demonstrando assim, ou que os valores não foram efetivamente gastos com a pesquisa e desenvolvimento ou, ainda, um absoluto descontrole nos gastos, que parecem estar efetivamente alocados juntamente com o seu processo produtivo, sem que fosse possível separa-los apropriadamente.

Assim, por todo o exposto, mantenho a decisão da Delegacia de origem por seus próprios fundamentos para afastar as arguições de nulidade, negar provimento ao pedido de diligência e negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga