



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16641.720114/2018-00
ACÓRDÃO	1202-002.282 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LIFEMED INDUSTRIAL DE EQUIPAMENTOS E ARTIGOS MEDICOS E HOSPITALARES S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

INOVAÇÃO TECNOLÓGICA E DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO. ERRO NO PREENCHIMENTO DE DECLARAÇÕES E FORMULÁRIOS. IMPROCEDÊNCIA.

Improcedente a alegação de erro no preenchimento de declarações e formulários referente a inovação tecnológica e desenvolvimento tecnológico quando os elementos contidos nos autos demonstram o contrário.

DEPRECIÇÃO ACELERADA EM FUNÇÃO DO TURNO DE OPERAÇÃO. BENS IMÓVEIS. IMPROCEDÊNCIA.

A depreciação acelerada em função do turno de operação abrange apenas operações de bens móveis, inclusive máquinas e veículos, não se estendendo a bens imóveis.

REGISTRO CONTÁBIL DO ENCARGO DA DEPRECIÇÃO ACELERADA EM FUNÇÃO DO TURNO DE OPERAÇÃO.

O encargo da depreciação acelerada em função do turno de operação é registrado na escrituração contábil, com repercussão na apuração do lucro líquido contábil, sem a necessidade de ser excluído no Lalur para fins de apuração do Lucro Real tributável, sob pena de utilização em duplicidade do dispêndio.

INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. DISPÊNDIOS. BENEFÍCIO FISCAL. CONDIÇÕES. CONTAS ESPECÍFICAS.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo decorre de procedimento fiscal que culminou na lavratura de autos de infração para exigência de crédito tributário de IRPJ, CSLL, e multas isoladas pelo não recolhimento de estimativas.

Conforme ao que se depreende do Termo de Transferência de Crédito Tributário de fls. 994, os débitos relativos às multas isoladas foram transferidos para os autos do processo sob nº 16637-720.179/2019-97, que será julgado por esta Turma nesta mesma reunião de julgamento.

A transferência dos referidos créditos foi motivada pelo entendimento segundo o qual a Recorrente não teria impugnado a exigência de multa isolada. Posteriormente, a Recorrente interpôs recurso voluntário alegando que a exigibilidade da multa isolada deveria continuar suspensa, uma vez que teria sido lançada em decorrência do principal, sendo certo que, caso obtivesse êxito em sua pretensão de ver exonerado o crédito tributário de IRPJ e CSLL, a exigência da multa isolada incidente sobre as estimativas não recolhidas deveria ser igualmente afastada.

Portanto, discute-se no presente processo, apenas, as autuações de IRPJ e CSLL, enquanto no processo sob nº 16637-720.179/2019-97 se discutirá a exigência das multas isoladas.

Voltando ao Termo de Verificação Fiscal, nota-se que a Recorrente foi autuada pela exclusão indevida de dispêndios com inovação tecnológica previstos na Lei nº 11.196/2005.

Por bem retratar os fatos que permeiam o presente processo, passo a transcrever o relatório integrante do acórdão de impugnação.

Contra o contribuinte acima identificado foram lavrados Autos de Infração, expedidos em 19/12/2018, referentes a Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica -IRPJ, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL e Multa exigida isoladamente sobre IRPJ e CSLL, com juros de mora calculados até 12/2018, fls. 2/18, com a apuração do crédito tributário discriminado na tabela 1 adiante reproduzida:

Tabela 1: Demonstrativo do Crédito Tributário

Tributo/Cod Rec	Principal R\$	Multa de ofício R\$	Juros de mora R\$	Total R\$	Fls.
IRPJ - 2917	781.248,37	585.936,27	402.889,78	1.770.074,42	9
MEI - 1632	873.718,52			873.718,52	9
CSLL - 2973	289.889,41	217.417,05	149.495,96	656.802,42	2
MEI - 1649	318.858,67			318.858,67	2
Total				3.619.454,03	

Fonte: AI (fls. 2/18)

Fonte: AI (fls. 2/18)As infrações apontadas nos Autos de Infração são:

a) IRPJ (fls. 10): (i) Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real - Exclusões indevidas - Dispêndios com inovação tecnológica (Lei nº 11.196, Art. 26, §1º), por inobservância de requisitos legais quanto ao benefício fiscal; (ii) Multa ou juros isolados - Falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada;

b) CSLL (fls. 3): (i) Exclusões indevidas da base de cálculo ajustada da CSLL - Exclusões indevidas - Dispêndios com inovação tecnológica (Lei nº 11.196, Art. 26, §1º), por inobservância de requisitos legais quanto ao benefício fiscal; (ii) Multa ou juros isolados - Falta de recolhimento da contribuição social sobre a base estimada.

Os fatos geradores e multa apurados são os discriminados nas tabelas 2, 3 e 4:

Tabela 2: Exclusões indevidas - Dispêndios com inovação tecnológica

Fato gerador	Valor apurado R\$
31/12/2013	3.220.993,50

Fonte: AI (fls. 3 e 10)

Do Relatório Fiscal, fls. 19/57, extraem-se, em síntese, os seguintes pontos:

Descrição dos fatos.

Discorre sobre o objeto social da sociedade empresária e o tipo societário eleito, bem como identifica o administrador da pessoa jurídica, o número de estabelecimentos ativos e a sua localização no espaço geográfico brasileiro.

Tece considerações sobre as intimações fiscais encaminhadas ao atuado, as respostas fornecidas e as constatações preliminares alcançadas, destacando-se: (a) Termo de Intimação - TI 1, com ciência em 26/04/2017; (b) Termo de Intimação - TI 2, com ciência em 25/07/2017; (c) Termo de Intimação - TI 3, com ciência 10/10/2018; (d) Termo de Constatação, Intimação e Prorrogação de Prazo, emitido em 12/11/2018.

Fundamentos.

Menciona a base de cálculo do IRPJ; tece considerações sobre o lucro real e o lucro líquido contábil; discorre sobre a sistemática de apuração do lucro real anual e o cálculo das estimativas mensais, bem como sobre a multa a ser exigida sobre o não pagamento do imposto apurado na estimativa.

Assinala que a utilização de incentivos fiscais por parte do contribuinte exigiria a sua informação no Lalur.

A Lei nº 11.196, de 2005, elencou diversos tipos de incentivos fiscais, tais como a redução da alíquota do IPI; possibilidade de depreciação acelerada/integral de bens do ativo imobilizado e intangível; subvenções governamentais para a remuneração de pesquisadores, etc..

Apesar de o sujeito passivo ter respondido que também se utilizou do mecanismo de depreciação/amortização acelerada disposto no art. 4º da Lei nº 8.248, de 1991, e suas alterações, vide resposta à Q2 do TI-3, e de a Ficha 46 - Inovação Tecnológica e Desenvolvimento Tecnológico da DIPJ mencionar o art. 17, I, da Lei nº 11.196, de 2005, a fiscalização discordou de tal uso com base nesta última lei, uma vez que os efeitos de tal benefício se restringem à redução da base de cálculo do IRPJ (art. 17, IV), não contemplando a base de cálculo da CSLL (art. 20, §3º), indo de encontro à constatação de base de cálculo idênticas de ambos os tributos na DIPJ.

O contribuinte informou em resposta à Q1 do TI-3 que optou pelo benefício descrito no art. 26, §1º, da Lei nº 11.196, de 2005, (dedução na apuração do lucro real de até 160% dos dispêndios em Pesquisa e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica - P, D & I).

No formulário original "FORMP&D", o contribuinte informou que não havia se utilizado de nenhum outro incentivo fiscal além do definido na Lei nº 11.196, de 2005.

A assertiva do sujeito passivo em admitir que os benefícios retratados na forma de exclusão no Lalur eram decorrentes da depreciação acelerada levou a fiscalização a examinar as disposições contidas nas Leis nºs 8.248 e 8.191, ambas de 1991, e concluiu que não havia qualquer registro contábil que confirmasse os repasses a favor das instituições definidas no §1º do art. 11 da Lei nº 8.248, desatendendo as determinações do art. 9º da Lei nº 8.248. A fiscalização ainda pontuou:

Avançando este raciocínio, também é factível supor que foram descumpridos os pré requisitos necessários para se habilitar aos incentivos diferenciados do já mencionado art. 26, § 1º, para o qual as empresas de tecnologia e automação deveriam, senão estar em gozo dos incentivos da Lei n.º 8.248/1991, estarem aptas a se eleger aos mesmos. Condição esta que a fiscalizada, logo, também não atendeu para se colocar como beneficiária das regalias do referido artigo da "Lei do Bem".

Mesmo que a utilização de suposto mecanismo de depreciação acelerada tivesse sido assentado em uma base legal errada, por equívoco do contribuinte, e que se pretendesse apoiá-lo na exceção aberta pelo § 4.º do artigo 26 da Lei n.º 11.196/2005, ou seja, supor que os valores correspondentes aos ajustes desta natureza, referiam-se a ativos associados às "outras atividades, além daquelas que geraram os benefícios ", haveria a necessidade de provar que foram atendidas as condições impostas para usufruir o comentado benefício.

Os valores da planilha de controle de cálculo e acompanhamento das provisões de depreciação aparentavam não ter relação direta com aqueles que constam como exclusão no Lalur, além de não haver indicação da conta em que teriam sido lançados.

A fiscalização entendeu que a "depreciação fiscal" estava vinculada às contas de despesa 4.1.3.21.2110 Depreciação Bombas demeed cost1 e 4.1.3.21.2111 Depreciação Prédio Fabril e que seriam, possivelmente, resultado da adoção de critérios de avaliação de bens do ativo imobilizado, introduzidos pelas Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009.

A autoridade lançadora pontuou que o contribuinte não soube esclarecer sobre a utilização da depreciação acelerada incentivada da Lei nº 8.248 e por isso confeccionou controles extemporâneos a partir dos dados que tinha disponível, no sentido de satisfazer, de algum modo, as intimações fiscais.

Para o gozo dos benefícios contidos na Lei nº 11.196, o contribuinte, em boa parte, não observou o registro dos dispêndios em P, D & I em contas contábeis específicas que espelhem o controle contábil individual de cada projeto desde o momento de execução da despesa representativa do dispêndio, sendo que da importância de R\$6.209.425,50 atribuída pela autuada como o total de dispêndios realizados em projetos de P, D & I, 43% foram registrados em contas genéricas da atividade comercial da fiscalizada.

O mencionado 43%, ao término do exercício, foi submetido a um rateio percentual que definiu sua participação no montante de cada projeto, sendo que os critérios que orientaram a distribuição dos valores das despesas, a partir dos centros de custos onde estariam alocados, não foram informados pelo contribuinte.

A tabela adiante reproduzida, recortada de um dos documentos analíticos fornecidos pelo contribuinte, resume a composição final dos dispêndios por projeto, na importância de R\$6.209.425,50:

projeto	Resumo projetos 2013				
	conta		Rateio	ytd	check
	são José dos campos			2.153.735	0
7) SISTEMA DE ANE	Ares 3	1.2.4.01.0011	D 70%	1.507.815	
8) PROJETO LF INEJ	Inject TGI	1.2.4.01.0012	D 30%	646.121	
	eng. processos			583.065	0
9) Linha de Acessóri	Acessórios p/ BI	1.2.4.01.0014	D 3%	20.492	
10) Novos Equipos	Novos Equipos	1.2.4.01.0015	D 35%	239.072	
3) Endolav Premium	Endolav Premium	1.2.4.01.0016	D 22%	150.274	
1) BOMBA DE INFUS	Smart Multicanais	1.2.4.01.0017	D 25%	170.766	
8) PROJETO LF INEJ	Inject TGI 1	1.2.4.01.0018	D 15%	102.459	
	eng. novos produtos			1.753.544	-0
2) INTENSIVE CARE	Smart ID	1.2.4.01.0019	D 60%	1.052.126	
1) BOMBA DE INFUS	Smart Multicanais 1	1.2.4.01.0020	D 27%	473.457	
3) Endolav Premium	Endolav Premium 1	1.2.4.01.0022	D 8%	140.284	
9) Linha de Acessóri	Acessórios p/ BI 1	1.2.4.01.0023	D 5%	87.677	
	toth			1.619.083	0
4) DESFIBRILADOR C	Lifeshock Pro	1.2.4.01.0025	D 40%	647.633	
5) MONITOR MULT	Lifetouch 17	1.2.4.01.0026	D 50%	809.542	
6) CENTRAL DE MÔD	Central Lifesview	1.2.4.01.0027	D 10%	163.908	
	total			6.209.425,49	0

A fiscalização encontrou discrepâncias no controle de dispêndios com projetos de P, D & I, quando comparados seus registros com aqueles que seriam esperados encontrar na escrituração das contas de despesas operacionais. Descreveu a metodologia, a amostra e os resultados apurados na identificação das divergências, listando-os às fls. 39/43.

Outros aspectos foram questionados quanto ao registro dos dispêndios, a saber:

(a) dispêndios com recursos humanos sem observar as disposições da Instrução Normativa RFB nº 1.187, de 2011 (menciona as situações do empresário individual João Carlos Deschamps; Supramédica; M. Chiarioni Consultoria; Manatee Informática; EDPC Batilan; Jorge Carlos Lima Feet);

(b) utilização de despesas com serviços auxiliares (digitação de informática) que não podem ser consideradas para fins do incentivo fiscal, em desacordo com a IN RFB nº 1.187;

(c) apropriação como dispêndios de despesas que não guardam relação direta com projetos de P, D, & I (aluguéis, refeições fábrica, despesa acessória de importação, assistência médica, honorários jurídicos, cesta básica, refeições, fretes e carretos, prêmios e brindes, honorários contábeis/auditorias, fretes s/compras).

Aponta que o gozo dos benefícios fiscais está condicionado à comprovação da regularidade fiscal da pessoa jurídica (art. 23 da Lei nº 11.196) e que dessa forma devem ser interpretados os dispositivos contidos no art. 22 (obrigatoriedade quanto ao controle contábil dos dispêndios em contas específicas), ao §7º do art. 17 (obrigatoriedade de prestar informações sobre os programas de P, D & I na forma definida pelo art. 14 do decreto regulamentador), ao art. 17, §1º, (que restringe os dispêndios às despesas operacionais admitidas pela legislação do IRPJ) e também ao §5º do art. 19 (que trata do teto, ou limite, admitido para a exclusão dos dispêndios incursos nos projetos de P, D & I).

A fiscalização relata que o contribuinte informou no campo 8 do FORMP&D, na versão original (14/06/2017), a dedução de R\$3.834.348,00, enquanto na versão alterada (04/12/2018), a dedução de R\$6.209.425,00, e inferiu que o primeiro valor é mais aproximado daquele que seria obtido com o emprego do §5º do art. 19 da Lei nº 11.196, consoante seguintes cálculos:

(a) Lucro real do ano-calendário: R\$6.714.087,28 (base: DIPJ e Lalur, considerado o diferimento dos dispêndios); (b) (-) Valor do benefício pleiteado:

R\$9.935.080,78; (c) (=) Limite a usufruir permitido: R\$3.220.993,50.

A autoridade lançadora também produziu observação sobre as exclusões promovidas na parte "A" do Lalur que envolveram saldos das contas de depreciação 4.1.3.21.2110 - Deprec. Equipos Fab Própria (Deemed Cost) e 4.1.3.21.2111 - Depreciação Prédio Fabril Pelotas, em abril, outubro e dezembro de 2013, nos seguintes termos:

O sujeito passivo não forneceu qualquer documento que esclarecesse a motivação dos lançamentos ocorridos nas contas elencadas. Acredita esta fiscalização que a escassa informação prestada demonstra o desconhecimento do verdadeiro motivo dos ajustes. Diante da menção registrada no relatório da administração, que acompanhou as demonstrações contábil-financeiras do exercício de 2013, há suspeita de que se possam ser reflexo de uma mencionada "depreciação adicional" resultante da adoção do critério de custo atribuído (demed cost), aplicado a certos bens do ativo imobilizado. Na oportunidade foi informado que a depreciação dos equipamentos de fabricação própria (setor de bombas de injeção) tinha gerado impacto nos resultados. Afora isso, observa-se que também a conta representativa do imobilizado do prédio fabril sofreu intervenção de mesma natureza:

A par das irregularidades constatadas na utilização do incentivo fiscal em projetos de inovação tecnológica, aplicou a determinação contida no art. 24 da Lei nº 11.196, de 2005.

Lançamento.

As imperfeições reveladas na concessão do incentivo fiscal e no controle ao longo da realização dos dispêndios vinculados aos projetos levou a sua glosa integral, com anulação da participação na composição do lucro real do período, que foi acrescido de R\$9.935.080,78 para efeitos de apuração dos tributos objeto da revisão empreendida, alcançando-se o Lucro Real acumulado de R\$3.220.993,50, fls. 55.

Foi aplicada a multa isolada de IRPJ e de CSLL, consoante planilhas de fls. 55/56.

Cientificado do lançamento em 27/12/2018 (quinta-feira), fls. 801, o contribuinte, por meio de procurador, apresentou impugnação em 28/01/2019 (segunda-feira), fls. 802/837, acompanhada dos documentos de fls. 838/952.

(II.1) Dos benefícios fiscais aproveitados pela impugnante. Empresa beneficiária dos incentivos dispostos nos artigos 17, I, e 19, ambos da Lei 11.196/05. Erro formal no preenchimento das declarações e na prestação de informações em procedimento de fiscalização.

A informação prestada à fiscalização de que se aproveitou do benefício fiscal do art. 26, §1º, da Lei nº 11.196/05 (dedução de 160% dos dispêndios com atividades de P&D) é equivocada, pois o fundamento legal da dedução realizada se encontra nos arts. 17, I, e 19, da mencionada lei.

Sustenta que a disposição contida nos arts. 17, I, e 19 da Lei nº 11.196/05 autorizam a dedução da integralidade dos dispêndios com atividade de P&D, bem como uma exclusão adicional de 60% desses mesmos dispêndios, alcançando a dedução total de 160% dos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica (100% + 60%).

Aponta que o exame conjunto da DIPJ (fls. 670/713) e do FORMP&D (fls.

655/667) permite a confirmação da fundamentação legal arguida na impugnação, pois o total de dispêndios, R\$6.209.425,00, acrescido de 60%, totaliza o montante deduzido de R\$9.935.080,78.

Reconhece o erro formal no preenchimento da DIPJ, pois o valor de R\$9.935.080,78 informado na Linha 02. Dispêndios c/ Pesquisa Tecnol. e Desenvolv. de Inovação Tecnol. (art. 17, I) da Ficha 46 deveria ser distribuído entre as linhas 2, 10 (Exclusão do Lucro Real - art. 19) e 11 (Exclusão da Base de Cálculo da CSLL - art. 19).

No FORMP&D foram declarados dispêndios no valor total de R\$6.209.426,00, sendo que, por equívoco, não indicou a dedução adicional de 60% dos dispêndios.

Alega que o incentivo fiscal é de R\$9.935.080,78 e que a verdade material deve prevalecer sobre a formal.

Cita jurisprudência que entende amparar seus argumentos.

Após discorrer sobre os erros formais na elaboração das declarações, passa a demonstrar, no seu entendimento, o preenchimento de todos os requisitos legais para a dedução dos dispêndios com P&D.

(II.2) Da depreciação acelerada.

Aponta que a única depreciação acelerada realizada pela impugnante se refere ao prédio fabril, em função da sua utilização em dois turnos ou mais, com base no art. 69 do Decreto nº 3.470, de 1958, sendo que não se beneficia da depreciação acelerada prevista nas Leis nºs 8.191 e 8.248, ambas de 1991, o que torna desnecessária a análise dos requisitos do art. 11 da Lei da Informática.

Argumenta que o Lalur, fls. 100, e as planilhas (arquivos não pagináveis, anexados conforme termos de fls. 608 e 628), demonstram que os documentos fornecidos comprovam o controle da depreciação.

Por entender que a dedução de dispêndios não se fundamentou no art. 26, §1º, da Lei nº 11.196/05, a depreciação acelerada não traz reflexos na utilização daquele benefício e, apesar disso, destaca as contas do Lalur que comprovam a depreciação acelerada do prédio fabril (por meio da adição da depreciação "normal" para a posterior exclusão da depreciação acelerada):

	DESCRIÇÃO	VALOR
4.1.3.21.2111	(ADIÇÕES) DEPRECIÇÃO AJUSTADA VALOR ORIGINAL - PRÉDIO FABRIL	587.985,86
Controle PAT Fiscal	(EXCLUSÕES) DEPRECIÇÃO FISCAL - PRÉDIO FABRIL	(994.652,92)

(II.3) Da dedução de 160% dos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

Argumenta que preencheu o FORMP&D e que o apresentou, oportunamente, ao MCTI, que proferiu parecer, fls. 618, em que habilitou a impugnante a usufruir dos incentivos fiscais da Lei do Bem (Lei nº 11.196/05).

(II.3.1) Regularidade dos registros contábeis.

Alega que a integralidade dos dispêndios, ao final do ano-calendário, estava devidamente registrada em contas específicas, conforme tabela colacionada à fl. 21 do relatório fiscal, de modo a demonstrar a fiel observação do disposto no art. 22, I, da Lei nº 11.196/05.

Sustenta que o entendimento de que os dispêndios deveriam ser registrados desde o momento da execução da despesa não pode justificar a glosa do incentivo apenas com base em uma irregularidade contábil.

Esclarece que o dispêndio com atividade de pesquisa e desenvolvimento tecnológico não passa a ser uma despesa ordinária apenas por ter sido lançado em outra conta que não vinculada com um projeto, além de ele se enquadrar no conceito de despesa do art. 290 do RIR/99.

Aponta que, ao final do ano-calendário, após rateio percentual, as despesas foram inseridas em contas específicas, tais como "Eng. Novos Produtos" e "Eng. Processos", o que permite à impugnante afirmar que se trata de classificação contábil de natureza específica, compatível com o comando do art. 22, I.

Pondera que os valores deduzidos contêm despesas em absoluta compatibilidade com a natureza dos gastos passíveis de caracterização como pesquisa e desenvolvimento tecnológico, sendo que a fiscalização os glosou em razão da discordância com a metodologia utilizada nos registros contábeis, e não pelo fato de não terem relação com a atividade de P&D.

Discorda da análise das despesas que foram objeto de exame pela autoridade fiscal, pois ela desconsiderou que, no centro de custo, são registradas todas as despesas relacionadas com o respectivo departamento/projeto, independentemente de sua natureza e forma, enquanto que, nas contas contábeis, as despesas são registradas de acordo com sua natureza e forma.

Combustível. Assistência médica. Honorários advocatícios. Bolsa estágio. Telefone. Despesa Acessória de Importação.

A impugnante possui duas contas para registro de despesas com combustível, a saber: (i) 4.1.3.07.0704; (ii) 4.2.2.07.0704, sendo que a fiscalização confrontou os lançamentos do centro de custo apenas com os registros contábeis da segunda conta.

A despesa de R\$1.182,66 refere-se aos dispêndios de R\$936,97, registro em 06/02/2013, e de R\$245,69, registrado em 01/03/2013, referente à conta 4.2.2.07.0704.

Para as demais denominações, repisa a alegação de que possui duas contas para escrituração das despesas e que a fiscalização confrontou os lançamentos do centro de custo apenas com os registros contábeis de uma delas.

(II.3.2) Regularidade dos dispêndios com recursos humanos.

Argumenta que a exigência de indicação expressa no contrato de desempenho como pesquisador em atividades de inovação tecnológica desenvolvida pelo empregador se restringe aos pesquisadores sem dedicação exclusiva, sem atingir os pesquisadores com dedicação exclusiva e nem o pessoal de serviços de apoio técnico.

Apresenta planilha com indicação do regime de colaboradores, se exclusiva (E), ou parcial (P), sendo que os contratos foram oportunamente juntados, conforme termo de anexação de arquivo não paginável de fls. 654.

Nos contratos dos colaboradores com dedicação parcial, a maioria era prestador de serviços de apoio técnico, tendo havido erro formal no preenchimento do FORMP&D.

Para os pesquisadores com dedicação parcial, os contratos previam expressamente funções em atividades de inovação tecnológica, a exemplo dos contratos firmados com Jorge Carlos Lima Fett e Vicente de Paula Barbosa.

Entende que o fato de os colaboradores serem mensalistas dispensava o controle de horas trabalhadas por cada um, sobretudo se considerada a existência de controle das atividades realizadas.

Aponta que o controle de horas está previsto apenas em instrumento normativo infralegal, com inovação no ordenamento jurídico, tratando-se, pois, de requisito ilegal, que não pode restringir o aproveitamento do benefício fiscal pelo contribuinte.

Anexa Certidão Negativa de Débitos Relativos aos Tributos Federais e à Dívida Ativa da União, Certificado de Regularidade do FGTS, contrato de prestação de serviços e termo de rescisão referente ao empresário individual João Carlos Deschamps, fls.

921/929, de forma a demonstrar que foi contratado para prestar serviços de assessoria e consultoria na área científica e de inovação tecnológica e que os valores pagos a este prestador configuram dispêndios com atividades de P&D.

Argumenta que o valor pago a João Carlos Deschamps foi vinculado a conta específica de projetos, sendo irrelevante o seu registro inicial em conta com a nomenclatura "Terceirizados".

Esclarece que o fato de os pagamentos para colaboradores pessoas jurídicas não terem sido lançados no campo "7 - Relação de Serviços de Terceiros" do FORMP&D e não como recursos humanos é mero equívoco na declaração.

(II.3.3) Despesas com serviços auxiliares.

Aduz que a Lei nº 11.196/05 e o Decreto nº 5.798/11 não trazem qualquer limitação em relação à consideração de gastos com serviços auxiliares como dispêndios dedutíveis, não cabendo à RFB inovar no ordenamento jurídico, com a criação de novos óbices.

Informa que os serviços prestados pela empresa Manatee Informática Ltda., CNPJ nº 07.031.175/0001-05, não são auxiliares, com base nos seguintes elementos: (a) contrato de prestação de serviços; (b) inicial da reclamatória trabalhista ajuizada pelo titular da microempresa, Duvílio Gandolpho Júnior, onde cita que, apesar de algumas notas fiscais fazerem referência a valores despendidos com digitação, tal fato nunca ocorreu; (c) ata de audiência da ação reclamatória confirmar a prestação de serviços relacionados a atividades de pesquisa e desenvolvimento.

(II.3.4) Indevida limitação de dedução.

Argumenta que a fiscalização concluiu pela aplicação do limite do art. 19, §5º, da Lei nº 11.196/05 ao caso concreto, o que não teria sido observado pela impugnante, e destacou a existência de retificação do FORMP&D.

Alega que a retificação do FORMP&D foi aceita pelo MCTI, que proferiu o parecer juntado às fls. 618, habilitando a impugnante a usufruir dos incentivos fiscais da Lei do Bem.

Sustenta que se a impugnante deduziu valor superior ao limite legal, justifica-se tão somente a glosa parcial dos dispêndios, e não a glosa integral.

III. Dos pedidos.

Requer a total procedência da impugnação.

Em primeira instância, a DRJ considerou matéria não impugnada as multas exigidas isoladamente de IRPJ e CSSL e julgou totalmente improcedente a impugnação.

Irresignada a Recorrente interpôs recurso voluntário por meio do qual defende ter impugnado totalmente as autuações, inclusive as multas isoladas e repisa as razões de defesa já apresentadas em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Como relatado linhas acima, o presente processo trata, apenas, de crédito tributário de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2013, não versando sobre as multas exigidas isoladamente pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada, débitos que foram transferidos para o processo sob nº 16637-720.179/2019-97, cujo recurso voluntário será analisado nesta mesma reunião de julgamento.

Quanto ao mérito da exigência, nos termos da faculdade prevista no art. 114, § 12, I, do RICARF, proponho a manutenção do acórdão nº 02-96.349 - 7ª Turma da DRJ/BHE, por seus próprios fundamentos, que passo a transcrever e adoto como razões de decidir.

Erro formal no preenchimento das declarações e na prestação de informações em procedimento de fiscalização.

A impugnante, apesar de no curso do procedimento fiscal ter afirmado que se aproveitou do benefício fiscal previsto no art. 26, §1º, da Lei nº 11.196, de 2005, revela em sua defesa que o verdadeiro fundamento legal da dedução é a disposição contida nos arts. 17, I, e 19, da mencionada Lei.

Os arts. 17, 19 e 26 são os adiante reproduzidos:

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;

(...)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. 26. O disposto neste Capítulo não se aplica às pessoas jurídicas que utilizarem os benefícios de que tratam as Leis nºs 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e 10.176, de 11 de janeiro de 2001, observado o art. 27 desta Lei.

§ 1º A pessoa jurídica de que trata o caput deste artigo, relativamente às atividades de informática e automação, poderá deduzir, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 160%(cento e sessenta por cento) dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.(Incluído pela Lei nº 11.774, de 2008)

(...)

Nas instruções de preenchimento da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, 2014/2013, a orientação para o preenchimento da Ficha 46, linhas 02, 10 e 11, é a seguinte:

Linha 46/02 - Dispêndios com Pesquisa Tecnológica e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica (art. 17, I)Indicar, nesta linha, o valor correspondente ao total dos dispêndios realizados pela pessoa jurídica, durante o ano-calendário, com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) (Lei nº 11.196, de 2005, art. 17, I; Decreto nº 5.798, de 2006, art. 3º, I).

Atenção:

1) Os valores informados nas Linhas 46/03 e 46/04 não devem compor o valor indicado nesta linha.

2) Não devem ser computados nesta Linha os valores correspondentes aos dispêndios que tenham sido financiados por órgãos e entidades do Poder Público e alocados como recursos não reembolsáveis (Lei nº 11.196, de 2005, art. 17, § 4º; Decreto nº 5.798, de 2006, art. 3º, § 2º).

3) Não informar, nesta Linha, os valores relativos aos dispêndios incorridos em instalações fixas e na aquisição de aparelhos, máquinas e equipamentos, destinados à utilização em projetos de pesquisa e desenvolvimento tecnológico, metrologia, normalização técnica e avaliação de conformidade, aplicáveis a produtos, processos, sistemas e pessoal, procedimentos de autorização de registros, licenças, homologações e suas formas correlatas, bem como relativos a procedimentos de proteção de propriedade intelectual, depreciados ou amortizados na forma da legislação vigente, de que tratam o art. 20 da Lei nº 11.196, de 2005, e o art. 9º do Decreto nº 5.798, de 2006.

4) As microempresas e empresas de pequeno porte que apuram o IRPJ com base no lucro real, não devem informar, nesta Linha, o valor correspondente

aos dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica que tenham sido custeados com as transferências recebidas de outras pessoas na forma do art. 18 da Lei nº 11.196, de 2005; e o art. 7º do Decreto nº 5.798, de 2006, com redação dada pelo Decreto nº 6.909, de 2009.

Linha 46/10 - Exclusão do Lucro Real (art. 19)Atenção:

Esta linha não deve ser preenchida pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado.

Indicar, nesta linha, sem prejuízo do disposto no art. 17 da Lei nº 11.196, de 2005, o valor correspondente ao total excluído do lucro líquido, durante o ano-calendário, para fins de determinação do lucro real, relativo aos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesas pela legislação do IRPJ(Lei nº 11.196, de 2005, art. 19).

Para fins de exclusão, devem ser observados os seguintes percentuais (Decreto nº 5.798, de 2006, art. 8º, § 1º):

a) até 60% (sessenta por cento) da soma dos dispêndios realizados no período de apuração;

b) até 80% (oitenta por cento) dos dispêndios, no caso de a pessoa jurídica incrementar o número de pesquisadores contratados no ano-calendário de gozo do incentivo em percentual acima de 5% (cinco por cento), em relação à média de pesquisadores com contratos em vigor no ano-calendário anterior ao de gozo do incentivo; e c) até 70% (setenta por cento), no caso de a pessoa jurídica incrementar o número de pesquisadores contratados no ano-calendário de gozo do incentivo até 5% (cinco por cento), em relação à média de pesquisadores com contratos em vigor no ano-calendário anterior ao de gozo do incentivo.

Atenção:

1) Excepcionalmente, para os anos-calendário de 2006 a 2008, os percentuais acima poderão ser aplicados com base no incremento do número de pesquisadores contratados no ano-calendário de gozo do incentivo, em relação à média de pesquisadores com contratos em vigor no ano-calendário de 2005(Decreto nº 5.798, de 2006, art. 8º, § 2º).

2) A pessoa jurídica que se dedica exclusivamente à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para fins de cálculo dos percentuais acima, poderá considerar os sócios que atuem com dedicação de pelo menos vinte horas semanais na atividade de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica explorada pela própria pessoa jurídica (Decreto nº 5.798, de 2006, art. 8º, § 3º).

3) A exclusão fica limitada ao valor do lucro real e da base de cálculo da CSLL antes da própria exclusão, vedado o aproveitamento de eventual excesso em período de apuração posterior, exceto para a pessoa jurídica que se dedique exclusivamente à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica (Lei nº 11.196, de 2005, art. 19, §§ 5º e 6º)4) O valor informado na Linha 46/12 não deve compor o valor indicado nesta linha.

Linha 46/11 - Exclusão da Base de Cálculo da CSLL (art. 19)Atenção:

Esta linha não deve ser preenchida pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado.

Indicar, nesta linha, sem prejuízo do disposto no art. 17 da Lei nº 11.196, de 2005, o valor correspondente ao total excluído da base de cálculo da CSLL, durante o ano-calendário, relativo aos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesas pela legislação do IRPJ (Lei nº 11.196, de 2005, art. 19).

Para fins de exclusão, devem ser observados os seguintes percentuais (Decreto nº 5.798, de 2006, art. 8º, § 1º):

a) até 60% (sessenta por cento) da soma dos dispêndios realizados no período de apuração;

b) até 80% (oitenta por cento) dos dispêndios, no caso de a pessoa jurídica incrementar o número de pesquisadores contratados no ano-calendário de gozo do incentivo em percentual acima de 5% (cinco por cento), em relação à média de pesquisadores com contratos em vigor no ano-calendário anterior ao de gozo do incentivo; e c) até 70% (setenta por cento), no caso de a pessoa jurídica incrementar o número de pesquisadores contratados no ano-calendário de gozo do incentivo até 5% (cinco por cento), em relação à média de pesquisadores com contratos em vigor no ano-calendário anterior ao de gozo do incentivo.

Atenção:

1) Excepcionalmente, para os anos-calendário de 2006 a 2008, os percentuais acima poderão ser aplicados com base no incremento do número de pesquisadores contratados no ano-calendário de gozo do incentivo, em relação à média de pesquisadores com contratos em vigor no ano-calendário de 2005(Decreto nº 5.798, de 2006, art. 8º, § 2º).

2) A pessoa jurídica que se dedica exclusivamente à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para fins de cálculo dos percentuais acima, poderá considerar os sócios que atuem com dedicação de pelo menos vinte horas semanais na atividade de pesquisa tecnológica e

desenvolvimento de inovação tecnológica explorada pela própria pessoa jurídica (Decreto nº 5.798, de 2006, art. 8º, § 3º).

3) A exclusão fica limitada ao valor do lucro real e da base de cálculo da CSLL antes da própria exclusão, vedado o aproveitamento de eventual excesso em período de apuração posterior, exceto para a pessoa jurídica que se dedique exclusivamente à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica (Lei nº 11.196, de 2005, art. 19, §§ 5º e 6º)

4) O valor informado na Linha 46/13 não deve compor o valor indicado nesta linha.

A despeito das orientações contidas na DIPJ, a atuada procedeu de forma diversa, consoante a seguinte tela extraída da declaração por ela entregue (fls. 709):

Ficha 46 - Inovação Tecnológica e Desenvolvimento Tecnológico	
Discriminação	Valor
INOVAÇÃO TECNOLÓGICA (LEI Nº 11.196/2005)	
01.Receitas Auferidas em Virtude da Inovação Tecnológica	0,00
02.Dispêndios c/ Pesquisa Tecnol. e Desenvolv. de Inovação Tecnol. (art. 17, I)	9.935.080,78
03.Dispên. Pesq. Tec. e Des. Inov. Tec.- Inst. Pesq., Univers., Inventor Indep.	0,00
04.Transferências a Micro e Peq. Emp. p/ Pesq. Tec. e Inovação Tec. (art. 18)	0,00
05.Dispêndios Projetos Pesquisa Deserv.p/ICT ou Ent.Cient.e Tec.s/Fins Luc.	0,00
06.Remessas Exter. a Título de Royalties, Assist. Téc. e Serv. Especializados	0,00
07.Remessas Exter. p/ Registro e Manut. Marcas, Patentes e Cultivares (art. 17)	0,00
08.Subvenção Recebida da União (art. 21)	0,00
09.Redução de 50% do IPI (art. 17, II)	0,00
10.Exclusão do Lucro Real (art. 19)	0,00
11.Exclusão da Base de Cálculo da CSLL (art. 19)	0,00
12.Exclusão do Lucro Real - Patentes e Cultivares (art. 19, § 3º)	0,00
13.Exclusão da Base de Cálculo da CSLL - Patentes e Cultivares (art. 19, § 3º)	0,00
14.Exclusão do Lucro Real - ICT ou Ent.Cient.e Tecnol.Priv. s/Fins Lucrat.	0,00
15.Exclusão da Base Cálcl. CSLL - ICT ou Ent.Cient.e Tec.Priv. s/Fins Luc.	0,00

Por sua vez, no Formulário para Informações sobre as Atividades de Pesquisa Tecnológica e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica nas Empresas - FORMP&D encaminhado ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações, a atuada apresentou à fiscalização dois valores díspares, em momentos distintos, proveniente das fls. 545 e 665, respectivamente:

Incentivos Fiscais	Ano Anterior ao Ano Base	Ano Base
1. DEDUÇÃO, para efeito de apuração do lucro líquido, da soma dos dispêndios de custeio realizados no Ano Base (art. 3º, I) - Pesquisadores, Serviço de Terceiro, Apoio Técnico e Material de Consumo.	0,00	3.834.348,00
Incentivos Fiscais	Ano Anterior ao Ano Base	Ano Base
1. DEDUÇÃO, para efeito de apuração do lucro líquido, da soma dos dispêndios de custeio realizados no Ano Base (art. 3º, I) - Pesquisadores, Serviço de Terceiro, Apoio Técnico e Material de Consumo.	0,00	6.209.425,00

Na impugnação, aponta, ainda, que a importância de R\$9.935.080,78 é resultado da soma do total de dispêndios de 2013, no valor de R\$6.209.425,00, e de seu acréscimo de 60%, R\$3.725.655,00.

Se o contribuinte tivesse, de fato, seguido as orientações postas nos mencionados arts. 17, I, e 19, da Lei nº 11.196, de 2005, o incentivo fiscal não alcançaria a importância de R\$9.935.080,78, em razão da necessária observação do disposto no §5º do art.

19 da mencionada lei:

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.

(...)

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

Com o emprego do citado §5º do art. 19, o valor correspondente a 60%(sessenta por cento) dos dispêndios realizados no ano-calendário 2013 ficaria limitado ao montante de R\$3.220.993,49. E o alcance deste valor se dá por meio de simples cálculo aritmético, levando em consideração a memória de cálculo de fls. 100, LALUR:

Item	Descrição	Valor R\$
A	Lucro/Prejuízo antes IR e CSLL	3.679.348,62
B	Soma das adições	7.035.133,37
C	Soma de exclusões	4.925.314,42
D	Exclusões contingências tributárias - 2012 ²	1.556.497,70
E	Exclusões contingência trabalhista - 2012	455.517,54
F	Exclusões provisões adtos. Terceirizados	556.158,84
G	Base Lucro Real (A+B-C-D-E-F)	3.220.993,49

Ora, a soma de R\$3.220.993,49 e de R\$6.209.425,00 é o valor de R\$9.430.418,49, sem qualquer relação com a DIPJ e com os FORMP&D presentes nos autos.

O limite de R\$3.220.993,49 já havia sido apresentado pela fiscalização às fls. 51 do Relatório Fiscal e o contribuinte não produziu qualquer prova em sentido contrário.

Paralelamente ao fato de os cálculos aqui demonstrados não alcançarem a importância de R\$9.935.080,78, o que rebate o argumento do autuado de que o fundamento para a dedução seria o disposto nos arts. 17, I, e 19, da Lei nº 11.196, de 2005, cabe registrar que o contribuinte, durante o curso do procedimento fiscal, se mostrou titubeante quanto à base legal que ampararia os valores pleiteados a título de incentivo fiscal. Vejamos as respostas que produziu quando intimado a se pronunciar:

(a) Termo de Intimação - TI 1, com ciência em 26/04/2017:

Questão 1 - indicar o fundamento legal de amparo dos benefícios fiscais utilizados na redução do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

Resposta Q1: informado de forma genérica, sem indicação de qualquer dispositivo, a íntegra da Lei nº 11.196/2005;

(b) Termo de Intimação - TI 3, com ciência 10/10/2018:

Questão 1 - Uma vez que a fiscalização não havia identificado, até aquele momento, os requisitos necessários para gozo do benefício fiscal de redução de 160% dos dispêndios em P, D & I (art. 26, §1º da Lei nº 11.196/2005), solicitou que o contribuinte informasse se observou o limite para utilização do benefício disposto no art. 19, §5º da mesma lei. Solicitou a apresentação do Lalur no anocalendarário 2014 para avaliar o reflexo dos ajustes recomendados na lei.

Resultado: contribuinte confirmou a pretensão em usufruir o benefício disposto no referido art. 26, §1º. Não foi fornecido o Lalur do período seguinte.

(c) Termo de Constatação, Intimação e Prorrogação de Prazo, emitido em 12/11/2018:

Questão 1 - resposta considerada satisfatória, confirmando a opção pelo benefício fiscal do art. 26, § 1.º da Lei 11.996/2005, porém ainda pendente de confirmação o amparo legal utilizado quanto à depreciação acelerada;

A autoridade lançadora apontou, em diversas passagens do relatório fiscal, a dubiedade do sujeito passivo em identificar, a contento, os dispositivos legais que utilizou no cálculo dos incentivos fiscais pleiteados:

Fls. 29

Ainda que expressamente o sujeito passivo tenha afirmado, em resposta à primeira questão do Termo de Intimação nº 3, de que havia optado pelo benefício descrito no art. 26, §1º da referida lei (dedução na apuração do lucro real de até 160% dos dispêndios em Pesquisa e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica -P,D&I), foi inquirido também sobre a utilização do mecanismo de depreciação/amortização acelerada. Em que pese o contribuinte haver informado tardiamente sobre os dispositivos legais em que buscava amparar este incentivo, esta fiscalização já havia descartado seu uso nos moldes da "Lei do Bem", haja vista a limitada extensão de seus efeitos, restritos à reduzir a base de cálculo do IRPJ, conforme pode se inferir a partir dos trechos a seguir destacados:

(...)

Fls. 31 Permanecia a dúvida em relação a qual artigo da lei em apreço o contribuinte havia firmado sua opção: o benefício de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de 60% da soma dos dispêndios em P, D & I, sujeito a incrementos condicionais, disposto no art. 19, ou a dedução de 160% dos mesmos dispêndios na apuração destes tributos, regra de exceção concedida às pessoas jurídicas cujos projetos fossem afeitos às atividades

na área de informática e automação, enxertada nos parágrafos do art. 26 e que ainda estendia (em contradição ao enunciado de seu caput), os demais benefícios do capítulo III para as demais atividades desenvolvidas:

(...)

Fls. 31 A "Lei do Bem", de fato, não foi a primeira e nem a única disposição legal a dispor sobre a concessão de benefícios fiscais na forma de depreciação e amortização acelerada aplicada a ativos adquiridos na promoção de pesquisa e desenvolvimento de projetos de inovação tecnológica. Comum a todos estes diplomas a previsão de restrição à fruição cumulativa de benefícios idênticos, salvo se admitidos expressamente na lei de sua concessão.

(...)

Fls. 32 É o que se depreende da limitação imposta no caput do art. 26, antes transcrito, que estabelece benefício diferenciado para as pessoas jurídicas que desenvolvem atividades relacionadas à informática e automação. O próprio contribuinte, ao afirmar que havia usufruído do benefício espelhado em seu §1º, concordou que deveria manter observância às condições impostas tanto pela lei em apreço, como pelos dispositivos legais nele elencados no seu art. 26.

(...)

Fls. 32

Ocorre, entretanto, que não há indicação da utilização de qualquer benefício desta natureza na DIPJ do ano-calendário, relacionado à Lei nº 11.196/2005 ou outra, conforme atesta a ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral. Ainda que considerada a exceção do §4º do art. 26, que permite às empresas que exerçam atividades diversas, além daquelas relacionadas à informática e automação, de utilizar os demais benefícios do capítulo III do dispositivo em relevo, observa-se que a beneficiária limitou-se a informar como base do incentivo pretendido apenas a soma dos dispêndios que alegou haver realizado com P,D&I. Tampouco informou a utilização de qualquer outro benefício nº FORMP&D, segundo o trecho do questionamento abaixo, reportado do formulário original:

(...)

Assim, com base na dicção do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, discordo da alegação do sujeito passivo de que incorreu em erro formal no preenchimento das declarações e firmo a convicção de que o fundamento legal da dedução não seria a disposição contida nos arts. 17, I, e 19, da Lei nº 11.196, de 2005.

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Depreciação acelerada.

O sujeito passivo afirmou em sua defesa, fls. 812, que (...) a única depreciação acelerada realizada pela Impugnante se refere ao prédio fabril, em função da sua utilização em 2 turnos ou mais, com base no art. 69 do Decreto nº 3.470/58. Ou seja, a Impugnante não se beneficia da depreciação acelerada prevista nas Leis 8.191/91 e 8.248/91, sendo desnecessária a análise dos requisitos do art. 11 da Lei da Informática.

De pronto, esclareço que a Lei de Informática, conforme a Lei nº 8.248/91, com as alterações promovidas pelas Leis de nºs 10.176/01, 11.077/04 e 13.023/14, é uma lei que concede incentivos fiscais para empresas do setor de tecnologia que tenham por prática investir em Pesquisa e Desenvolvimento.

A alegação da autuada é contrária ao que foi respondido no curso do procedimento fiscal, conforme resposta à questão 2 do T13 adiante reproduzida:

(c) Termo de Constatação, Intimação e Prorrogação de Prazo, emitido em 12/11/2018:

Questão 2 - foi pontuado a insuficiência de informações na planilha fornecida, que não informava o momento de aquisição do bem e tampouco o valor da depreciação ao longo do tempo. O contribuinte foi alertado que a construção de instrumento extemporâneo de controle, somente para atender a fiscalização em curso, poderá prejudicar sua correlação como fonte de informação dos ajustes praticados no Lalur para proveito dos incentivos fiscais nele registrados.

Também foi exigida indicação da base legal da depreciação acelerada que consta no Lalur, o motivo das exclusões de valores uniformes indicados como "depreciação fiscal -prédio fabril" no Lalur, bem como o motivo das adições negativas da ordem de R\$ 2.325.445,05, prolatadas nos meses de abril, outubro e dezembro de 2013 e relativas à ajustes das contas 4.1.3.21.2110 e 4.1.3.21.2111, representativas da depreciação do prédio fabril e das bombas (deemed cost)Resultado: o sujeito passivo informou pela primeira vez (embora tenha afirmado o contrário) que o benefício de depreciação acelerada que constou no Lalur se amparou nos seguintes dispositivos: art. 2.º Lei n.º 8.191/1991, art. 4.º da Lei n.º 8.248/1991 e art. 1.º da Lei n.º 10.176/2001, para os quais afirma atender as condições impostas no art. 11 da Lei n.º 8.248/1991. Apresentou planilha de depreciação dos bens do imobilizado, porém restrita à parcela de bens utilizada nos projetos. Quanto à depreciação do prédio fabril, a empresa explica que "não foram consideradas no LALUR as adições nos saldos contábeis do imobilizado do prédio fabril", ou seja, uma afirmação inconclusiva. Já em relação às reversões de saldos nas linhas de adições das contas de depreciações apontadas, aduz que "fomos auditados por auditores independentes, sendo estes ajustes sugeridos por nossos auditores para adequação dos saldos destas contas refletindo assim valores

após conciliação", posição esta que será tratada oportunamente, quando da apresentação dos fundamentos legais que alicerçaram esta ação fiscal.

E, por incrível que pareça, o que se sustentou na defesa e no curso do procedimento fiscal diverge da DIPJ, pois não houve a indicação da utilização do benefício da depreciação acelerada, relacionada com a Lei nº 11.196/05 ou com outra qualquer, na Ficha 09-A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral, vide fls. 682/683.

A par da resposta produzida à questão 2 do TI3, a autoridade lançadora examinou se o sujeito passivo teria atendido os requisitos impostos na Lei de Informática para o aproveitamento do benefício fiscal da depreciação acelerada e concluiu que não, pois além de não ter detectado a existência de registros contábeis da impugnante que se relacionassem com os repasses financeiros exigidos no §1º do art. 11 da Lei nº 8.248/91, a resposta do próprio contribuinte ao Termo de Intimação nº 2 confirmou que não houve qualquer repasse para as instituições de pesquisa.

Art. 11. Para fazer jus aos benefícios previstos no art. 4º desta Lei, as empresas de desenvolvimento ou produção de bens e serviços de informática e automação deverão investir, anualmente, em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação a serem realizadas no País, no mínimo, 5% (cinco por cento) do seu faturamento bruto no mercado interno, decorrente da comercialização de bens e serviços de informática, incentivados na forma desta Lei, deduzidos os tributos correspondentes a tais comercializações, bem como o valor das aquisições de produtos incentivados na forma desta Lei ou do art. 2º da Lei no 8.387, de 30 de dezembro de 1991, ou do art. 4º da Lei no 11.484, de 31 de maio de 2007, conforme projeto elaborado pelas próprias empresas, a partir da apresentação da proposta de projeto de que trata o § 1º-C do art. 4º desta Lei.

(Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010) § 1º No mínimo dois vírgula três por cento do faturamento bruto mencionado no caput deste artigo deverão ser aplicados como segue: (Redação dada pela Lei nº 10.176, de 2001) (Vide Lei nº 11.077, de 2004) (...)

Resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 2

A empresa LIFEMED INDUSTRIAL DE EQUIPAMENTOS E ARTIGOS MÉDICOS E HOSPITALARES SA, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob nº 02.357.251/0001-53, com sede na cidade de Pelotas, RS, na Rua Giuseppe Mattea, 350-A, Bairro Fragata, CEP, 96050-080, vem, respeitosamente a vossa presença, responder ao Termo de Intimação nº 2.

- 1) Apresentamos no CD os documentos solicitados no formato solicitado, extensão pdf;
 - 2) Não houveram repasses para as instituições de pesquisa;
 - 3) Não foram localizadas as planilhas de controle de depreciação do período;
- (...)

A fiscalização, a despeito de ter concluído que a impugnante não havia cumprido os requisitos da Lei nº 8.248/91, avançou na pesquisa de modo a verificar se a

empresa se utilizou da depreciação acelerada com outra base legal, sobretudo com a exceção aberta pelo §4º do art. 26 da Lei nº 11.196, de 2005:

Art. 26. O disposto neste Capítulo não se aplica às pessoas jurídicas que utilizarem os benefícios de que tratam as Leis nºs 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e 10.176, de 11 de janeiro de 2001, observado o art. 27 desta Lei.

(...)§ 4º A pessoa jurídica de que trata o caput deste artigo que exercer outras atividades além daquelas que geraram os benefícios ali referidos poderá usufruir, em relação a essas atividades, os benefícios de que trata este Capítulo. (Incluído pela Lei nº 11.774, de 2008)

Os exames complementares realizados pelo Agente do Fisco não foram proveitosos à fiscalizada, consoante passagem a ser transcrita:

Fls. 36/37 Outro indício de que a empresa não atendia os pré requisitos para se beneficiar de depreciação acelerada foi a dificuldade que esta demonstrou para fornecer os instrumentos de cálculo e acompanhamento das provisões de depreciação, necessários ao seu controle. Ainda que tenha apresentado a referida planilha de controle tardiamente, seus valores aparentavam não ter relação direta com aqueles que constam como exclusão no Lalur, além de não haver indicação da conta em que teriam sido lançados.

Esta fiscalização firmou entendimento que tal "depreciação fiscal" estava vinculada às contas de despesa 4.1.3.21.2110 Depreciação Bombas de med cost e 4.1.3.21.2111 Depreciação Prédio Fabril e que seriam, possivelmente, resultado da adoção de critérios de avaliação de bens do ativo imobilizado, introduzidos pela lei nº 11.638/2007 (que fez a adaptação da estrutura das demonstrações patrimoniais às regulações contábeis internacionais) e n.º 11.941/2009, que em seu art. 15 trouxe o Regime Tributário de Transição de Apuração do Lucro Real - RTT (que definiu os ajustes necessários para adaptação aos novos conceitos então introduzidos).

Discordo do argumento de que o Lalur, fls. 100, e as planilhas (arquivos não pagináveis, anexados conforme termos de fls. 608 e 628), demonstram que os documentos fornecidos seriam suficientes para o controle da depreciação do prédio fabril com base no art. 69 do Decreto nº 3.470, de 1958.

O disposto no art. 69 do Decreto nº 3.470/58, reproduzido no art. 312 do RIR/99, é o seguinte:

Art. 312. Em relação aos bens móveis, poderão ser adotados, em função do número de horas diárias de operação, os seguintes coeficientes de depreciação acelerada (Lei nº 3.470, de 1958, art. 69):

I- um turno de oito horas - 1,0;

II- dois turnos de oito horas - 1,5;

III- três turnos de oito horas - 2,0.

Parágrafo único. O encargo de que trata este artigo será registrado na escrituração comercial.

A um, porque o disposto no mencionado caput do art. 69 cuida de depreciação acelerada em função do número de horas diárias de operações de bens móveis, inclusive máquinas e veículos, não sendo possível utilizá-lo para bens imóveis (prédio fabril).

Se o termo prédio fabril utilizado pelo sujeito passivo se refere a bens móveis, inclusive máquinas e veículos, seria sua obrigação identificá-los de forma específica, inclusive com seu registro contábil, e, simultaneamente, comprovar que eles foram utilizados no processo produtivo por período de tempo superior a 8 (oito) horas de operação, elementos estes que não se encontram nos autos.

A minha convicção é a de que o termo prédio fabril se relaciona com bem imóvel, sobretudo porque o plano de contas³ da companhia possui, no Ativo Imobilizado, diversas contas que fazem menção a: (a) máquinas e equipamentos, 1.2.3.01.0001; (b) ferramentas e acessórios, 1.2.3.01.0002; (c) móveis e utensílios, 1.2.3.01.0004; (d) veículos, 1.2.3.01.0005; (e) equipamentos de fabricação própria, 1.2.3.01.0008.

E, como bem salienta o parágrafo único do art. 312, a depreciação acelerada em função do turno de operação será objeto de registro na própria escrituração contábil, com repercussão na apuração do lucro líquido contábil, revelando a desnecessidade de se valer de um ajuste de exclusão no Lalur para definir o Lucro Real tributável, sob pena de utilização em duplicidade do dispêndio.

A dois, porque a fiscalização já havia assinalado que os instrumentos de cálculo e acompanhamento das provisões de depreciação, necessários ao seu controle, permitiram inferir que os valores não aparentavam ter relação direta com aqueles que constam como exclusão no Lalur, além de não haver indicação da conta em que teriam sido lançados.

A três, porque, a despeito da passagem produzida pela fiscalização, a impugnante não se esforçou em impugná-la especificamente, apenas fazendo menção ao Lalur e às planilhas.

A quatro, porque eu, autoridade julgadora, ao me dirigir ao LALUR, identifiquei que os valores excluídos com depreciação fiscal são os indicados no quadro adiante reproduzido e não consigo encontrá-los nas planilhas de fls. 608 e 628.

Quadro: Depreciação Fiscal

Mês	Bombas (R\$)	Prédio fabril (R\$)
janeiro	- 98.115,09	- 82.887,74
fevereiro	- 98.121,30	- 82.887,74
março	- 98.668,80	- 82.887,74
abril	- 367.801,04	- 82.887,74
maio	- 103.851,40	- 82.887,74
junho	- 105.511,08	- 82.887,74
julho	- 106.886,98	- 82.887,74
agosto	- 108.149,80	- 82.887,74
setembro	- 109.531,28	- 82.887,74
outubro	- 136.090,53	- 82.887,74
novembro	- 113.067,33	- 82.887,74
dezembro	- 117.522,78	- 82.887,74
Total	- 1.563.317,41	- 994.652,88

Fonte: Lalur (fls. 100)

Os documentos que acompanharam a impugnação, fls. 849/853, referentes à conta contábil 1.2.3.04.0010 (Depreciação acumulada4 Prédio Fabril Pelotas/RS - denominação contida no plano de contas), mostram, por exemplo, que os créditos lançados em 01/2013 correspondem aos valores de R\$7.443,09, R\$38,91 e R\$75.933,87, totalizando R\$83.415,87, valor que não coincide com o quadro acima.

Ante tais considerações, não se encontra comprovada a depreciação acelerada em função do turno de operação que a impugnante alega ter realizado no anocalendarário 2013.

Regularidade dos registros contábeis.

O contribuinte considera que a importância de R\$6.209.425,50 é o total de dispêndios realizados em projetos de P, D & I. O exame da contabilização dos dispêndios com inovação tecnológica levou a autoridade lançadora a se pronunciar da seguinte forma:

Fls. 38

Como será adiante, o sujeito passivo não manteve o recomendado controle integral desde o momento de execução da despesa representativa do dispêndio, pois boa parte dos registros contábeis foram efetuados diretamente em 68(sessenta e oito) contas de despesa operacionais comuns às demais atividades comerciais da companhia, sem quaisquer indicações de sua finalidade, conforme se depreende da análise da amostra de lançamentos coletados. Somente na data de encerramento do exercício (31/12/2013), é que foram efetuados os lançamentos de transferência de parte do saldo destas contas, no montante de R\$ 2.679.102,79 para contas do ativo intangível representativas de cada projeto de P,D&I, conforme demonstrado nos anexos dos TIs 1 e 3.

Foram localizadas apenas os seguintes grupos de contas cujos títulos podem ser identificados com o objeto do benefício: 4.1.3.19.000 - Gastos com Projetos (uma conta, despesas totais de R\$ 112.148,12, não considerados como dispêndios de P, D&I), 4.2.4.19.0000 - Gastos com Pesquisa e Desenvolvimento (duas contas, dispêndios totais de R\$ 1.443.606,03) e 4.2.4.20.000 - Gastos com Projeto Profarma Inovação (uma conta, dispêndios totais de R\$ 2.086.716,68). A soma dos registros dos dois últimos grupos específicos, acrescida do valor encontrado nas contas de despesas operacionais genéricas, perfaz o valor de R\$ 6.209.425,50 atribuído pelo beneficiário como sendo o total de dispêndios realizados em projetos de P, D&I. Portanto, 43% dos dispêndios foram registrados em contas genéricas da atividade comercial da fiscalizada, onde permaneceram "à deriva" por quase todo ano-calendário de 2013, antes de se submeterem ao rateio percentual que definiu sua participação no montante de cada projeto, já ao término daquele exercício. Quanto aos critérios que orientaram a distribuição dos valores das despesas, a partir dos centros de custos onde estariam alocados, pouco se sabe, pois os questionamentos a respeito do assunto permaneceram sem resposta por parte do contribuinte.

O Fisco entendeu que o contribuinte não observou o disposto no art. 22, I, da Lei nº 11.196, de 2005:

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

I - serão controlados contabilmente em contas específicas; e(...)A autuada argumenta que, ao final do ano-calendário, após rateio percentual, todas as despesas foram inseridas em contas específicas, tais como "Eng. Novos Produtos" e "Eng. Processos", o que lhe permite afirmar que se trata de classificação contábil de natureza específica, compatível com o comando legal mencionado no parágrafo anterior.

As regras que versam sobre benefícios fiscais, por sua natureza exoneratória, representam uma exceção à regra geral de tributação, e devem ser interpretadas de modo literal, nos termos do disposto no art. 111 da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional:

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 expressão "contas específicas" que se encontra presente no art. 22, I, da Lei nº 11.196, de 2005, significa que os dispêndios com pesquisa e inovação tecnológica deverão, necessariamente, 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 finalidade do art. 22, I, da Lei nº 11.196, de 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, e não ao final do ano-calendário, sem o quê não há que se falar em controle.

Segundo o Mini Aurélio, controle é: 1. Ato ou poder de controlar. 2. Fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, etc., para que não se desviem das normas preestabelecidas. 3. Autocontrole.

Enfim, controle é uma conduta que pressupõe a contemporaneidade com os fatos de interesse.

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. Em suma, a regra legal contida no art.

22, inciso I, da Lei do Bem não é um preceito vão, sem finalidade, e não se reduz a mero conselho ao contribuinte, destituído de força obrigacional.

A assertiva da impugnante de que os dispêndios se enquadram no conceito de despesa do art. 290 do RIR/99 não apresenta relação de causalidade com o debate em questão, uma vez que este artigo refere-se à atribuição contábil de um custo normal de produção, enquanto o presente processo se dedica à discussão sobre o reconhecimento ou não de um benefício fiscal, que exige controle contábil em conta específica.

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, §1º):

(...)

Desse modo, conclui-se que a pessoa jurídica não cumpriu o comando legal encartado no inciso I do art. 22 da Lei nº 11.196, de 2005, não se tratando de mero descumprimento de formalidades contábeis, mas, sim, a ausência de comprovação de um benefício fiscal através de normas específicas, que, como visto, foram descumpridas.

Sobre a questão do controle dos gastos através de centros de custos, em que pese ser possível à fiscalizada adotá-lo para fins de controle gerencial, não atende o

ordenamento tributário, pois para se aproveitar dos benefícios fiscais com inovação tecnológica, tais programas devem ser controlados contabilmente em contas específicas, desde o início de sua execução.

A fiscalização, a despeito de ter destacado que o contribuinte não observou o disposto no inciso I do art. 22 da Lei nº 11.196, de 2005, examinou a utilização dos registros contábeis em centros de custos e pontuou:

Fls. 38/39

(...)

Quanto aos critérios que orientaram a distribuição dos valores das despesas, a partir dos centros de custos onde estariam alocados, pouco se sabe, pois os questionamentos a respeito do assunto permaneceram sem resposta por parte do contribuinte.

Fls. 39

Observa-se que, para muitos registros de execução do dispêndio no centro de custos responsável, NÃO se encontra valor correspondente na escrituração comercial, sequer em outra data, impossibilitando o controle dos dispêndios. *Foi cogitada a possibilidade de que valores de diversos registros estivessem agrupados, ora em um instrumento, ora noutro. Se realmente assim fosse, estaria, de vez, inviabilizado o controle exigido pelo regramento do dispositivo legal.*

Entretanto isso não foi preciso, pois tal necessidade de composição, além de impraticável, afrontaria o critério de individualização exigido.

A conclusão da autoridade lançadora quanto à última passagem envolveu o exame de amostragem que compreendeu sete tipos de despesas (combustível, assistência médica, honorários advocatícios, bolsa estágio, telefone, despesa acessória de importação), a seguir questionados pela impugnante e por mim analisados.

Combustível, Assistência médica, Honorários advocatícios, Bolsa estágio, Telefone, Despesa acessória de importação.

Segundo a autoridade lançadora, foi registrado no centro de custo de conta nº 8.3131.07.04, em 03/01/2013, no valor de R\$1.182,66, o dispêndio com combustível.

Ocorre, porém, que no Livro Razão6 (fls. 26.6557), conta contábil nº 4.2.2.07.0704 -Combustível, não foi encontrado o registro, em 01/03/2013, do valor de R\$1.182,66.

A autuada alega que a despesa de R\$1.182,66 refere-se aos dispêndios de R\$936,97, registro em 06/02/2013, e de R\$245,69, escriturado em 01/03/2013, referente à conta 4.2.2.07.0704. Tais valores encontram-se presentes às fls. 26.655.

Agrupar em um único lançamento o registro de várias despesas foge ao comando legal que deseja um controle criterioso sobre os gastos que seriam objeto de benefício fiscal, sendo que a fiscalização já havia se pronunciado contra tal postura, nos seguintes termos:

Fls. 39

(...) Foi cogitada a possibilidade de que valores de diversos registros estivessem agrupados, ora em um instrumento, ora noutro. Se realmente assim fosse, estaria, de vez, inviabilizado o controle exigido pelo regramento do dispositivo legal. Entretanto isso não foi preciso, pois tal necessidade de composição, além de impraticável, afrontaria o critério de individualização exigido.

Quanto à sustentação (a) de que possui duas contas para registro de despesas com combustível, a saber: (i) 4.1.3.07.07048; (ii) 4.2.2.07.0704, as quais seriam utilizadas conforme a avaliação do colaborador da área contábil/fiscal; (b) de que a fiscalização confrontou os lançamentos do centro de custo apenas com os registros contábeis de uma das contas (4.2.2.07.0704), apenas revela que a impugnante não prezou pela fiel observação do texto legal que exige o controle contábil em contas específicas.

Como as operações da empresa ocasionam aumentos e diminuições no Ativo, no Passivo e no Patrimônio Líquido, esses aumentos e diminuições são registrados em contas contábeis, criadas especialmente para tal fim, sendo que cada uma delas será distinguida das demais pela sua denominação.

Assim, não há razão para se ter duas contas contábeis, com o mesmo rótulo, para o registro do mesmo tipo de operação empresarial, conforme fls. 854/912, a não ser, contudo, que se desejasse dificultar o seu controle pelos agentes que demandam a informação contábil.

Neves e Viceconti⁹, em *Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Financeiras*, sugerem que a administração da empresa, quando deseja que sua escrituração centralizada forneça informações por filial e, segundo o meu entendimento, o que também se aplica por centros de custos, prevejam no plano de contas da matriz a discriminação por estabelecimento, consoante o seguinte exemplo:

PLANO DE CONTAS DA MATRIZ(...)3. RECEITA DE VENDAS 3.1. À VISTA 3.1.1 Matriz 3.1.2 Filial 1 3.1.3 Filial 2 3.1.4 Filial 3 3.1.5 Filial 4 3.1.5 Filial 6

Veja, por exemplo, que no Plano de Contas¹⁰ da sociedade empresária, as contas 4.1.3.07.0704 e 4.2.2.07.0704 não possuem nenhuma distinção entre elas, com exceção da conta contábil no plano de contas referencial.

O plano de contas referencial tem por finalidade estabelecer uma relação (DE-PARA) entre as contas analíticas do plano de contas da empresa e um plano de contas padrão, segundo o disposto no Manual de Orientação do Leiate da

ECD11, atualizado em maio de 2016, Anexo ao Ato Declaratório Executivo Cofis nº 34/2016.

Por sua vez, para o Registro I051, campo 04, alterado pelo ADE Cofis nº 29, de 09/06/2010, o código da conta referencial 5.01.01.90-00 é denominada "Outros Custos", enquanto o código da conta referencial 3.01.01.07.01.33.90 é "Outras Despesas Operacionais".

(...)

Os argumentos aqui utilizados se aplicam à situação encontrada para o registro das despesas com assistência médica (4.1.2.06.060712 e 4.2.1.06.060713), honorários advocatícios (4.1.3.15.150114 e 4.2.2.15.150115), bolsa estágio (4.1.2.04.040816 e 4.2.1.04.040817), telefone (4.1.3.13.130318 e 4.2.2.13.130319) e despesa acessória de importação (4.1.3.15.150620 e 4.2.2.15.150621).

Regularidade dos dispêndios com recursos humanos.

No Relatório Fiscal, a autoridade lançadora fez menção às exigências previstas na Instrução Normativa RFB nº 1.187, de 2011, sobretudo o art. 3º, parágrafo único, I e II, art. 5º, I, §1º, I e II, e concluiu que (a) as informações prestadas no FORMP&D não contemplavam pagamentos para pessoal de prestação de serviço de apoio técnico, embora muitos dos 56 colaboradores exercessem funções típicas desta natureza; (b) os contratos, independentemente de indicarem ou não a natureza de dedicação no desempenho das funções (parcial ou exclusiva), eram carentes de cláusula que atendesse o disposto no art. 5º, §1º, I; (c) não houve o controle de horas trabalhadas ou atividades desenvolvidas.

Os dispositivos legais da instrução normativa mencionada são os seguintes:

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.

(...)

A autuada alega que: (a) houve erro formal no preenchimento do FORMP&D quanto à inexistência de valor despendido com funcionários de apoio técnico; (b) os contratos dos pesquisadores com dedicação parcial previam expressamente funções em atividades de inovação tecnológica, a exemplo dos contratos firmados com Jorge Carlos Lima Fett e Vicente de Paula Barbosa; (c) o fato de os colaboradores serem mensalistas dispensava o controle de horas trabalhadas por cada um deles, sobretudo se considerada a existência de controle das atividades realizadas, conforme amostra anexa, fls. 915/920, que demonstra o controle de horas e atividades do Projeto LF Smart Multicanal; (d) o controle de horas está previsto apenas em instrumento normativo infralegal, com inovação no ordenamento jurídico, tratando-se, pois, de requisito ilegal, que não pode restringir o aproveitamento do benefício fiscal pelo contribuinte.

Novamente a autuada confessa que as declarações prestadas aos órgãos públicos são falhas, com a presença de vícios ou irregularidades, o que vai de encontro à sustentação de que possui controles internos que lhe permitem aproveitar o benefício legal pleiteado.

No exame dos contratos de trabalho dos 56 colaboradores, localizados às fls. 654, entendo que não existe cláusula que demonstre que os trabalhadores atuaram como pesquisador em atividades de inovação tecnológica desenvolvida pelo empregador (art. 5º, §1º, inciso I). A coluna denominada "função" da planilha de fls. 45/46 do Relatório Fiscal confirma a minha conclusão.

Por outro lado, não foram firmados contratos de trabalho com as pessoas naturais Jorge Carlos Lima Fett e Vicente de Paula Barbosa, mas, sim, com as pessoas

jurídicas Jorge Carlos Lima Fett, CNPJ nº 02.699.496/0001-69, e Supramédica - Comércio de Equipamentos Médico-Hospitalares Ltda., CNPJ nº 07.742.426/0001-60.

Se o inciso I do §1º do art. 5º faz remissão a contrato de trabalho, conclui-se que contratos com pessoa jurídica não atendem o disposto na legislação, uma vez que trabalho é serviço prestado por pessoa física. É o que dispõe, por exemplo, o art. 3º do Decreto-Lei nº 5.452, de 1943, CLT; o art. 2º da Lei nº 6.019, de 1974:

Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. (grifei)(...)

Art. 2º Trabalho temporário é aquele prestado por pessoa física contratada por uma empresa de trabalho temporário que a coloca à disposição de uma empresa tomadora de serviços, para atender à necessidade de substituição transitória de pessoal permanente ou à demanda complementar de serviços.(Redação dada pela Lei nº 13.429, de 2017) (grifei)(...)

O disposto no inciso I e II do art. 3º da IN RFB nº 1.187 exige que a pessoa jurídica registre de forma detalhada e individualizada as horas dedicadas de cada pesquisador e de cada funcionário de apoio técnico por projeto incentivado, sem exceção, de forma que até mesmo os colaboradores mensalistas devem se submeter a tal procedimento.

O documento de fls. 915/920 não demonstra o controle de horas por pesquisador e por cada funcionário de apoio técnico por projeto incentivado, razão pela qual não foi observada a exigência contida no inciso I e II do art. 3º da IN RFB nº 1.187.

A própria fiscalizada, no curso do procedimento fiscal, já havia afirmado que não adotou o controle de horas trabalhadas ou atividades desenvolvidas, o que levou a fiscalização a produzir às fls. 46 do Relatório Fiscal o seguinte trecho:

QUESITO 4. A empresa envia em anexo a relação das 56 pessoas indicadas nº informativo remetido ao MCTI com os respectivos contratos de trabalho de cada colaborador. Salientamos que não adotamos o controle de horas por projeto, visto que não utilizamos o indicador H/H como mecanismo de acompanhamento, principalmente porque todas as nossas contratações se dão em regime mensal.

Nosso controle está baseado nas atividades programadas e nas respectivas entregas previstas.

Desta forma, encaminhamos a planilha anexa onde apresentamos o regime de dedicação de cada colaborador e sua participação em cada projeto.

Normalmente o colaborador tem atividades em mais de um projeto conforme sua especialidade. Colaboradores de áreas como Gerenciamento de Projetos, Núcleo de Inovação e Regulatório acabam tendo envolvimento em todos os projetos, alguns com dedicação parcial e em outros exclusiva.

A fiscalização não pode deixar de se atentar para as disposições contidas na IN RFB nº 1.187, pois, segundo o Código Tributário Nacional, art. 100, I, a Instrução Normativa é uma norma complementar, e, desse modo, por disposição contida no Estatuto do Servidor Público Federal, Lei nº 8.112, de 1990, art. 116, inciso III, deve ser fielmente observada.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

(...)Art. 116. São deveres do servidor:

(...)III - observar as normas legais e regulamentares;

(...)

Apesar de a autuada ter informado à fiscalização que os pagamentos efetuados à pessoa jurídica João Carlos Deschamps, CNPJ nº 11.792.475/0001-84, seriam correspondentes a "colaborador" que integra a relação de "recursos humanos" informados nº FORMP&D, vide tela abaixo, tais gastos apresentam uma série de vícios que prejudica a assertiva de que configuram dispêndios com atividades de P&D:

(...)

A um, porque o contrato de prestação de serviços da pessoa jurídica João Carlos Deschamps, CNPJ nº 11.792.475/0001-84, fls. 925/926, foge ao disposto no inciso I do §1º do art. 5º da IN RFB nº 1.187, pelos fundamentos que por mim já foram expostos neste acórdão.

A dois, porque a Certidão Negativa de Débitos Relativos aos Tributos Federais e à Dívida Ativa da União e o Certificado de Regularidade do FGTS, fls. 923/924, não suprem a ausência de transmissão da GFIP e de inexistência de GPS da pessoa jurídica João Carlos Deschamps, CNPJ nº 11.792.475/0001-84, pois a regularidade nelas estampada se deve ao fato de (i) a própria empresa ter deixado de confessar seus débitos para com a administração tributária (GFIP) ou porque (ii) a fiscalização ainda não constituiu qualquer lançamento de ofício contra ela (Auto de Infração).

A três, porque a contabilização dos valores pagos à pessoa jurídica João Carlos Deschamps, CNPJ nº 11.792.475/0001-84, ocorreu nas contas contábeis 4.1.2.04.0409(Terceirizados - 02 e 03/2013) e 4.2.4.19.1903 (Terceirizados P&D - 01, 04 a 11/2013), segundo fls. 47 do Relatório Fiscal, sendo que estas contas contábeis não possuem qualquer relação com a contabilização de dispêndios com recursos humanos envolvidos em P&D, contrariando o disposto no art. 3º, parágrafo único, da IN RFB nº 1.187/2011 que pontua que a pessoa jurídica deverá utilizar critérios uniformes e consistentes ao longo do tempo.

A quatro, porque os dispêndios com pagamentos de "colaboradores" pessoas jurídicas deveriam estar informados no campo "7 - Relação de serviços de

terceiros" do FORMP&D, vide fls. 663, reservado aos dispêndios com as micro e pequenas empresas, nos termos do art. 7º do Decreto nº 5.798, de 2006:

Art.7º Poderão ser também deduzidas como despesas operacionais, na forma do inciso I do caput do art. 3ºe do art. 4º, as importâncias transferidas a microempresas e empresas de pequeno porte de que trata aLei Complementar no123, de 14 de dezembro de 2006, destinadas à execução de pesquisa tecnológica e de desenvolvimento de inovação tecnológica de interesse e por conta e ordem da pessoa jurídica que promoveu a transferência, ainda que a pessoa jurídica recebedora dessas importâncias venha a ter participação nº resultado econômico do produto resultante.(Redação dada pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

A cinco, porque o preenchimento do FORMP&D de forma equivocada; o desajuste entre os gastos contabilizados e os valores informados no FORMP&D; e a ausência da utilização de contas contábeis específicas para controlar os dispêndios e pagamentos com P&D desde o início de sua execução desqualificam a atuada como pessoa jurídica a se valer do benefício fiscal previsto na Lei nº 11.196/2005.

Despesas com serviços auxiliares.

No Relatório Fiscal, fls. 40/49, a autoridade lançadora atesta que as despesas com serviços auxiliares e remuneração indireta (digitação de informática, alugueis, refeições fábrica, despesa acessória de importação, assistência médica, honorários jurídicos, cesta básica, refeições, fretes e carretos, prêmios e brindes, honorários contábeis/auditorias, fretes s/ compras) não podem ser consideradas para fins do benefício fiscal, em virtude da restrição imposta pelo §3º do art. 5º da IN RFB nº 1.187/2011.

Na impugnação, a interessada alega que: (i) a Lei nº 11.196/05 e o Decreto nº 5.798/11 não trazem qualquer limitação em relação à consideração de gastos com serviços auxiliares como dispêndios dedutíveis, não cabendo à RFB inovar no ordenamento jurídico; (ii)os serviços prestados pela empresa Manatee Informática Ltda., CNPJ nº 07.031.175/0001-05, não são auxiliares, com base nos seguintes elementos: (a) contrato de prestação de serviços, fls.

930/931; (b) inicial da reclamatória trabalhista ajuizada pelo titular da microempresa, Duvílio Gandolpho Júnior, onde cita que, apesar de algumas notas fiscais fazerem referência a valores despendidos com digitação, tal fato nunca ocorreu, fls. 932/948; (c) ata de audiência da ação reclamatória confirma a prestação de serviços relacionados a atividades de pesquisa e desenvolvimento, fls. 949/952.

A redação contida no §3º do art. 5º da IN RFB nº 1.187/2011 é a seguinte:

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

(...)§ 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.

(...)

Relembro, aqui, que a instrução normativa é norma complementar, segundo o disposto no CTN, cabendo às autoridades tributárias seguir as orientações nela dispostas.

Assim, com base na mencionada instrução normativa, não há dúvida de que não serão considerados como benefício fiscal os valores pagos a título de remuneração indireta e gastos com pessoal de serviços auxiliares, inclusive as despesas dos departamentos de gestão administrativa/financeira e de segurança, limpeza, manutenção, aluguel e refeitórios.

Entendo que o contrato de prestação de serviços de fls. 930/931 cuida da prestação de serviços auxiliares, sobretudo porque o seu objeto (...) *consiste na prestação de serviços relacionados às rotinas de informática em pesquisa e desenvolvimento por parte da contratada às contratantes.*

A rotina de informática está relacionada com a obrigação de fazer algo de forma mecânica, rotineira, sem inovação, não podendo ser equiparada à atividade de pesquisadores e de pessoal de prestação de serviço de apoio técnico (Art. 5º, I, da IN RFB nº 1.187).

Por se tratar de serviços de rotinas de informática, o objeto descrito na cláusula primeira do mencionado contrato se contrapõe à cláusula segunda, onde se pontuou que *as principais funções da contratada são as de desenvolvimento de inovações tecnológicas, no âmbito da informática, à serem aplicadas nos atuais e futuros produtos das contratantes.*

A discriminação dos serviços contida nas notas fiscais da pessoa jurídica Manatee Informática Ltda., CNPJ nº 07.031.175/0001-05, vide fls. 48, reforça a conclusão de que os serviços prestados eram auxiliares, pois se tratam de mera digitação de informática.

Por outro lado, a discussão na Justiça do Trabalho, fls. 932/952, não visou determinar a natureza dos serviços prestados por Duvílio Gandolpho Júnior à empresa Lifemed, mas, sim, requereu o reconhecimento do vínculo de emprego e sua anotação na CTPS.

Na peça vestibular da reclamatória trabalhista não foi possível identificar qualquer passagem relacionada com o texto presente às fls. 836 da impugnação: *algumas notas [fiscais] citam valores despendidos com digitação, o que nunca ocorreu.*

No depoimento pessoal do reclamante Duvilio Gandolpho Junior, vide ata de audiência do processo trabalhista, foi frisado que prestava serviços para a Lifemed, sem, contudo, especificá-los. O preposto da reclamada, Anderson Marques Vieira, é que mencionou, de forma genérica, que o reclamante fora contratado para trabalhar em pesquisa e desenvolvimento.

Os depoimentos das testemunhas não foram hábeis a especificar os serviços prestados por Duvilio Gandolpho Junior, limitando-se a utilizar expressões gerais, tais como: (...) *das quais a maioria trabalhava com projetos, entre elas o reclamante (depoimento de Maurício Chiarioni, fls. 950); em São José dos Campos, prestavam serviços: Fidélis, Caio, Elaine, Marcos, Duvílio, Maurício, Edinei (...)* (depoimento de Leonardo Costa Reichow, fls. 951).

Assim, entendo que não merece reparo a constatação da autoridade lançadora aposta no relatório fiscal.

Indevida limitação de dedução.

Equivoca-se a impugnante em alegar que a fiscalização concluiu pela aplicação do limite do art. 19, §5º, da Lei nº 11.196/05 ao caso sob discussão.

A autoridade lançadora, quando verificou na primeira versão do FORMP&D, campo 8, o valor de R\$3.834.348,00 como efetivamente utilizado na forma de incentivo fiscal, questionou o contribuinte se aquela importância tinha alguma relação com a observância do limite estabelecido no art. 19, §5º, da Lei nº 11.196/05. O sujeito passivo, por sua vez, retificou o campo 8, indicou o valor de R\$6.209.425,00, e afirmou que o benefício coincidia com a totalidade dos dispêndios.

A fiscalização, ao estranhar a retificação, assim se pronunciou:

Fls. 51 Coincidência ou não, tem-se que o valor informado no FORMP&D em sua primeira versão, inicialmente apresentado ao MCIT em 14/07/2014 (a data consta impressa no formulário), seria mais aproximado daquele obtido após testar a operação referendada pelo §5º do art. 19, que impõe que o limite do benefício fiscal não ultrapasse o valor do lucro real antes de sua própria exclusão.

Lucro real do ano-calendário: R\$ 6.714.087,28 (base: DIPJ e Lalur, considerado o diferimento dos dispêndios)(-) Valor do benefício pleiteado : R\$ 9.935.080,78(=) Limite a usufruir permitido: R\$ 3.220.993,50.

Para espancar qualquer dúvida de que a glosa efetuada pela fiscalização é integral, a seguinte passagem é elucidativa:

Fls. 55 Assim, dadas as imperfeições reveladas na concessão do incentivo fiscal em pauta e no controle ao longo da realização dos dispêndios

vinculados aos projetos - o que foi amplamente demonstrado neste processo - cumpre efetuar suaglosa integral, anulando sua participação na composição do lucro real do período, que fica acrescido de R\$ 9.935.080,78 para efeitos de apuração dos tributos objeto desta revisão.

Dessa forma, por qualquer aspecto que se observe, as exclusões são indevidas. Assim se diz, porque a Recorrente não comprovou os necessários repasses financeiros às instituições descritas nos incisos do art. 11, § 1º, da Lei nº 8.248/1991 e não observou as normas contábeis exigidas pelo art. 22 da Lei 11.196/2005, notadamente a exigência de manter, em contas específicas, o controle contábil dos dispêndios e pagamentos de que tratam os arts. 17 a 20 da mesma Lei.

Portanto, é cabível a norma prevista no art. 24 da já citada Lei nº 11.196/2005, que 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.

Por essas razões, entendo que o recurso voluntário não merece provimento.

CONCLUSÃO

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

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto