



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

Processo nº 16682.720351/2012-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-003.082 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2018
Matéria GLOSA DE DESPESAS - BENEFÍCIO FISCAL - MP DO BEM
Recorrente TNL PCS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

BENEFÍCIOS FISCAIS - INTELIGÊNCIA DO 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.

LEI 11.196, ART. 18. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

Tendo em conta a regra hermenêutica contida no art. 111 do CTN, o art. 18 da Lei 11.196, contrariamente ao entendimento adotado pela fiscalização, não restringe o benefício encartado nos artigos 17 e 19 da citada lei; os pagamentos realizados à empresas de médio e grande porte somente não serão dedutíveis na hipótese de terceirização da atividade de Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação Tecnológica, excetuados os casos de terceirização pactuados com micro e pequenas empresas.

PROCESSUAL - INOVAÇÃO DO LANÇAMENTO PELO ÓRGÃO JULGADOR *A QUO*.

É vedada a inovação dos fundamentos do lançamento pela DRJ, por violar a garantia da ampla defesa.

PROCESSUAL - VALORAÇÃO DAS PROVAS - ART. 371 DO CPC - PREVALÊNCIA DAQUELA COM MAIOR CREDIBILIDADE

Confrontadas provas que, em tese, possuem o mesmo valor *probandi*, o julgador é livre para considerar aquela que lhe pareça, razoavelmente, mais completa para demonstrar a premissa fática da demanda, mormente no caso de pareceres com conclusões antagônicas, expedidos pelo mesmo órgão da administração pública federal em que, num deles, se observa a existência de

dados mais completos a lhe emprestar credibilidade, exclusivamente, quanto ao objeto analisado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator. O conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado votou pelas conclusões do relator. Declarou-se impedido o conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Eduardo Morgado Rodrigues (Suplente Convocado), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o processo de autos de infração lavrados em desfavor do recorrente para lhe exigir créditos tributários relativos ao IRPJ e a CSLL concernentes ao ano calendário de 2010, decorrentes das glosas de despesas deduzidas pelo contribuinte a título de "Dispêndios com Pesquisas e Desenvolvimento de Inovações Tecnológicas" (cuja dedução foi regradada pela Lei 11.196/05).

Em apertadíssima síntese, a D. Auditoria discorre no relatório fiscal, preliminarmente, sobre a natureza de tais despesas, lembrando se tratar de benefício fiscal dado pela alcunhada MP do Bem, posteriormente convertida na citada Lei 11.196.

Pelo que foi exposto ali, a ação fiscal teve por objeto a verificação do regular recolhimento do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2010 tendo, *ab initio*, identificado "*indícios de exclusão indevida, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (...) de valores relativos a incentivos fiscais tecnológicos*". Em razão disso, intimou o contribuinte a apresentar:

a) os documentos constitutivos das empresa, bem como a relação de órgãos deliberativos societários e respectivas composições;

b) o formulário MCT (documento que comprova o cadastro do contribuinte no Ministério da Indústria e Desenvolvimento, contendo a descrição dos projetos de pesquisa que, na forma da Lei 11.196 e do Decreto 5.798/06, lhe garantiriam o gozo dos benefícios descritos nos art. 17 e 19 da citada norma legal);

c) os valores dos dispêndios incorridos pelo contribuinte e utilizados na forma do art. 17, I, da Lei 11.196;

d) os registros contábeis das despesas pagas à terceiros para desenvolvimento de pesquisas e desenvolvimento tecnológico;

e) o percentual representativo dos dispêndios incorridos pela empresa em programas de pesquisa e desenvolvimento que teria sido deduzido como despesas operacionais da base de cálculo dos tributos em análise;

f) por fim, DIPJ, Balancetes mensais, LALUR, DRE's e o relatório "Sinco Contábil".

Apresentada a resposta à esta intimação, com atendimento parcial, a fiscalização reintimou o contribuinte mais algumas vezes, sendo uma para apresentar "*os documentos relacionados nos itens 5 (Registros Contábeis dos Dispêndios), 7 (DIPJ) e 9 (LALUR)*", e novamente, para que o recorrente trouxesse o LALUR; posteriormente, intimou-o uma vez mais para apresentar cópia atualizada de seu estatuto e, finalmente, para apresentar o último balanço apurado até então.

Atendidas as intimações, procedeu-se à lavratura dos autos de infração, basicamente, sobre três fundamentos:

a) o contribuinte não teria registrado as despesas incorridas nos programas de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico em contas contábeis específicas (não obstante tê-las, inicialmente, identificado com a anotação "IT - Inovação Tecnológica" em conta contábil geral). A despeito do contribuinte ter, posteriormente, procedido à reclassificação de suas contas a fim de destacar, expressamente, tais dispêndios, a Auditoria entendeu que este procedimento seria extemporâneo e, portanto, insuficiente para preencher os pressupostos legais descritos na Lei 11.196;

b) em consulta ao MCTI, foi lavrado parecer de nº 077/2011 em que o aludido órgão opina pelo não enquadramento dos programas descritos pelo recorrente no formulário MCTI no benefício regido pela Lei 11.196, seja porque as informações prestadas pela empresa não seriam precisas e claras a demonstrar o desenvolvimento de pesquisas e a sua aplicação para os fins do art. 17 da aludida norma legal, seja porque o contribuinte teria efetuado pagamentos à empresas de médio e grande porte, o que, ao ver daquele órgão, afastaria o direito ao gozo do citado benefício (mormente à luz dos preceitos do art. 4º, § 9º, da IN/RFB de nº 1.189/11);

c) com esboço no Parecer acima citado, concluiu pela ilegalidade das deduções realizadas pelo recorrente.

O contribuinte apresentou sua impugnação administrativa, sustentando, de forma resumida que:

a) o art. 22, I, da Lei 11.196/05, que exige o registro contábil específico das despesas incorridas com os chamados P&DI é norma meramente instrumental e cujos os desígnios teriam sido atendidos pela empresa ao destacar as anotações "IT - Inovação" à frente de cada um dos registros. Alegou, aqui, mais, que nada obstante a possibilidade de se identificar, com precisão, o lançamento de tais despesas em sua escrita contábil, promoveu a

reclassificação de suas contas *antes mesmo do início desta ação fiscal* (cujos lançamentos foram, inclusive, utilizados pelo fisco para efetuar-se à apuração ora questionada) o que, além de provar não ter havido prejuízos à administração pública federal, comprova o atendimento pelo insurgente aos preceitos do art. 22, I, anteriormente mencionado;

b) que dado o fato de não ser possível descrever de forma mais precisa, no formulário MCTI, os processos cujos dispêndios foram objeto das glosas analisadas neste feito, e, considerando que o Ministério da Ciência e Tecnologia não aprofundou a sua análise sobre as informações prestadas (tendo afirmado, por meio do parecer 077/11, não ser possível concluir se os projetos em testilha eram, ou não, de inovação tecnológica), caberia à fiscalização diligenciar a fim de se certificar sobre a natureza dos preditos programas (seja por meio de intimações específicas endereçadas ao contribuinte, seja por meio de prova técnica conclusiva), reprimando, mais uma vez que o mister de validar tais informações seria da Receita Federal e não do MCTI;

c) ao fim, sustentou que, a despeito de sua concisão, as informações contidas no citado formulário eram, sim, suficientes para demonstrar que os programas cujas despesas foram glosadas atendiam aos pressupostos legais necessários à concessão do benefício em análise;

d) quanto a contratação de empresas de médio e grande porte, sustenta que a Lei 11.196 nunca limitou o benefício na forma que opinada pelo MCTI, dizendo, outrossim, que a contratação de tais serviços seria possível se, e desde que, os processos e programas de pesquisa e desenvolvimento tecnológico permanecessem sob a coordenação e execução do contratante; quando menos, afirma, a regra inserta no art. 19 da Lei 11.196 não representaria uma restrição ao gozo do benefício; numa primeira interpretação, este preceito permitiria a dedução das despesas *ainda que o processo de pesquisa tenha sido transferido* (encomendado) *à terceiros*; em outra linha interpretativa, tal preceptivo tornaria ainda mais abrangente o benefício, permitindo a dedução de quaisquer despesas incorridas com MEs ou EPP, ainda que não-operacionais.

Ao analisar a impugnação do contribuinte, a DRJ houve por bem julgá-la improcedente. De acordo com o citado aresto, não obstante entender terem sido preenchidos os pressupostos do art. 22, I, (afastando a correção da conclusão fiscal neste ponto.- registro contábil específico das despesas), caberia ao então impugnante trazer ao feito documentos e fatos que pudessem desacreditar o Parecer MCTI e que, ao não fazê-lo, não demonstrou a natureza dos P&DI de sorte a afastar as conclusões exaradas nos autos de infração.

Lado outro, não obstante entender ser possível utilizar-se do benefício mesmo quanto à despesas incorridas com empresas de médio e grande porte, caberia ao contribuinte demonstrar que os projetos de pesquisa e desenvolvimento teriam permanecido sob a coordenação e execução da contratante, mister do qual, segundo a DRJ, o contribuinte não teria se desincumbido.

O contribuinte foi cientificado do resultado do julgamento em 11/03/2013 (AR de fl. 1.984), tendo interposto o seu recurso voluntário em 10/04/2013 (doc. de fl. 1988), por meio do qual, além de reprisar parte dos argumentos deduzidos em sua impugnação, complementou suas razões de insurgência a partir dos seguintes argumentos:

a) a decisão recorrida seria "omissa" quanto a conclusão exarada no laudo do MCTI que teria apontado apenas a impossibilidade de se verificar se os projetos cujos

dispêndios foram glosados, seriam, efetivamente, de desenvolvimento e inovação tecnológica (fato que não permitiria calçar a conclusão fiscal); mais que isso, teria ocorrido inegável "inversão do ônus de prova", já que, em sendo inconclusivo o laudo do MCTI, caberia à Auditoria fiscal exaurir a matéria fática e efetivamente lastrear, documentalmente, a sua imputação, sob pena de violação aos preceitos dos arts. 112 e 142 do CTN;

b) ao afirmar que tanto a demonstração da imprestabilidade do laudo elaborado pelo MCTI, como a inocorrência de transferência dos projetos para os terceiros, empresas de grande porte, a DRJ teria inovado a demanda, já que tais provas nem mesmo foram solicitadas, na fase de instrução, pela Auditoria Fiscal;

c) os laudos elaborados por empresa particular (juntados ao processo, apenas, por ocasião do recurso voluntário), quanto a cada um dos projetos tratados no Formulário MCTI e, mais, o laudo de fls. 2352 (anexado posteriormente à interposição do recurso voluntário), da lavra do Instituto Nacional de Tecnologia, demonstrariam que os citados P&DI seriam, de fato, de inovação tecnológica.

A PGFN se manifestou nos autos (fl. 2.592/2.601) para, num primeiro momento, sustentar a preclusão do direito do contribuinte de apresentar novas provas e, passo seguinte, sustentar que o laudo do INT não teria maior força *probandi* que o laudo elaborado pelo MCTI (mormente por se tratarem órgãos pertencentes à uma mesma estrutura administrativa sem distinção de grau hierárquico). Passo seguinte, tece considerações sobre o registro contábil das despesas glosadas e ataca as provas trazidas pelo recorrente para demonstrar que não houve transferência dos projetos à terceiros (notadamente por se tratar de prova unilateral).

O autos, então, foram distribuídos à este Colegiado, ocasião que o então relator, Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva, acolheu os documentos juntados no recurso voluntário e, especialmente, o laudo do INT (fl. 2.352/2.390), justamente porque tais documentos não teriam sido solicitados pelo Fisco quando do início da ação fiscal, seja porque, quanto a este último laudo, o mesmo teria sido concluído apenas após a apresentação do apelo ora em análise.

A seguir, considerando a existência de dois laudos oriundos de estruturas de uma mesmo órgão vinculado à administração pública federal direta, com conclusões diametralmente opostas, o citado Conselheiro propôs resolução para converter em diligência o julgamento a fim de que a Unidade de Origem intimasse o MCTI sobre as considerações do laudo da lavra do já citado INT.

Em resposta à intimação fiscal, o MCTI, nada obstante reconhecer a *expertise* do INT, limitou-se a reiterar as conclusões exaradas no Parecer 077/11.

O processo retornou ao CARF, desta vez, sob a relatoria do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior que novamente converteu o julgamento em diligência a fim de que fosse perquerido, junto ao MCTI, os motivos para ignorar as conclusões alcançadas pelo INT.

A resposta apresentada pelo MCTI (fls. 3.001 a 3005) sob a forma do Parecer Técnico 3255 limita as explicações quanto a divergência de conclusões entre o seu parecer e o laudo lavrado pelo INT ao seguinte trecho deste mencionado documento:

Nos Relatórios de Diagnóstico Técnico de Projetos (RDP's) elaborados pelo INT percebe-se claramente que foram focados essencialmente na questão da Inovação. Contudo, torna-se oportuno ressaltar que a inovação em si não é o fator determinante para a concessão dos incentivos fiscais às empresas e sim a realização de atividades de pesquisa básica dirigida, pesquisa aplicada, desenvolvimento experimental, tecnologia industrial básica e os serviços de apoio técnico, conforme conceituados no Inciso II, do Art. 2º do Decreto nº 5.798, de 07.06.06 (Decreto que regulamentou o Capítulo II da Lei do BEM) (...).

Diferentemente do entendimento do INT/MCTIC a equipe técnica da CGIT/SETEC, considerando as informações apresentadas no FORMP&D (Item 3.1 "Descreva abaixo com clareza no que consiste a pesquisa (PB, PA ou DE), e quais são seus marcos críticos e seus elementos tecnologicamente inovadores), não identificou o atendimento às etapas consideradas necessárias para caracterizar atividades de PD&I (...).

Da conclusão dos trabalhos tratados nas diligências acima, observa-se, não houve intimação do contribuinte. Os autos foram diretamente encaminhados ao CARF, desta feita, sob a batuta deste Conselheiro, razão pela qual foi proferido o competente despacho saneador, determinando a intimação específica do recorrente acerca do conteúdo do resultado da diligência retro mencionada.

Em 14 de junho, passado, o contribuinte apresentou as suas considerações.

Este o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche todos os pressupostos de cabimento, razão pela qual dele conheço.

Prefacialmente, impende destacar que a discussão aqui travada se limitará apenas ao problema dos laudos apresentados no feito (e sua força *probandi*) e a questão afeita aos pagamentos realizados às empresas de grande e médio porte, tratada pelo art. 18 da Lei 11.196/05. A discussão concernente à escrituração contábil das despesas incorridas com os preditos projetos de desenvolvimento e pesquisa restou ultrapassada pelo Acórdão Recorrido, não tendo sido objeto, nem mesmo, de insurgência por parte do Recorrente¹, lembrando que não podemos analisar o recurso em prejuízo do contribuinte (sendo vedada a *reformatio in pejus*).

E, para que possamos entender o caso e resolver a pendenga, julgo pertinente abordar, primeiramente, as premissas jurídicas inerentes aos dois fundamentos acima.

I - Premissas menores do caso.

¹ E, ainda que tal questão nos fosse devolvida, particularmente, entendo como sendo absolutamente despropositada, já que as citadas despeas foram destacadas e individualizadas de forma suficientemente clara, tendo o contribuinte deixado, apenas, de criar contas específicas para registra-las (exigência que, se mantida, representaria o cumulo do apego burocrático).

I.1 - Método hermenêutico aplicável à espécie.

Que estamos diante de um benefício fiscal, vejam bem, não há dúvidas... a discussão sequer tangencia a natureza das regras contidas na norma legal em análise. E, neste particular, não podemos nos esquecer do que diz o art. 111, inciso II, do CTN, cujo conteúdo, peço vênua para reproduzir:

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

(...)

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção (...).

Há muito se tem discutido se as demais espécies de benefícios fiscais se enquadrariam ou não como hipóteses de isenção parcial ou, ainda que não, se estariam abarcadas pelas disposições afeitas à "exclusão do crédito tributário", notadamente para se aplicar a regra interpretativa acima. Aqui vale alertar que as decisões mais recentes do Superior Tribunal de Justiça vem cravando que todos os benefícios fiscais estariam sujeitos à regra hermenêutica tratada pelo art. 111, conforme se extrai das ementas a seguir reproduzidas:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES VERTIDAS PELOS PATROCINADORES ÀS ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA - PMF. NÃO INCIDÊNCIA. INTELIGÊNCIA DO ART. 69, § 1º, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 109/01.

(...)

6. Não cabe ao intérprete restringir o alcance do dispositivo legal que, a teor do art. 111 do CTN, deve ter sua aplicação orientada pela interpretação literal, a qual não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.

7. Recurso especial não provido (REsp 1468436/RS, Relator Mauro Campbell, Segunda Turma, julgado em 01/12/2015 e acórdão publicado em 09/12/2015).

TRIBUTÁRIO. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. ART. 1º, XIV, DA LEI N. 10.925/2004. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

1. As disposições tributárias que concedem benefícios fiscais demandam interpretação literal, a teor do disposto no art. 111 do CTN.

2. O art. 1º, XIV, da Lei n. 10.925/2004 reduz à alíquota zero de PIS e COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de farinha de trigo classificada no código 1101.00.10 da TIPI, o que restringe o benefício apenas

ao produto especificamente enquadrado no indigitado código classificatório.

3. A farinha de rosca não pode ser enquadrada no apontado código, pois as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), no Capítulo 11, ao explicitar as Considerações Gerais, apenas estabelecem que a farinha de rosca devem submeter-se à posição 1101 (Farinhas de trigo ou de mistura de trigo com centeio) para fins classificatórios, mas em nada a equiparam à farinha de trigo prevista no código 1101.00.10.

4. Ou seja, a farinha de rosca enquadra-se na posição 11.01, mas não se pode deduzir deste fato que sua classificação seja no específico código 1101.00.10, o que afasta a pretensão recursal da parte de beneficiar-se da alíquota zero, porquanto inviável a interpretação extensiva almejada. Recurso especial improvido (REsp 1410259/PR, Relator Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 01/10/2015 e acórdão publicado em 09/10/2015)

Pois bem. Considerando se tratar de benefício fiscal e, consentaneamente, sujeito à regra hermenêutica tratada pelo art. 111, supra, impende, ainda, destacar que o preceito de lei complementar em questão impõe a interpretação "*literal*" das regras legais...

Perfilhando-me ao escólio de Paulo de Barros, a literalidade acima apontada não encerraria uma análise eminentemente semântico-gramatical (já que tal modalidade de interpretação, dadas as imprecisões da linguagem aventadas pelo jurista paulista, não nos permitiria, vez por outra, sequer compreender o seu mais simples sentido)². O uso de métodos hermenêuticos não pode ser vedado para se interpretar determinada norma jurídica, mesmo que as que tratam das isenções (ou benefícios fiscais), mormente para permitir a identificação de seu exato significado - assim, seria perfeitamente viável o uso da interpretação sistêmica ou teleológica para se entender o escopo completo da norma isentiva.

A meu sentir, em verdade, ao determinar a interpretação "*literal*" das normas concessivas de benefícios fiscais, o CTN, pretendeu, vejam bem, uma "*neutralidade*" da interpretação. No meu entendimento, portanto, o que a lei complementar tributária, *ex rationae materiae*, impõe, através do citado art. 111, seria a vedação ao alargamento da hipótese da norma isentiva (mediante analogia ou interpretação extensiva), bem como a proibição de, mediante métodos integrativos, restringir-se o seu alcance... a interpretação, insista-se, buscará o sentido exato da norma, sem aumentar ou reduzir o seu espectro de atuação. Este mesmo entendimento é destacado por Luciano Amaro, em seu Curso de Direito Tributário, em nota:

Conforme leciona Carlos da Rocha Guimarães 'quando o art. 111 do CTN fala em interpretação literal, não que realmente negar que se adote, na interpretação das leis concessivas de isenção, o processo normal de apuração compreensiva do sentido da norma, mas simplesmente que se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes (Interpretação literal das isenções tributárias, in Proposições tributárias, p. 61). Descabe,

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 8ª ed., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 80/82.

*em contrapartida, nega a aplicação da norma isentiva a casos nela compreendidos.*³

Com esta primeira premissa assentada, passo à expor o segundo e necessário pressuposto jurídico das teses postas: o conteúdo, e sua compreensão, das regras insertas nos artigos 17 e 18 da Lei 11.196/95.

1.1.2 - Lei 11.196/95 - Compreensão do conteúdo normativo.

Ao que interessa ao feito, peço especial atenção às seguintes disposições constantes do art. 17, *caput*, e incisos, da predita Lei 11.196:

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;

II - redução de 50% (cinquenta por cento) do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidente sobre equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, bem como os acessórios sobressalentes e ferramentas que acompanhem esses bens, destinados à pesquisa e ao desenvolvimento tecnológico;

III - depreciação integral, no próprio ano da aquisição, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL;

IV - amortização acelerada, mediante dedução como custo ou despesa operacional, no período de apuração em que forem efetuados, dos dispêndios relativos à aquisição de bens intangíveis, vinculados exclusivamente às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis no ativo diferido do beneficiário, para efeito de apuração do IRPJ;

V - revogado.

VI - redução a 0 (zero) da alíquota do imposto de renda retido na fonte nas remessas efetuadas para o exterior destinadas ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares.

Aqui destaco, de imediato, dois pontos extraíveis do artigo acima reproduzido. Primeiramente, o preceito trata, objetivamente, de despesas com *pesquisas e desenvolvimento*... ele abrange, a meu ver, portanto, as duas hipóteses: a pesquisa de produtos ou procedimentos tecnológicos inovadores e o desenvolvimento dos projetos pesquisados ou de "*conhecimentos pré-existent*s". Não por outra razão, o Decreto 5.798/06, art. 2º toma o cuidado de trazer conceitos apartados de

³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 22ª ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 2017, p. 252, nota 27.

"*pesquisas*" e "*desenvolvimento*", deixando evidente a autonomia destas duas atividades inclusive para fins de gozo do benefício em análise:

Art. 2.º (...)

a) pesquisa básica dirigida: os trabalhos executados com o objetivo de adquirir conhecimentos quanto à compreensão de novos fenômenos, com vistas ao desenvolvimento de produtos, processos ou sistemas inovadores;

b) pesquisa aplicada: os trabalhos executados com o objetivo de adquirir novos conhecimentos, com vistas ao desenvolvimento ou aprimoramento de produtos, processos e sistemas;

c) desenvolvimento experimental: os trabalhos sistemáticos delineados a partir de conhecimentos pré-existentes, visando a comprovação ou demonstração da viabilidade técnica ou funcional de novos produtos, processos, sistemas e serviços ou, ainda, um evidente aperfeiçoamento dos já produzidos ou estabelecidos(...).

É de se observar, inclusive, que a pesquisa aplicada e o desenvolvimento experimental ocorrem, ou pelo menos podem ocorrer, em momentos distintos da pesquisa básica, dado consistir, justamente na "experimentação" dos conhecimentos prévios, já existentes ou adquiridos através da pesquisa. Interpretar a norma, neste caso, para permitir a concretização do fato relevante apenas a partir da verificação conjunta ou concomitante dos fenômenos "pesquisa" e "desenvolvimento" seria, quando menos, um acinte à própria lógica da norma.

E, não bastasse isso, não há, na lei, nada que diga que os dispêndios com pesquisa, sem que se proceda ao subsequente desenvolvimento tecnológico dos procedimentos descobertos, não possam se sujeitar aos benefícios ora tratados, valendo, aqui, reprisar o que foi assentado no tópico anterior: o art. 111 do CTN determina a interpretação "neutra" da norma concessiva do benefício de sorte a garantir que não se o estenda a fatos não tratados pela lei, nem, tampouco, o restrinja para afastar a sua aplicação ao que está, ainda que implicitamente, por ele abrangido.

Neste particular, vale a insistência: tanto os dispêndios incorridos com a pesquisa, individualizadamente considerados, como aqueles aportados nos processos de desenvolvimento, *per se*, realizam o aspecto material da norma isentiva, desde que comprovado o seu caráter inovador, único pressuposto que, entendo, seria efetivamente essencial à tipificação do fato relevante descrito na norma isentiva.

Um segundo ponto a ser destacado, diz respeito à delimitação constante do art. 17 sobre o que seria dedutível a título de despesas operacionais incorridas em procedimentos de pesquisa e desenvolvimento.

No caso, vejam bem, o inciso I, trata especificamente dos processos de pesquisa e desenvolvimento; trata, a meu ver, pois, da atividade "científica" propriamente e, pela lógica dos preceitos do art. 299 do RIR, todos os dispêndios incorridos para concretizar esta atividade seriam dedutíveis, incluindo-se, a produção e aquisição de máquinas e equipamentos utilizados na pesquisa e desenvolvimento, a aquisição de bens intangíveis e,

ainda, os custos com eventuais registros e manutenção de patentes geradas a partir dos processos anteriormente tratados.

Só que estes outros fatos (aquisição ou produção de máquinas e equipamento, de intangíveis e custos com registro de patentes), já se encontram abrangidos pelos incisos II a V do preceito anteriormente tratado, com benefícios específicos, de sorte que as despesas tratadas no inciso I ficariam adstritas aos demais gastos essenciais à consecução dos preditos projetos. Como todo e qualquer processo produtivo, portanto, é razoável assumir que as empresas gastarão com pessoal, estrutura física, *insumos* ou serviços indiretos (v.g., apoio técnico) necessários à consecução da predita pesquisa. O Decreto regulamentador, em seu art. 2º, II, "e", aliás, deixa evidente que tais "*insumos*" comporiam, pois, os gastos porventura incorridos com terceiros e que, nesta esteira, estariam abrangidos pela regra isentiva constante do art. 17:

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 (...).

Neste particular, qual seria a lógica do art. 18, que trata dos gastos incorridos com a contratação de terceiros para o desenvolvimento de pesquisas e desenvolvimento tecnológico? Atingiria, este preceito, como o queria o MCTI, todo e qualquer pagamento realizado à empresas de médio e grande porte, ou estaria restrito aos casos em que todo o processo de pesquisa e/ou desenvolvimento seja transferido à terceiros? Vejam o que rege o mencionado artigo:

Art. 18. Poderão ser deduzidas como despesas operacionais, na forma do inciso I do caput do art. 17 desta Lei e de seu § 6º, as importâncias transferidas a microempresas e empresas de pequeno porte de que trata a Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999, 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.

Me parece suficientemente claro, aqui, que:

a) a lei 11.196 não considera como despesas operacionais, os gastos incorridos com a "terceirização" das atividades de pesquisa e desenvolvimento especificamente descritas no inciso I, do art. 17 (não estando abrangido, pois, aqui, os gastos tratados nos incisos II a V), ;

b) excetua da regra acima, os dispêndios com a terceirização das aludidas atividades, desde que contratadas com micro-empresas ou empresas de pequeno porte.

Assim, o art. 18, acima, não restringe a benefício contido no art. 17.

De fato, o art. 17 reclassifica como despesas operacionais as atividades com pesquisa e desenvolvimento que não estariam, usual e diretamente, vinculadas à atividade-fim

do beneficiário e que, nesta esteira, não atenderiam aos preceitos do art. 299 do RIR. Por certo, também não estariam abrangidos pela regra inserta no art. 299 os gastos com a terceirização das atividades de pesquisa.

O que o art. 18 faz é estender a regra isentiva contida no art. 17 também às hipóteses de terceirização das atividades acima, quando contratadas com micro e pequenas empresas... assim, de fato, os pagamentos realizados à empresas de médio e grande porte em que se observe a ocorrência da "terceirização" da atividade de pesquisa e desenvolvimento, não gozariam dos benefícios ora estudados. Lado outro, gastos incorridos com tais empresas (de médio e grande porte), como "*insumos*" do processo "produtivo", estariam, outrossim, abrangidos pela regra encartada no art. 17.

Assentadas as premissas jurídicas da contenda, passo à análise do caso concreto.

II. Das premissas menores.

II.1 Do problema dos pagamentos realizados a terceiros, empresas de médio e grande porte.

De antemão, frise-se, a fiscalização calçou a autuação fiscal em dois pontos:

a) o problema do registro contábil das despesas (já superado, como dito anteriormente);

b) as conclusões constantes do Parecer MCT (e-fls. 1.725/1.727) que opinou pela inconsistência das informações prestadas pelo contribuinte.

Quanto ao ponto "b", supra, vale dizer, a fiscalização já incorreu, a meu ver, em erro grave ao não submetê-lo ao contribuinte para explicitar as dúvidas suscitadas pelo Ministério da Ciência e Tecnologia, quando, então, poderia justificar os pagamentos realizados à terceiros (ou, pelo menos, melhor explicá-los) e, ainda, apresentar documentos mais detalhados sobre os projetos submetidos ao crivo do citado órgão federal.

Nada obstante, e ainda que a questão acima pudesse encerrar até mesmo a nulidade do procedimento fiscal, o fato é que a D. Autoridade Lançadora não explorou o próprio parecer, mormente porque diversas das considerações propostas pelo MCT se restringem à interpretação legal e não à análise, fático/técnica, das informações constantes do formulário apresentado que, como destacado pelo próprio contribuinte, não permite (materialmente) pontuar com a extensão necessária o que compreendem cada um dos processos de pesquisa ali descritos.

E aqui, no tocante ao problema abordado neste tópico, notem que o MCTI expõe entendimento, pelo que expus no tópico anterior, totalmente equivocado, *venia concessa*. Veja-se, a seguir, o que conclui o predito parecer sobre a questão atinente ao pagamento de terceiros e cujos dispêndios foram excluídos pela empresa do lucro líquido no ano-calendário de 2010:

Nos itens 7.1 (dispêndios) e 7.1.3 (detalhamento das despesas) do formulário e empresa relaciona despesas que contraria (*sic*) o princípio do tratamento diferenciado que a legislação dispensa às micro e pequenas empresas, conforme

Capítulo III da Lei do Bem, que trata sobre incentivos à inovação tecnológica, no seu § 2º, inciso I do Art. 17 bem como o Art. 18.

A meu sentir, o MCTI entende que nenhuma despesa incorrida com empresas de médio e pequeno porte possa ser objeto do tratamento previsto na Lei 11.196, até porque o parecer não se debruça sobre a descrição dos serviços contratados pelos contribuintes (que, no formulário, estão postos como serviços de suporte tecnológico e apoio técnico); isto é, o MCTI não afirma a ocorrência de terceirização da atividade de pesquisa, limitando as suas conclusões na simples existência de dispêndios com pessoas jurídicas não tipificadas como micro ou pequenas empresas.

Aliás, diga-se, a própria fiscalização nada diz sobre a questão acima, limitando-se a abarcar as conclusões do citado parecer a partir de assertivas simplórias, transcritas no TVF (e-fls. 1.771), sem qualquer crítica *jurídica*, mormente naquilo em que o parecer, claramente, ultrapassa os respectivos desígnios (verificação *técnica* da ocorrência de inovação nos processos de pesquisa). Veja-se:

No ano-calendário de 2010, apesar do contribuinte ter realizado dispêndio com a contratação de serviços na área de tecnologia, conforme se depreende das informações enviadas ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação, formulários em anexo, os mesmos não podem ser enquadrados como dispêndios de inoção tecnológica, não ensejando, portanto, a exclusão de oitenta por cento de seu vaor a título de benefício fiscal. **PROVA CABAL DISSO é o Parecer Técnico Conjunto nº 077/2011 (PTC nº 077/2011) da Coordenação Geral de Inovação Tecnológica (CGIT) e da Coordenação Geral de Tecnologia da Informação (CGTE), ambas do Ministério de Ciência, Tecnologia e Informação (MCTI), QUE NÃO CORROBORA O ENQUADRAMENTO COMO PROJETOS DE P, D & I APRESENTADOS PELA BENEFICIÁRIA TNL PCS S/A NO ANOBASE 2010, CONFORME OS TERMOS E OS PROPÓSITOS ESTABELECIDOS NA LEI 11.196, DE 21/11/2005** (página 3 do *Anexo Parecer TNL PCS 2010*)

(...)

O referido Parecer PTC nº 077/2011 mencionada ainda que o MCT relativo ao ano base 2010 classificou a empresa TNL PCS S/A no Anexo V do Relatório Anual de Utilização dos Incentivos Fiscais, na relação das **"Empresas que Apresentaram Informações Imprecisas e/ou Incompatíveis ao Atendimento dos Dispositivos da Lei no (sic) 11.196/05"** (grifos no original).

Em linhas gerais, a Autoridade Lançadora tomou como axiomas assertivas que não competiam ao MCTI (qualificação jurídica dos fatos - sobre isso retornarei mais adiante) que, por sua vez, consoante já expus, assume premissa *jurídica* absolutamente equivocada.

A DRJ, vejam bem, parece-me ter se apercebido disto e concluiu pela procedência da autuação, todavia, através de nuance argumentativa, até aqui, não aventada:

28. Muito bem. Como regra geral, os dispêndios incentivados são aqueles que se encontram vinculados a projetos de P,D&I executados pela própria beneficiária (arts. 17, inciso I, e 19, da Lei nº 11.196, de 21/12/2005). A transferência da execução dos projetos só é admitida em duas hipóteses: (i) contratação, no País, de universidades, instituições de pesquisa e inventores independentes, sob condição de que o contribuinte fique com a responsabilidade, o risco empresarial, a gestão e o controle da utilização dos resultados das pesquisas (art. 17, § 2º, da Lei nº 11.196, de

21/12/2005); e (ii) contratação de microempresas e empresas de pequeno porte, por conta e ordem do contribuinte (art. 18 da Lei nº 11.196, de 21/12/2005).

29. Diante deste quadro normativo, o tratamento tributário dispensado aos gastos realizados com a contratação de empresas de médio e grande porte é o seguinte: — (i) os dispêndios efetuados com tais empresas, para fins de execução de projetos de P,D&I, sob encomenda ou contratados, não gozarão do incentivo fiscal (art. 4º, § 9º, da Instrução Normativa RFB nº 1.187, de 29/09/2011); (ii) os dispêndios com a prestação de serviços técnicos, tais como exames laboratoriais, testes etc., gozarão do incentivo fiscal desde que não caracterizem transferência de execução da pesquisa, ainda que parcialmente (art. 4º, § 10, da Instrução Normativa RFB nº 1.187, de 29/09/2011).

30. Ora bem. A Interessada alega que, apesar de manter um corpo técnico altamente especializado, não tem como realizar todas as etapas de seus projetos de P,D&I, seja pelo grande número de pesquisas desenvolvidas, seja pelo grau de especificidade técnica exigida em determinadas etapas destes projetos. Pondera, assim, ser inevitável a contratação de serviços de apoio, normalmente prestados por empresas de médio e grande porte.

31. As explicações da Interessada são até plausíveis. O problema é que as alegações de defesa não se encontram respaldadas por nenhum elemento de prova (pagina 23 do citado acórdão).

De fato, não discordo, em absoluto, da interpretação dada pelo órgão *a quo* aos preceitos da Lei 11.196 (a simples leitura do tópico I.1, *supra*, deixa evidente que o meu entendimento se alia ao externado pela DRJ).

O problema é que essa interpretação **nunca foi exposta ao recorrente**; a Fiscalização, em momento algum, se opõe ao gozo do benefício por ter constatado, por parte da empresa querelante, a terceirização de suas atividades de pesquisa e desenvolvimento, **não tendo, em qualquer tempo, solicitado do contribuinte a prova a que faz referência o acórdão recorrido** (o que, inclusive, afasta a correção da afirmação constante do predito *decisum* de que à empresa teriam sido conferidas inúmeras oportunidades para fazer tal prova).

O contribuinte não foi instado a demonstrar que, quanto aos pagamentos feitos às empresas de médio e grande porte, os serviços contratados e prestados se destinariam, de fato, à toda a produção de pesquisa e desenvolvimento, com a transferência da respectiva "*execução da pesquisa*"; e isto, insista-se, **porque esta não era a premissa, nem do parecer, nem da Fiscalização; e, por isso, me parece claro, a DRJ inovou o argumento até então firmado no TVF.**

Aqui, portanto, resta suficientemente evidente que os Autos de Infração seriam improcedentes, seja por adotarem premissa jurídica equivocada⁴, seja por falta de instrução suficiente à demonstração fática de que os pagamentos realizados às empresas de médio e grande porte não teriam atendido aos ditames legais.

Em relação ao erro de premissa, pela teoria dos motivos determinantes, já abordada por mim em julgados anteriores (v. trecho do voto condutor do acórdão de nº 1302-

⁴ A Lei 11.196 não veda a contratação de empresas de médio e grande porte para gozo dos benefícios ali tratados; veda, tão só, a terceirização dos projetos de P&D, ressaltando, contudo, a hipótese de transferência destes projetos à micro e pequenas empresas.

002.704, em que fui relator, publicado 26/04/2018⁵), encerra a nulidade do ato administrativo justamente por violar o primado da ampla defesa, já que o contribuinte se prepara e se defende contra a premissa invocada pela fiscalização, deixando, contudo, de se manifestar, efetiva e concretamente, sobre o pressuposto de direito que se aplicaria ao caso - exatamente a situação descrita neste feito.

É justamente por isso, também, que a decisão da DRJ, ao invocar a premissa correta, culmina com inovação do lançamento e, conseqüentemente, com a sua nulidade parcial (suprida, na espécie, por força dos preceitos do art. 59, § 3º, do Decreto 70.235).

Já, a insuficiência de instrução, inclusive, abordada pelo próprio recorrente (ao aventar a impropriedade incorrida pelo Fisco ao efetuar o lançamento com base exclusivamente no Parecer MCTI, invertendo de forma ilegal o ônus da prova - item 3 do Recurso Voluntário), ocorre porque a Autoridade Lançadora deixou de cumprir o mister inserido no art. 142 do CTN.

Sobre esta questão, me permitam reproduzir o que disse o acórdão recorrido em trecho abaixo transcrito:

17. Também é descabida a insinuação de que a Receita Federal teria se curvado

⁵ "O ato administrativo, como concretização da ação estatal jungida ao princípio da legalidade, pressupõe, por isso mesmo, a declinação exata, precisa e minudente dos motivos que justificam a sua prática, justamente para permitir ao sujeito passivo, e, frise-se, à Administração Pública (em exercício do seu poder/dever de revisão de seus próprios atos), verificar a sua legalidade.

Em especial, em atos que cominam penalidades ou que imponham obrigações ou, mais, tenham reflexos patrimoniais, a identificação dos motivos que fundamentam a sua concretização, mormente pela tipificação dos fundamentos de fato nele declinados na norma legal autorizativa, é da essência deste mesmo ato. A mingua da exposição dos motivos de fato e de direito, o sujeito passivo se vê incapacitado de saber porque, e em razão de que norma, a imposição, a pena ou o vilipêndio de seu patrimônio, por vontade do Estado, se sucedeu. E, ato contínuo, em tais casos, o contribuinte vê limitado o seu direito à ampla defesa.

A motivação, pois, além de decorrer de determinações constitucionais explicas (v.g., o art. 37 da CF), é decorrência da garantia da ampla defesa e a sua falta, ou exposição falha, resulta, inegavelmente, em anulação do ato (no plano tributário federal, semelhante nulidade é explicitamente prevista, conforme se extrai do art. 59, II, do Decreto 70.235).

Mais que isso, entre os motivos de fato e os fundamentos de direito invocados, há de se verificar uma perfeita congruência, por óbvio; o descasamento entre os motivos delineados no ato impõe, obrigatoriamente, a anulação do citado ato, consequência descrita na teoria dos motivos determinantes tão bem explorada por Celso Antônio Bandeira de Mello em seu "Curso de Direito Administrativo", 12ª ed., São Paulo, 2000, Malheiros Editores, p. 346:

De acordo com esta teoria, os motivos que determinaram a vontade do agente, isto é, os fatos que serviram de suporte à sua decisão, integram a validade do ato. Sendo assim, a invocação de "motivos de fato" falsos, inexistentes ou incorretamente qualificados vicia o ato mesmo quando, conforme já se disse, a lei não haja estabelecido, antecipadamente, os motivos que ensejariam a prática do ato. Uma vez enunciados pelo agente os motivos em que se calçou, ainda quando a lei não haja expressamente imposto a obrigação de enunciar-los, o ato só será válido se estes realmente ocorreram e o justificavam.

Objetivamente, no caso em análise, caso se conclua que os motivos de fato ou mesmo de direito invocados pela autoridade lançadora estão errados, o ato, como um todo, será considerado nulo, até porque, como já alertado, semelhante equívoco culminará com a violação ao direito à ampla defesa do contribuinte (que se prepara e anexa ao feito documentos e argumentos voltados, exclusivamente, à defesa em relação às premissas originariamente aventadas pela Fiscalização - defesa que restará infrutífera, caso se conclua que tais premissas estavam, irremediavelmente, erradas)".

à interpretação dada pelo MCTI à legislação tributária. Como regra geral, os laudos e pareceres são adotados nos estritos limites de sua competência técnica. Se a autoridade fazendária, porém, concorda com a interpretação dada pelo órgão técnico a uma determinada norma jurídica, é livre para adotá-la, sem que isto implique qualquer espécie de vinculação por parte do Fisco.

No passado (não neste Conselho, é verdade), sempre me pautando pelo princípio da verdade material, defendi a absoluta impossibilidade de órgãos administrativos/fiscais/tributários avocarem para si o mister de decidir, ou adotar conceitos, sobre matéria em relação à qual não detém *expertise*. Afirmava, realmente, que diante de uma situação fática em que o lançamento dependa de um conhecimento técnico específico, não cabe à Fiscalização exprimir uma "opinião" sobre a questão⁶; à míngua de um conceito legal que permita efetuar o lançamento, é mandatório, a luz o art. 142 do CTN, que autoridade lançadora busque meios para comprovar tais fatos.

No caso, o uso do MCTI era, não só, impositivo, por força do já citado art. 142, como era lógico, já que os projetos de P&DI são, obrigatoriamente, submetidos ao crivo do mencionado órgão técnico federal; **só que, ao MCTI, cabia, apenas, aquilo que a lei lhe franqueia dizer... isto é, ao Ministério, neste caso, impunha apenas afirmar se determinado projeto era ou não inovador** (como, aliás, já pontuei alhures)... as opiniões jurídicas do citado órgão, *data maxima venia*, são irrelevantes (mero *propter dictum*), já que o dever de aplicar a Lei ao fato é, a toda evidência, da Fiscalização (arts. 3º, 114 e 142, todos, do CTN).

Agora, se a Fiscalização entende que as ponderações jurídicas encontradas no aludido trabalho técnico lhe pareciam corretas, cabia-lhe apontar as razões pelas quais concorda com elas e não simplesmente adotá-las sem qualquer juízo crítico até porque, como demonstrado, tais ponderações não estavam corretas... E, por isso mesmo, deixou de apurar os fatos que seriam relevantes para as premissas efetivamente acertadas, revelando, pois, inegável violação ao já citado art. 142 e, também, ao primado da verdade material.

Por fim, como destacado, as ponderações da DRJ, não obstante tecnicamente corretas, representam inegável inovação, ao arrepio do princípio da ampla defesa, motivo pelo qual, também não podem prevalecer.

II.2 Do confronto entre laudos antagônicos e provenientes do mesmo órgão - valoração da prova.

Este segundo ponto é, realmente, *sui generis* (como bem anotado pelo meu antecessor, então relator deste feito)...

Trata, o caso, objetivamente, de um problema de valoração de provas, situação hodierna à todo e qualquer órgão julgador segundo o princípio do livre convencimento, positivado no art. 371 do CPC. O problema, entretanto, é que, aqui, estamos diante de duas provas antagônicas, *proferidas por órgãos pertencentes a uma mesma estrutura*

⁶ Parafraseando um velho amigo (que, por dever profissional não posso dizer o seu nome), admitir o lançamento com base numa "opinião" atécnica da fiscalização sobre tema em relação ao qual não possui conhecimento teórico é o mesmo que admitir a validade de procedimento que culmine com uma qualificação absurda de determinado fato apenas por conta de um preconceito meta-jurídico; é de admitir que se chame "um urubu de meu louro", justificando tal admissão a partir de uma opinião leiga e não legal de que a predita ave de rapina necrofilica possui características próprias que permitiriam a qualificar como um pintalilgo.

administrativa. Legalmente, diga-se, mormente quanto mister atribuído pela Lei 11.196, os dois laudos apresentados neste feito possuem exatamente o mesmo valor. Como, então, solucionar o caso?

Em verdade, a despeito da aparência complexa, o caso não desafia maiores dificuldades...

Vejam bem, o MCTI apresentou um primeiro laudo à Autoridade Lançadora, em que, de forma concisa e, a meu sentir, pouquíssimo fundamentada (são apenas 3 laudas), emitiu opinião contra a qual, naquele momento, não podíamos nos insurgir... trata-se, como já o disse anteriormente, de uma assertiva realizada pelo órgão técnico quanto a matéria cuja *expertise* lhe é própria.

Nada obstante, e como, deste laudo, o recorrente só teve conhecimento quando notificado dos autos de infração (ocorrida em 2012), é razoável considerar que quaisquer contraprovas - *consistentes* - somente pudessem ser produzidas e apresentadas em momento posterior, e, aqui, abro um parêntese para concordar com a decisão tomada anteriormente por este colegiado ao receber e admitir, em especial, o Laudo da lavra do INT.

Observem que o documento emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia (vinculado ao Ministério da Ciência e Tecnologia) foi juntado aos autos em dezembro de 2013 (doc. de e-fls. 2.352/2.528), um ano e dois meses após a cientificação, pelo recorrente, dos autos de infração. Nada obstante, é absolutamente razoável assumir que os laudos emitidos pelo INT, que aborda 23 dos 27 projetos de P&D, de forma individualizada, minudente e exaustiva, não pudesse ficar pronto até o decurso do prazo de que dispunha o contribuinte para oferecer a sua impugnação. E, por isso mesmo, entendo, de forma igualmente razoável, preenchidos os pressupostos do art. 16, § 4º, "a" e "c", do Decreto 70.235.

Pois bem. Nos termos do documento de e-fls. 250/287 (Formulário MCTI), a empresa submeteu ao crivo do Ministério a análise de 27 de projetos de P&D (e-fls. 256/268); como já dito, o Parecer 077/2011 considerou não enquadráveis os preditos projetos nos preceitos da Lei 11.196. E aqui, *permissa venia*, não procede a alegação do contribuinte aposta em sua e recurso, já que o parecer é, sim, conclusivo; a discordância quanto as premissas adotadas pelo documento técnico deve ser contraposta por meio de prova igualmente técnica, como já o disse linhas acima.

E a contra-prova técnica, no caso, foi efetivamente produzida pela Recorrente. No caso, o laudo acima mencionado, produzido pelo Instituto Nacional de Tecnologia, ao menos quanto aos projetos que analisa, expõe conclusões totalmente opostas àquelas adotadas pela Coordenação Geral de Inovação Tecnológica e pela Coordenação Geral de Desenvolvimento Tecnológico (responsáveis pelo Parecer 077/2011).

Para se resolver a pendenga surgida com tal contradição, foram adotadas, por esta turma, providências instrutórias, mediante conversão do julgamento em diligência, cujo objetivo era, tão só, o esclarecimento pela predita Secretaria de Desenvolvimento Tecnológico e Inovação/MCTI quanto a dita divergência "interpretativa", por assim dizer, entre documentos apresentados por órgãos hierarquicamente parelhos. E, num primeiro momento, e contrariando o próprio Parecer 077/2011, a SDTI assevera que as conclusões do INT não seriam suficientes porque não bastaria constatar-se a ocorrência de inovação para justificar o gozo dos benefícios descritos na Lei 11.196:

Relativo ao Instituto Nacional de Tecnologia - INT (vinculado ao MCTI), como é de conhecimento público, trata-se de uma instituição tradicional e de referência nacional que atua junto ao setor produtivo, oferecendo soluções tecnológicas inovadoras e serviços especializados. Os Relatórios de Diagnóstico Técnico de Projetos (RDP's) percebe-se que foram focados essencialmente na questão da inovação. Contudo, torna-se oportuno ressaltar que a inovação em si não é o fato determinante para a concessão dos incentivos fiscais às empresas e sim a realização de atividades de pesquisa básica dirigida, pesquisa aplicada, desenvolvimento experimental, tecnologia industrial básica e os serviços de apoio técnico, conforme conceituados no inciso II, do Art. 2º do 5.798, de 07.06.06 (...).]

É de se destacar aqui duas questões:

a) a SDTI, como já dito, contrariando o Parecer 077/2011, concorda com o INT e admite a ocorrência de inovação tecnológica, questão, a meu ver, suficiente à concessão dos benefícios tratados pela 11.196;

b) os conceitos trazidos pelo inciso II do art. 2º do Decreto 5.798 são o que o próprio nome diz; conceitos... não são requisitos legais necessários ao implemento do benefício fiscal; são partes componentes do processo de pesquisa e/ou desenvolvimento os quais podem todos, ou parte deles, ocorrer ao longo de todo e qualquer projeto de P&D.

Observe-se, nada obstante, que o INT posicionou-se, sim, sobre cada umas das atividades listadas no citado inciso II do art. 2º do decreto regulamentador invocado pela SDTI. Neste particular, peço atenção às considerações lançadas pelo Instituto à e-fls. 2.361, relativa ao Projeto de nº 01/2010, e que são reprisadas em todos os demais relatórios, concernentes aos demais projetos que lhe foram submetidos:

21. É possível identificar, da análise do projeto descrito acima, que estão presentes todas as etapas que consideramos necessárias para a caracterização de um desenvolvimento de inovação quais sejam: (a) atividades de pesquisa básica; (b) pesquisa aplicada; (c) desenvolvimento experimental.

22. No presente projeto, observou-se como **Pesquisa Básica** a atividade de obtenção de novos conhecimentos para identificar as causas do problema existente para a empresa, qual seja a ausência de um sistema de faturamento através de um sistema integrado e convergente, o que vinha de encontro com a estratégia de mercado da empresa. Frise-se que nesta etapa a empresa foi motivada pela expectativa de produzir uma base de conhecimentos ampla capaz de constituir um ponto de partida para a resolução do problema.

23. Concluída essa fase a Consultante demonstra ter realizado esforços tecnológicos, formando um grupo de trabalho multidisciplinar, envolvendo gestores das áreas de TI e Diretoria do Ciclo da Receita o com o objetivo de se aprofundar na pesquisa e obter uma solução tecnológica necessária para o efetivo desenvolvimento da arquitetura de software para faturamento que permite, além da padronização, integração e convergência dos dados de consumo de seus clientes permitiu a utilização, por parte dos clientes, dos recursos OLAP (*Online Analytical Processing*), ou seja, tornou possível o acesso a uma análise multidimensional, a partir de um conjunto de teorias, metodologias, processos, arquiteturas e tecnologias que transformam dados brutos em informações significativas e úteis para fins comerciais. A partir da utilização dos recursos OLAP, usuário é capaz de acessar o Portal Web da Oi, analisar inúmeros cenários e fatos relevantes que possam facilitar a escolha do serviço que atendera seus interesses e necessidades ou personalizar e

visualizar as informações dos serviços contratados. Nesta fase, a equipe da Consultante realizou o levantamento das especificações funcional e técnica, necessárias para o desenvolvimento experimental do projeto. Fase esta identificada como **Pesquisa Aplicada**.

24. O **Desenvolvimento Experimental**, no presente Projeto, é identificado como sendo aqueles esforços e trabalhos sistemáticos para a construção do modelo funcional sugerido pela pesquisa aplicada tais como elaboração de Plano de trabalho, cronograma de atividades, procedimento de montagem do piloto, teste e otimização do piloto e homologação do serviço.

Por isso, o então Conselheiro Alberto Pinto determinou a realização de nova diligência já que, até aqui, a SDTI não respondeu aos questionamentos deste Colegiado... e, em resposta a esta última indagação, o predito órgão, através do Parecer de nº 3255 (e-fls. 3001/3003) se limita a reproduzir os mesmos argumentos já expostos no dois pareceres anteriores.

A meu sentir, o trabalho desenvolvido pelo INT, à toda vista, é muito mais profundo, complexo e detalhado que o parecer conciso e pouco fundamentado utilizado pela Autoridade Lançadora para justificar as glosas intentadas; lado outro, as explicações apresentadas pela SDTI para justificar a total discrepância entre as conclusões assumidas pelas CGIT/CGDT e aquelas descritas nos RDP's, além de, mais uma vez, genéricas, evasivas e concisas, aparentemente não representam, de fato, a realidade, já que, pelo trecho acima transcrito, o INT abordou todos os aspectos necessários à verificação efetiva dos pressupostos necessários a qualificação dos P&Ds que lhe foram submetidos como de "inovação tecnológica", inclusive, aqueles descritos no inciso II do art.2º do Decreto 5.798.

Como dito anteriormente, dada a extensão do trabalho realizado pelo INT, a profundidade das análises realizadas e o próprio fato de ter ocorrido uma verificação individualizada de cada projeto (e não genérica, como feito pelos CGIT e CGDT), induz este julgador a considerar mais relevantes e críveis as assertivas constantes dos Relatórios Desenvolvimento e Pesquisa - RDP's elaborados pelo predito Instituto, considerando-se, consentaneamente, suficientes à comprovação dos requisitos elencados pela Lei 11.196.

Ressalvo, apenas, o fato de que os RDP's apresentados, consideram, tal qual já alertei anteriormente, 23 dos 27 projetos; não há nos autos qualquer análise do INT sobre o P&Ds de nºs 10 (Plataforma de Software para Decodificadores de Sinais de TV por Assinatura - e-fls. 260), 13 (Desenvolvimento de Metodologia de Monitoração e Estruturação de Portal - e-fls. 264), 22 (Solução Tecnológica de Suporte à Ferramenta "Navegador" - e-fls. 265) e 25 (estudos para Prospecção e Análise, de Tecnologias em Telecomunicações - e-fls. 267).

Neste particular, considerando que afirmei acima, a mingua de exibição de uma prova técnica que possa desacreditar o Parecer 077/2011 em relação, exclusivamente, à estes projetos, não tenho como, quanto eles, acolher a pretensão recursal, mesmo admitindo como válida a apresentação extemporânea do parecer acostado à e-fls. 2.034/2.161. Ainda que semelhante opinião possa merecer credibilidade, trata-se de um documento unilateral que poderia representar um início de prova e, por conseguinte, além de tornar mais robustas as conclusões exaradas pelo INT (quantos aos projetos por ele analisados), autorizar, até mesmo, a realização de uma perícia técnica de engenharia no curso deste feito, o que, todavia, não foi requerido pelo contribuinte.

Um adendo: os RDP's não foram dispostos na mesma ordem, e nem mesmo adotam a mesma numeração, do Formulário MCTI para identificação dos projetos... assim, para a melhor compreensão dos meus pares, elaborei, abaixo, um quadro comparativo que permitirá a identificação de cada P&DI efetivamente analisado pelo INT e, por eliminação, aqueles que não foram, de fato, submetidos ao crivo deste instituto (já identificados acima):

Projeto	Item do Formulário MCT	e-fls.	Número do RDP	Número de ident. do projeto no RDP	e-fls.
TRATAMENTO DE TRÁFEGO NA UTILIZAÇÃO DE PRODUTOS DE SVA	01	256	001.105/13	26/2010	2515/2521
SUBSTITUIÇÃO E TOM DE CHAMADA POR ÁUDIO PERSONALIZADO	02	257	001.104/13	25/2010	2507/2514
SISTEMA DE TV POR ASSINATURA VIA SATÉLITE - DTH	03	257	001.1001/13	18/2010	2424/2431
SISTEMA DE APROVISIONAMENTO EVENTUAL PARA A TECNOLOGIA 3G	04	257	001.113/13	16/2010	2486/2492
INTEGRAÇÃO DE PROCESSOS DE PLANTA EXTERNA BASEADO EM ARQUITETURA SOA	05	258	001.097/13	08/2010	2393/2400
FUNCIONALIDADE PARA CONEXÃO AUTOMÁTICA AO PONTO DE ACESSO NA REDE MÓVEL	06	258	001.096/13	07/2010	2385/2392
SOLUÇÃO INTEGRADA DE DATA WAREHOUSE DE ALTO DESEMPENHO	07	258	001.088/13	22/2010	2464/2470
PLATAFORMA MULTICANAL DE CONVERGÊNCIA DE PRODUTOS E SERVIÇOS	08	259	001.083/13	12/2010	2441/2448
PLATAFORMA DE CONFIGURAÇÃO DE PRODUTOS E SERVIÇOS	09	259	001.098/13	10/2010	2409/2415
SISTEMA DE APROVISIONAMENTO EVENTUAL DO OI TV DTH	11	260	001.085/13	15/2010	2479/2485
ARQUITETURA DO SISTEMA PARA ORDENS DE SERVIÇO (OS) DO OITV	12	260	001.076/13	02/2010	2363/2369
SUBSTITUIÇÃO AUTOMÁTICA DO CÓDIGO DE SELEÇÃO DE PRESTADORA	14	261	001.103/13	24/2010	2471/2478
SELEÇÃO AUTOMÁTICA DO APLICATIVO DE PRÉ-SELEÇÃO DO CÓDIGO DE	15	262	001.099/13	14/2010	2456/2460 e 2476/2478

Processo nº 16682.720351/2012-91
Acórdão n.º **1302-003.082**

S1-C3T2
Fl. 3.293

SELEÇÃO PRESTADORA					
SOLUÇÃO CONVERGENTE DE PORTABILIDADE	16	262	001.087/13	19/2010	2432
FERRAMENTA ANALÍTICA PARA OTIMIZAÇÃO SISTÊMICA DA PORTABILIDADE	17	263	001.080/13	06/2010	2377/2384
SOLUÇÃO DE MOBILIDADE BANCÁRIA PARA CLIENTES DO BANCO DO BRASIL	18	263	001.102/13	21/2010	2500/2503 e 2461/2463
ARQUITETURA DE SOFTWARE PARA FATURAMENTO NA BASE WEB	19	264	001.075/13	01/2010	2356/2362
MODELO PARA TRATAMENTO DE REFERÊNCIAS EM REDES SOCIAIS	20	264	001.081/13	09/2010	2401/2408
UNIFICAÇÃO DA AUTENTICAÇÃO, AUTORIZAÇÃO E DO ACESSO NO SITE DA OI	21	265	001.090/13	27/2010	2522/2528
PORTAL DE APLICATIVOS DE MOBILIDADE	23	266	001.084/13	13/2010	2449/2455
SISTEMA DE SUPORTE AO SERVIÇO OI TV DTH VIA INTERNET	24	266	001.086/13	17/2010	2416/2423
SOLUÇÃO DE INDICAÇÃO DE CLIENTES ON-LINE	26	267	001.101/13	20/2010	2439 e 2493/2499
DESENVOLVIMENTO DE SISTEMA UNIFICADO DE CO-BILLING	27	268	001.078/13	04/2010	2370/2376

III. Conclusão.

À luz de todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário a fim de cancelar, parcialmente, as exigências com relação às glosas relativas aos dispêndios incorridos quanto aos Projetos de P&DI descritos no quadro constante do tópico anterior, mantidos os lançamentos no que toca às despesas afeitas aos Projetos de nºs 10 (Plataforma de Software para Decodificadores de Sinais de TV por Assinatura - e-fls. 260), 13 (Desenvolvimento de Metodologia de Monitoração e Estruturação de Portal - e-fls. 264), 22 (Solução Tecnológica de Suporte à Ferramenta "Navegador" - e-fls. 265) e 25 (Estudos para Prospecção e Análise, de Tecnologias em Telecomunicações - e-fls. 267), apontados no Formulário MCT/2010.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Processo nº 16682.720351/2012-91
Acórdão n.º **1302-003.082**

S1-C3T2
Fl. 3.294
