



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.741442/2022-40
ACÓRDÃO	1401-007.355 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	E. ORLANDO ROOS COMERCIO DE CEREAIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019

DESPESAS. ROYALTIES. ATIVIDADE ESPECÍFICA (MULTIPLICAÇÃO DE SEMENTES). DISPENSA DE REGISTROS. LIMITES. DEDUTIBILIDADE INTEGRAL. Para fins de interpretação, na forma do inciso I do caput do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e de apuração do lucro tributável da pessoa jurídica que atua na multiplicação de sementes, os limites de dedutibilidade previstos no art. 74 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, e no art. 12 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, não se aplicam aos casos de pagamentos ou de repasses efetuados a pessoa jurídica não ligada, nos termos do § 3º do art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, domiciliada no País, pela exploração ou pelo uso de tecnologia de transgenia ou de licença de cultivares por terceiros, dispensada a exigência de registro dos contratos referentes a essas operações nos órgãos de fiscalização ou nas agências reguladoras para esse fim específico. (Lei nº 14.689, de 2023)

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se preclusa a matéria não impugnada e não discutida na primeira instância administrativa, em conformidade com o disposto no art. 17 do Decreto 70235/72.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO PARA AFASTAR AS EXIGÊNCIAS DE IRPJ COM RELAÇÃO À ACUSAÇÃO DE INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM ROYALTIES.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para afastar as exigências de IRPJ relativas à acusação de indedutibilidade de despesas com royalties, bem assim restabelecer e confirmar o correspondente prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 2019.

Sala de Sessões, em 10 de dezembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Goncalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado), Andressa Paula Senna Lísias e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração de IRPJ, relativamente aos anos-calendários de 2018 e 2019, com a imposição de multa qualificada de 75%, decorrente de suposta indevida dedução, para fins de apuração do lucro real, de despesas pagas a título de royalties relativas ao Contrato de Licenciamento de Tecnologia firmado entre a ora Recorrente e a empresa Monsanto do Brasil Ltda. para a aquisição do direito de multiplicar soja mediante específica tecnologia.

Os itens objeto da discussão são os seguintes:

"ALUGUÉIS, ""ROYALTIES"" E ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA OU ADMINISTRATIVA"
INFRAÇÃO: DESPESAS COM "ROYALTIES" INDEDUTÍVEIS

Falta de adição ao Lucro Líquido, na apuração do Lucro Real, de royalties indedutíveis por não averbação do contrato de licenciamento com a MONSANTO no INPI, conforme item 3 do Relatório Fiscal em anexo.

SALDO INSUFICIENTE

INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL

O sujeito passivo compensou prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e no item 8.1 do Relatório Fiscal em anexo.

O TVF, em sua fl. 7, embasa a acusação, destacando que os contratos em questão não haviam sido averbados no INPI:

“[...] a partir das informações e documentos apresentados pela fiscalizada e dos esclarecimentos prestados pela Monsanto do Brasil, conclui-se que os royalties pagos pela fiscalizada à Monsanto, nos anos-calendário 2018 e 2019, estão associados à exploração das patentes de invenção PI 0016460-7, PI 0610654 e PI 9816295-0 devidamente registradas no INPI.

Dentre os requisitos estabelecidos pela legislação tributária para dedutibilidade de royalties decorrentes da exploração ou cessão de patentes na determinação do lucro real, está a exigência de que os respectivos atos ou contratos sejam averbados no INPI, na forma estabelecida pela Lei nº 9.279/96 (art. 12 da Lei nº 4.131/62, reproduzido no art. 355 do RIR/99 e no art. 365 do RIR/18). Por sua vez, os art. 62, 140 e 211 da Lei nº 9.279/96 (Lei de Propriedade Intelectual) estabelecem que, para produzir efeitos frente a terceiros, os contratos devem ser averbados no INPI.

No caso em tela, em atendimento à letra “c” do Termo de Intimação Fiscal nº 05, a fiscalizada informou que os Contratos de Licenciamento firmados com a Monsanto não foram averbados no INPI (fl. 918). **Em diligência junto ao INPI, certidão emitida pelo órgão confirmou que não foram averbados contratos de cessão de uso de patentes firmados entre a Monsanto do Brasil e a fiscalizada (fl. 949).**

Diante disso, **conclui-se que não são dedutíveis para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ os royalties pagos pela fiscalizada à Monsanto do Brasil, apontados na Tabela 2.**

[...]

Outro argumento trazido pela fiscalizada em sua manifestação é de que os royalties são imprescindíveis e necessários para consecução do seu objeto social e das suas atividades. Concordamos com a alegação de que se trata de despesa normal, usual e necessária para a fiscalizada (tanto que, em relação à CSLL, cuja legislação estabelece unicamente a exigência de que a despesa seja necessária, não haverá glosa das despesas). Entretanto, em relação ao IRPJ, além da exigência de que a despesa seja necessária, existe regra específica (art. 355, § 3º, do RIR/99 e o art. 365, § 3º, do RIR/18), que exige a averbação dos contratos no INPI. Consequentemente, em função da não averbação, a despesa com royalties é indedutível para fins de apuração do lucro real.

[...]

Restou, portanto, caracterizada irregularidade fiscal em função da falta de adição ao lucro líquido na apuração do lucro real de royalties indedutíveis em decorrência da não averbação no INPI dos contratos de licenciamento firmados com a Monsanto, nos termos do disposto no art. 355, § 3º, do RIR/99 e no art. 365, § 3º, do RIR/18. Consolidamos na tabela abaixo, por período de apuração, essas irregularidades fiscais.”

Vale destacar que no lançamento havia outras acusações que não foram impugnadas desde o início do contencioso administrativo, sendo, portanto, **incontroversas**. São elas:

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

INFRAÇÃO: BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESA

Gastos com melhorias em imóvel deduzidos indevidamente como despesa, ao invés de serem ativados para posterior depreciação, reduzindo o Lucro Líquido, conforme item 7 do Relatório Fiscal em anexo.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

INFRAÇÃO: INDEDUTIBILIDADE DE GASTOS COM VIAGEM À CHINA

Falta de adição ao Lucro Líquido de despesas não necessárias (parte turística da viagem à China), conforme item 6 do Relatório Fiscal em anexo.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS**INFRAÇÃO: INDEDUTIBILIDADE DE GASTOS COM VIAGEM À ALEMANHA**

Falta de adição ao Lucro Líquido de despesas não necessárias (parte turística da viagem à Alemanha), conforme item 5 do Relatório Fiscal em anexo.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS**INFRAÇÃO: DESPESA INDEDUTÍVEL COM PERDA NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO**

Falta de adição ao Lucro Líquido de despesa indedutível com perda no recebimento de créditos, por inobservância dos requisitos legais, conforme item 4 do Relatório Fiscal em anexo.

Tais itens, como dito, não são questionados no presente processo administrativo.

Intimada do lançamento, a Recorrente apresentou Impugnação na qual alegou fundamentalmente que:

- De acordo com a Fiscalização, os custos de royalties sujeitam-se às regras constantes do art. 355, § 3º, RIR/99 - aplicável ao ano de 2018 - e do art. 365, § 3º, RIR/2018 - aplicável ao ano de 2019 - e que não teriam sido cumpridas pela Recorrente. Os referidos artigos preveem: (i) necessidade de averbação dos contratos de licença de uso de patente junto ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI) e (ii) limitação da dedutibilidade de até 5% (cinco por cento) da receita líquida de vendas do produto fabricado ou vendido.

- em que pese o entendimento fiscal, a Recorrente demonstrou a ausência de limites de dedutibilidade para os royalties de multiplicação de soja, e a não aplicação da exigência de registro no INPI como requisito de dedutibilidade das despesas com royalties de multiplicação desse produto. Como consequência deste reconhecimento, pleiteou que seja confirmada a existência do prejuízo fiscal compensado pela empresa quando da apuração do lucro real no 3º trimestre de 2019.

Em resumo, a controvérsia instaurada impõe definir se a Recorrente poderia ou não deduzir da apuração do lucro real o montante relativo aos royalties de multiplicação de soja, repassados à empresa Monsanto, haja vista o posicionamento fiscal de que este repasse deveria seguir as regras constantes do art. 355, § 3º, RIR/99 e do art. 365, § 3º, RIR/2018 que preveem requisitos adicionais para que os repasses sejam dedutíveis.

Ato seguinte, foi proferido o acórdão nº 106-044.935 pela C. 12ª TURMA da DRJ/06, julgando improcedente a Impugnação apresentada, nos termos da ementa que transcrevo a seguir:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019 ROYALTIES PELO USO DE MARCA. DEDUTIBILIDADE. AUSÊNCIA DE AVERBAÇÃO DO CONTRATO NO INPI.

É vedada a dedução de despesas incorridas com pagamentos de uso e fruição de marcas quando os respectivos contratos estão desprovidos de averbação junto ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial, independentemente do domicílio tributário do beneficiário do rendimento (nacional ou estrangeiro)

ou de serem as partes relacionadas ou não.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A decisão da DRJ entendeu que a disposição do art. 74 da Lei nº 3.470, de 1958, ao estabelecer o limite de dedução dos royalties pagos pelo uso de marcas (e outros direitos), não especificou que este seria aplicável apenas aos pagamentos a beneficiário domiciliado no exterior, abrangendo também os domiciliados no país. Do mesmo modo, as Leis nºs 3.470, de 1958, e 4.131, de 1962 estabeleceram que o percentual do limite de dedução deveria ser aplicado à receita bruta. Com isso, a DRJ chegou à conclusão de que o contribuinte não teria atendido às condições legais para deduzir as despesas com royalties da base tributável.

Ato seguinte, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário no qual basicamente reitera suas razões de impugnação, ressaltando também um fato novo representado pela edição da nova Lei n. 14.689/2023 e seus efeitos interpretativos que corroborariam cabal e diretamente a procedência dos argumentos de defesa da Recorrente. Os fundamentos e argumentos serão analisados no voto a seguir.

Por fim, os autos vieram a esta Conselheira Relatora.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheira **Andressa Paula Senna Lísias**, Relatora.

O Recurso Voluntário atende às condições de admissibilidade da legislação aplicável. Assim, conheço-o e passo a analisá-lo.

Como mencionado anteriormente, cabe definir se a Recorrente poderia ou não deduzir da apuração do lucro real o montante relativo aos royalties de multiplicação de soja,

repassados à empresa Monsanto, haja vista o posicionamento fiscal de que este repasse deveria seguir as regras constantes do art. 355, § 3º, RIR/99 e do art. 365, § 3º, RIR/2018 que preveem requisitos adicionais para que os repasses sejam dedutíveis.

Ponto fundamental para a compreensão e a solução da controvérsia é que, em 2023, houve uma importação disciplina do tema em questão.

Foi publicada a Lei nº. 14.689/2023 que, em seu art. 11, definiu a interpretação cabível às normas mencionadas pelo acórdão recorrido, confirmando o direito de dedutibilidade integral dos valores relativos aos royalties de multiplicação de sementes. Isso é suficiente, na visão desta Relatora, para decretar-se a improcedência do lançamento no que diz respeito a esse questionamento.

Trata-se de um dispositivo novo e muitíssimo específico, amoldando-se inteiramente à situação tratada na presente demanda, sem deixar qualquer espaço de indeterminação jurídica ou dúvida ao julgador.

Confira-se:

Art. 11. O art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar acrescido do seguinte § 3º:

“Art. 13.

§ 3º Para fins de interpretação, na forma do inciso I do caput do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e de apuração do lucro tributável da pessoa jurídica que atua na multiplicação de sementes, os limites de dedutibilidade previstos no art. 74 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, e no art. 12 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, não se aplicam aos casos de pagamentos ou de repasses efetuados a pessoa jurídica não ligada, nos termos do § 3º do art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, domiciliada no País, pela exploração ou pelo uso de tecnologia de transgenia ou de licença de cultivares por terceiros, dispensada a exigência de registro dos contratos referentes a essas operações nos órgãos de fiscalização ou nas agências reguladoras para esse fim específico.”

A legislação posterior possibilita, portanto, a dedução das despesas com os royalties em questão, sem a obrigatoriedade de averbação no INPI e sem sujeição aos limites de dedutibilidade na legislação supracitada (art. 355, § 3º, RIR/99 e do art. 365, § 3º, RIR/2018).

Ademais, tal dispositivo possui efeito interpretativo e, em função disso, incide no caso, pois os efeitos da nova legislação retroagem ao passado.

Em outras palavras, a Lei n. 14.689/2023 não produzirá apenas efeitos prospectivos - para o futuro- , já que a própria norma novel expressamente atribuiu ao enunciado caráter interpretativo, de forma que está impedida a interpretação mais severa aos interesses do

contribuinte, tendo em vista que a norma interpretativa é beneficiada pela retroatividade benigna.

Nessa linha, o art. 106, I, do CTN, prevê: "*a lei aplica-se a ato ou fato **pretérito**: I - em qualquer caso, quando seja expressamente **interpretativa**, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados*".

A propósito, caso muito semelhante foi julgado recentemente por esta C. Turma, sob a Relatoria do Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, tendo o contribuinte sido vitorioso naquela disputa, por votação unânime:

"Notório que a motivação fiscal do lançamento deveu-se somente pela ausência de averbação no INPI, como consta no art. 355, § 3º, do Decreto nº 3.000 de 1999 (o mesmo dispositivo no RIR/2018, seria o art.365, §3º):

§ 3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996.

A decisão recorrida se estende em sua linha argumentativa ao apresentar situações que não foram objeto de restrição fiscal, mas seguiu o racional da autoridade fiscal:

Portanto, constitui condição sine qua non para a dedutibilidade dos royalties pagos, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, a averbação no INPI dos contratos de cessão de direito de uso de biotecnologia e de reprodução de cultivares e comercialização, celebrados tanto entre empresas domiciliadas no Brasil, como com empresas sediadas no exterior.

Não tendo havido a averbação dos referidos contratos, no caso em tela, procedente é a glosa das despesas com royalties, sejam eles pagos sobre os direitos de uso de biotecnologia, sejam pagos sobre os direitos de uso de multiplicação e venda de sementes certificadas, com amparo nesta motivação.

A legislação posterior, reproduzida acima e trazida em Petição da recorrente, é cirúrgica no ponto, atingindo em cheio a pretensão da Recorrente, lhe possibilitando a dedução das despesas/custo com os debatidos royalties, sem a obrigatoriedade de averbação no INPI e nem está sujeita aos limites de dedutibilidade na legislação supracitada e ora reproduzida.

Repito a nova situação trazida com a publicação da Lei nº 14.689/2023, que alterou o art. 13 da Lei 9.249/1995:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços; III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços; IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores; V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica; VI - das doações, exceto as referidas no § 2º; VII - das despesas com brindes.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo.

(...)

§ 3º Para fins de interpretação, na forma do inciso I do caput do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e de apuração do lucro tributável da pessoa jurídica que atua na multiplicação de sementes, os limites de dedutibilidade previstos no art. 74 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, e no art. 12 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, não se aplicam aos casos de pagamentos ou de repasses efetuados a pessoa jurídica não ligada, nos termos do § 3º do art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de

1977, domiciliada no País, pela exploração ou pelo uso de tecnologia de transgenia ou de licença de cultivares por terceiros, dispensada a exigência de registro dos contratos referentes a essas operações nos órgãos de fiscalização ou nas agências reguladoras para esse fim específico. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

É a atividade da Recorrente.

Conclusão:

É o voto, dar provimento ao recurso voluntário.”

(Acórdão nº 1401-006.950 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 13 de maio de 2024, Rel. Cláudio de Andrade Camerano)

A meu ver, são fundamentos determinantes e suficientes à decretação da improcedência do lançamento, nada mais sendo necessário analisar, sob pena de incorrerem em delongas inúteis e dado o fato de que o julgador não é obrigado a discorrer sobre todos os argumentos levantados pelas partes, mas sim decidir a contento, nos limites da lide que lhe foi proposta, fundamentando o seu entendimento de acordo com o seu livre convencimento, baseado na legislação que entender aplicável ao caso concreto. Aliás é essa a posição que predomina no STJ:

“O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar(enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.” STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016.

Por fim, tendo sido validada a dedução os royalties de multiplicação de soja da base tributável, ficam prejudicados os questionamentos fiscais quanto à suposta compensação indevida de prejuízo fiscal, haja vista que a confirmação da dedutibilidade implicará o consequente restabelecimento do saldo do prejuízo fiscal que a Recorrente havia apurado no ano-calendário de 2019.

Assim, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para reformar a decisão da DRJ e afastar a exigência de IRPJ em relação à acusação de deduzir-se da

apuração do lucro real o montante relativo aos royalties de multiplicação de soja, e, por consequência, restabelecer e confirmar o correspondente prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 2019.

Em relação às demais acusações do auto de infração não impugnadas pelo contribuinte desde o início e que não foram objeto de recurso, as exigências ficam mantidas nos termos do art. 17 do Decreto 70.235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Aliás, é isso que dispõe a recente Súmula CARF n. 162 de observância obrigatória por este Conselho:

Súmula CARF nº 162. O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

Considerando que não foram impugnadas desde o início do contencioso administrativo, sendo, portanto, incontroversas, o crédito tributário correspondente fica mantido em definitivo.

É o voto.

Conclusão e dispositivo

Considerando o exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário, DANDO-LHE PROVIMENTO para reformar a r. decisão proferida pela DRJ e afastar as exigências de IRPJ com relação à acusação de indedutibilidade de despesas com royalties, com os seus consectários de multa e juros, bem como restabelecer e confirmar o correspondente prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 2019.

Em relação às demais acusações do auto de infração não impugnadas pelo contribuinte desde o início e que não foram objeto de recurso, as exigências ficam mantidas nos termos do art. 17 do Decreto 70.235/72.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias

ACÓRDÃO 1401-007.355 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11000.741442/2022-40

DOCUMENTO VALIDADO