



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17095.720125/2020-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.915 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de julho de 2024
Recorrente BOA SAFRA SEMENTES S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2017

DESPESAS. ROYALTIES. ATIVIDADE ESPECÍFICA. DISPENSA DE LIMITES. DEDUTIBILIDADE.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de lançamento de ofício de imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ), referente ao ano-calendário 2017.

O enquadramento legal é o que consta do auto de infração (fls. 328 e ss), em que as infrações foram assim descritas: “*ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO*

LUCRO REAL. INFRAÇÃO: DESPESA INDEDUTÍVEL (ROYALTIES)” e “MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA”.

O procedimento fiscal transcorreu conforme narrado no relatório fiscal de fls. 336 e ss, de onde é possível colher o seguinte:

INFRAÇÃO 1 - (DESPESAS DE ROYALTIES EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO PERTINENTE)

11. O contribuinte foi intimado a apresentar toda a documentação que serviu de base para os lançamentos efetuados nas contas contábeis 422513 - FI Pesquisa e Desenvolvimento (Royalties) e 422514 - CT Taxa de campos sementes.

12. No dia 07/02/2020, o contribuinte apresentou as informações e os pagamentos efetuados a título de Royalties no ano-calendário 2017 (fls 34/160). Foi apresentado o seguinte quadro demonstrativo:

(...)

13. O contribuinte também foi intimado a apresentar os contratos firmados entre a fiscalizada e as empresas fornecedoras de tecnologias e sementes básicas para multiplicação que deram suporte para os lançamentos dos Royalties, sendo os mesmos apresentados em 27/07/2020 (fls. 185/208).

14. Os contratos referem-se à Licença de Uso de Cultivar. Nos contratos estão previstos os pagamentos de Royalties pelo licenciamento (uso de tecnologia/propriedade intelectual) para produção e comercialização de sementes certificadas.

(...)

19. Como já informado no item 14, o contribuinte tem como atividade principal a produção de sementes de soja certificadas, CNAE 0141-5-1, e esse tipo de atividade não pode ser classificada como produtora de alimentos provenientes da indústria de transformação, uma vez que as sementes por ela produzidas e comercializadas serão vendidas a agricultores, os reais produtores da soja, que será vendida in natura ou processada pela indústria de transformação.

20. A Portaria nº 436, de 1958, em sua letra "a", citada no item 15, estabelece os coeficientes percentuais máximos para a dedução de royalties pela exploração de marcas e patentes e de despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhante. O inciso I, 21 Grupo, item 2, dessa mesma portaria, determina o percentual de 4% no caso de indústria de transformação, cujo produto seja classificado como produto alimentar, para fins das deduções de despesas com royalties pelo uso de patentes de invenção, processo e fórmulas de fabricação, despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.

21. A Portaria MF nº 436, de 1958, prevê em sua letra "f", que as pessoas jurídicas cujos tipos de produção não figurarem nos grupos indicados poderão solicitar a sua inclusão, mediante requerimento dirigido ao Diretor da Divisão do Imposto de Renda, aplicando-se, para os fins previstos, até que o façam, a percentagem mínima admitida.

22. Em virtude da não possibilidade de enquadramento da atividade da empresa aos tipos de produção estabelecida na Portaria MF nº 436, de 1958, será aplicado para calcular os royalties passíveis de dedução, o valor mínimo utilizado que é de 1%. Os valores estão demonstrados abaixo:

(...)

INFRAÇÃO 2 - FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ DE ESTIMATIVA CALCULALDO COM BASE NO BALANÇO/BALANCETE

(...)

25. Tendo em vista a Infração 1 cometida pelo contribuinte, relativa à despesas de royalties, a fiscalização analisou todos os documentos apresentados pelo contribuinte,

ECD — Escrita Contábil Digital, ECF — Escrita Contábil Fiscal, Balancetes/DRE e LALUR, e recalculou as estimativas no ano-calendário 2017, sendo apurado IRPJ a recolher nos meses de setembro a novembro. A apuração está detalhada no demonstrativo "Cálculo das Estimativas" anexada ao processo.

26. A fiscalização realizou consulta no Sistema da Receita Federal do Brasil e não encontrou pagamentos das estimativas.

27. Diante do exposto, a fiscalização lançou de ofício, as multas isoladas sobre os valores apurados e não recolhidos de IR PJ.

Em sessão de julgamento realizada em 28/05/2021, a DRJ04 prolatou o acórdão nº 104-005.259 (fls. 613 e ss), pelo qual a impugnação foi declarada improcedente. A decisão foi assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

APURAÇÃO DO LUCRO REAL. FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO.

Nos termos da legislação regente da matéria, acerca das despesas com royalties, há um limite de dedutibilidade das despesas a esse título que deve ser observado.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 30/09/2017, 31/10/2017, 30/11/2017

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA. INAPLICABILIDADE DA SUM CARF Nº 105 AO CASO CONCRETO.

A cobrança de multa isolada e de multa de ofício tem causas motivadoras distintas, e são independentes as suas bases de cálculo. No caso, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após as alterações introduzidas com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007 ao art. 44 da Lei nº 9.430/ 1996.

Ciente da decisão de primeiro grau em 16/06/2021 (fls. 665), a recorrente interpôs, no dia 15 do mês seguinte (fls. 666), o recurso voluntário de fls. 668 e ss. Alegou, em síntese:

- “Nulidade do Acórdão Recorrido por Ausência de Fundamentação — Cerceamento do Direito de Defesa da Recorrente”;
- “Nulidade da Autuação por Ausência de Motivação/Fundamentação — Violação à Busca pela Verdade Material”;
- “Nulidade da Autuação por Alteração do Critério Jurídico pela Autoridade Fiscal — Violação ao Artigo 146 do CTN”;
- “Inaplicabilidade da Limitação Prevista no Artigo 355 do RIR/99 c/c Portaria MF no 436/58 — Restrição à Dedutibilidade Concerne Apenas a Pagamentos ao Exterior e a Partes Ligadas — Vedação à Evasão Fiscal”;
- “Dedução Fiscal Obrigatória da Integralidade do Custo Incorrido com Insumos pela Recorrente — Despesa Necessária, Usual e Normal — Artigo 299 do RIR/99”;
- “Subsidiariamente — Limite à Dedutibilidade — Desconsideração da Receita Líquida das Vendas do Produto Final — Iliquidez e Incerteza do Valor Lançado”;
- “Subsidiariamente — Inaplicabilidade da Portaria MF no 436/58”;

- “*Inaplicabilidade da Penalidade [multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas] em Razão do Encerramento do Ano-Calendário (2017)*”;
- “*Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício*”;
- “*Impossibilidade de Exigência das Multas em Caso de Dúvida*”.

Em 18/01/2022 (fls. 836), a recorrente trouxe aos autos a petição de fls. 838 e ss, pela qual apresenta parecer jurídico sobre o caso concreto, da lavra do professor Heleno Taveira Tôres (fls. 851 e ss).

Em 14/11/2023 (fls. 998), a recorrente interpôs a petição de fls. 1.001 e ss, informando que a Lei nº 14.689/23, por seu artigo 11, de nova redação ao parágrafo 3º do artigo 13 da Lei nº 9.249/95. Afirmou que, por tal alteração legislativa, o auto de infração hostilizado perdeu o objeto, nos termos do artigo 106 do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Genero Serra, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade. Logo, dele conheço.

Na espécie, a acusação fiscal fundou-se na extrapolação do limite percentual para a dedutibilidade da despesa de royalties sofrida pela recorrente.

De plano, observo a precariedade do enquadramento legal aposto pela autoridade fiscal no auto de infração, bem como sua relativa incongruência com os dispositivos em que se fundou a fala acusatória contida no relatório fiscal.

O auto de infração aponta violação ao artigo 3º da Lei nº 9.249/95 – que estabelece a alíquota do IRPJ – e aos artigos 247 e 249, I, do RIR/99 (vigente à época dos fatos) – que, respectivamente, conceitua lucro real e relaciona as adições ao lucro líquido (de despesas indedutíveis para a determinação do lucro real).

Não obstante, o relatório fiscal deixa claro que o suposto ilícito tributário consistiu no computo excessivo de parcela dedutível – especificamente de royalties pagos a terceiros –, o que não é precisamente equivalente a falar em valores com natureza de indedutíveis para a apuração do lucro real.

A discrepância no enquadramento legal empregado no auto de infração se torna patente quando se observa que, no relatório fiscal, o dispositivo em que a fiscalização tipificou a infração foi o artigo 353, IV, “b”, também daquele RIR/99. Tal dispositivo é de conteúdo sobremaneira distinto daqueles apostos no auto de infração.

Não bastasse, também a tipificação da infração, em tese, cometida foi incorretamente realizada no relatório fiscal. Isso porque o fundamento legal foi o aplicável para os casos de pagamentos a entidades domiciliadas no exterior.

Consoante o dispositivo equivocadamente empregado pela autoridade fiscal, as deduções a título de royalties pagos a beneficiários no exterior encontrariam limites em ato

infralegal do Ministro da Fazenda. Partindo de tal premissa, o autuante considerou que houve enquadramento errado da natureza da despesa pela recorrente, de modo que a percentagem máxima sobre a receita pertinente ao caso seria de 1%, e não 4%. Vejamos:

17. Através da Portaria MF nº 436, de 30 de novembro de 1958, o então Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda, no uso das suas atribuições legais e tendo em vista o disposto no art. 74 e §§ 1º e 2º da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, relativamente à dedução de royalties, pela exploração de marcas e patentes, de despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, bem como de quotas para amortização do valor de patentes, na determinação do lucro real das pessoas jurídicas, resolveu:

a) estabelecer os seguintes coeficientes percentuais máximos para as mencionadas deduções, considerados os tipos de produção ou atividade, segundo o grau de essencialidade:

I — royalties, pelo uso de patentes de Invenção, processos e fórmulas de fabricação, despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante:

(...)

2º GRUPO — INDÚSTRIA DE TRANSFORMAÇÃO — ESSENCIAIS

TIPOS DE PRODUÇÃO Percentagens

(...)

2 — PRODUTOS ALIMENTARES 4%

(...)

13 — OUTRAS INDÚSTRIAS DE TRANSFORMAÇÃO 1%

II — royalties, pelo uso de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade, quando o uso da marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação: 1% (um por cento);

b) as percentagens máximas estabelecidas incidirão sobre a renda bruta operativa, no caso das concessionárias de serviços públicos, ou sobre o valor da receita bruta dos produtos a que se referir o contrato de licença ou prestação de serviços de assistência;

c) nos casos de pagamento com base nos produtos fabricados, em cada ano, os coeficientes estabelecidos como limites para as deduções referidas nos itens I e II da letra "a" serão aplicados sobre o valor de venda dos produtos fabricados;

d) a receita bruta será reajustada, na hipótese da letra "c", incluindo-se o valor correspondente aos produtos fabricados e não vendidos, com base no último preço de fatura, e excluindo-se as quantias que tenham sido adicionadas à receita bruta do ano anterior por essa mesma forma;

e) serão adicionadas ao lucro real para os efeitos da tributação em cada exercício financeiro, a partir de 1959, as diferenças apuradas:

I — entre as importâncias dos royalties e demais despesas previstas no art. 74 da Lei citada, creditadas ou pagas no ano-base, e as percentagens máximas fixadas para a respectiva dedução, na conformidade das letras "b" e "d";

II — entre as quotas destinadas à constituição de fundos de depreciação de patentes industriais calculadas na conformidade do art. 68 da mesma Lei, e o limite máximo de dedução permitida, em relação ao valor da receita bruta dos produtos vendidos, a que se referir a patente incorporada ao patrimônio da empresa;

f) as pessoas jurídicas cujos tipos de produção não figurarem nos grupos indicados poderão solicitar a sua inclusão, mediante requerimento dirigido ao Diretor da Divisão do Imposto de Renda, aplicando-se, para os fins previstos, até que o façam, a percentagem mínima admitida.

18. Com base na legislação acima, verifica-se que as despesas com royalties pelo uso de patentes de invenção e de marcas de indústria ou de comércio, pagas aos fornecedores dessas tecnologias são dedutíveis, desde que observadas as condições exigidas na legislação citada.

19. Como já informado no item 14, o contribuinte tem como atividade principal a produção de sementes de soja certificadas, CNAE 0141-5-1, e esse tipo de atividade não pode ser classificada como produtora de alimentos provenientes da indústria de transformação, uma vez que as sementes por ela produzidas e comercializadas serão vendidas a agricultores, os reais produtores da soja, que será vendida in natura ou processada pela indústria de transformação.

20. A Portaria nº 436, de 1958, em sua letra "a", citada no item 15, estabelece os coeficientes percentuais máximos para a dedução de royalties pela exploração de marcas e patentes e de despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhante. O inciso I, 21 Grupo, item 2, dessa mesma portaria, determina o percentual de 4% no caso de indústria de transformação, cujo produto seja classificado como produto alimentar, para fins das deduções de despesas com royalties pelo uso de patentes de invenção, processo e fórmulas de fabricação, despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.

21. A Portaria MF nº 436, de 1958, prevê em sua letra "f", que as pessoas jurídicas cujos tipos de produção não figurarem nos grupos indicados poderão solicitar a sua inclusão, mediante requerimento dirigido ao Diretor da Divisão do Imposto de Renda, aplicando-se, para os fins previstos, até que o façam, a percentagem mínima admitida.

22. Em virtude da não possibilidade de enquadramento da atividade da empresa aos tipos de produção estabelecida na Portaria MF nº 436, de 1958, será aplicado para calcular os royalties passíveis de dedução, o valor mínimo utilizado que é de 1%. Os valores estão demonstrados abaixo:

(...)

No entanto, os pagamentos realizados pela recorrente tiveram como beneficiários empresas sediadas no Brasil e sem qualquer relação societária, de modo tal que, ainda que se parta da premissa de que a natureza dos valores é de royalties, o limite legal da dedutibilidade seria o do artigo 355 do RIR/99:

Art. 355. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido (art. 280), ressalvado o disposto nos arts. 501 e 504, inciso V (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74, e Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º).

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 1º).

§ 2º Não são dedutíveis as quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria e de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem às condições previstas neste Decreto ou excederem aos limites referidos neste artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos (Lei nº 4.131, de 1962, arts. 12 e 13).

§ 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.

Diante de tal quadro, ainda que tenha o lançamento tenha sido efetuado por autoridade administrativa plenamente vinculada, respeitando os devidos procedimentos fiscais previstos na legislação, e com a correta nomeação do sujeito passivo da obrigação tributária, incorreu em erro quanto ao enquadramento legal.

Considerando que o artigo 10 do Decreto 70.235/72 dispõe: “*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente: (...)IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; (...)*”, resta claro que o lançamento foi eivado de vício de forma.

Tal vício opera evidente cerceamento do direito de defesa, pois o contraditório deixa de ser regularmente instaurado quando há incongruência de tal monta na fala acusatória, fazendo incidir o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 (“*Art. 59. São nulos: (...)II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (...)*”), para que se declare nulo o lançamento.

Tampouco assim não fora, é cediço que “*quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará*”, nos termos do § 3º do artigo 59 acima referido. No mesmo sentido, orienta o artigo 282, § 2º, do CPC, com pleno alinhamento ao que dispõe seu artigo 4º.

E, indo ao mérito, percebo ser esse o caso dos autos. Vejamos.

Ainda que fosse possível superar o enquadramento legal deficiente, é preciso observar a superveniência da Lei nº 14.689/23, que incluiu o § 3º no artigo 13 da Lei nº 9.249/95 para o seguinte:

§ 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. (grifei)

Os mencionados artigo 74 da Lei nº 3.470/58 e artigo 12 da Lei nº 4.131/62 contêm, em síntese, o mesmo teor do artigo 355 já transcrito acima – que seria o enquadramento legal supostamente adequado à infração autuada –, estabelecendo o limite máximo de 5%, Tal limite, nos termos do § 3º acima transcrito, “*não se aplicam aos casos de pagamentos ou de repasses efetuados a pessoa jurídica não ligada (...) domiciliada no País, pela exploração ou pelo uso de tecnologia de transgenia ou de licença de cultivares por terceiros*”, que é exatamente o caso dos autos.

Sendo assim, consoante a interpretação retroativa da lei, contida no artigo 106, I, do CTN, e de emprego determinado pelo artigo 13, § 3º, da Lei nº 9.249/95, opera-se a perda do objeto da infração autuada. Consequentemente, improcedente é o lançamento do tributo e seus acréscimos legais, bem assim da multa isolada.

Por fim, assinalo que restam prejudicadas as demais matérias arguidas em sede recursal, razão pela qual deixo de manifestar acerca de tais questões.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para afastar o lançamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra