



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>17095.720180/2020-92</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1201-007.166 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GIRASSOL AGRICOLA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2017

DESPEAS. ROYALTIES. DEDUTIBILIDADE. REPASSE DE ROYALTYES DE PRODUTO PELA MULTIPLICADORA DE SEMENTES À DETENTORA DE TECNOLOGIA DE TRANSGENIA.

Os contratos acostados aos autos revelam que o valor cobrado pelo Recorrente de seus clientes agricultores com o fito de cobrir os custos com Royalties na realidade representa repasse do ônus econômico de tais Royalties aos consumidores finais das sementes, o que não lhes transfere o respectivo dever jurídico que remanesce do Recorrente, na qualidade de Licenciado.

Tais valores, portanto, são receita do Recorrente nos termos do artigo 12, IV do Decreto-Lei nº 1.598/77, o que não lhe impede de, na qualidade de optante pelo Lucro Real, deduzir as despesas correspondentes aos Royalties pagos aos licenciantes como custos ou despesas de sua atividade, nos termos da lei.

DESPEAS. ROYALTIES. ATIVIDADE ESPECÍFICA. DISPENSA DE LIMITES. DEDUTIBILIDADE. LEI 14.689/23. CARÁTER INTERPRETATIVO.

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.

## ACÓRDÃO

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

*Assinado Digitalmente*

Lucas Issa Halah – Relator

*Assinado Digitalmente*

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Eduardo Genero Serra, Renato Rodrigues Gomes, Raimundo Pires de Santana Filho, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Neudson Cavalcante Albuquerque(Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de fiscalização inaugurada com o objetivo de verificar a correção dos cálculos e a dedutibilidade dos valores escriturados como despesas de royalties pagas a diversos destinatários no ano-calendário de 2017.

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 01 (TIF 01), datado de 05/05/2020, foram solicitados da pessoa jurídica os seguintes elementos:

“1 Apresentação dos contratos, devidamente averbados no(s) órgão(s) competente(s), relacionados com as despesas de royalties contabilizadas na ECD da empresa, relativa ao ano-calendário de 2017, nas contas contábeis nº 3310202003 (Royalties) e nº 3320202003(Royalties);

2 Apresentação das notas fiscais (e respectivos comprovantes de pagamento) indicadas nos lançamentos efetuados a débito nas contas contábeis referidas no item acima;

3 Descrição detalhada da natureza e da finalidade dos royalties contabilizados como despesas nas contas contábeis indicadas no item 1;

4 Demonstração, com a indicação das respectivas contas contábeis, da receita líquida dos produtos fabricados ou vendidos pela empresa que estivessem associados às despesas de royalties contabilizadas nas contas contábeis indicadas no item 1.”

Transcorridos cerca de 4 meses, considerando-se a suspensão de prazos decorrente da pandemia da COVID-19, o Contribuinte não havia se manifestado.

Foi então emitido o 2º Termo de Intimação Fiscal questionando se o Contribuinte teria interesse em que os saldos de prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL da atividade rural de períodos anteriores, existentes no ano-calendário de 2017, fossem aproveitados pela Fiscalização para redução de irregularidades fiscais porventura constatadas. O Contribuinte também não se manifestou.

Diante disso, constatou-se as seguintes irregularidades objeto do lançamento tributário:

- i. Glosa de despesas de royalties relacionadas com a exploração da atividade geral (conta contábil nº 3320202003) e com a exploração da atividade rural (conta contábil nº 3310202003), tendo em conta a falta de comprovação da efetividade das referidas despesas.
- ii. Consequente glosa do saldo de prejuízos fiscais do ano-calendário de 2017, que haviam sido integralmente compensados com o Lucro Real e com a Base de Cálculo da CSLL do mesmo período.

Não foram aproveitados os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL da atividade rural de períodos anteriores a 2017, diante da falta de manifestação do Contribuinte ao 2º TIF.

Por outro lado, foram aproveitados de ofício saldos negativos de IRPJ e CSLL identificados pela fiscalização, tendo em vista que tais valores não haviam sido aproveitados pelo contribuinte de outra maneira.

**O Contribuinte ofertou Impugnação, alegando, em síntese:**

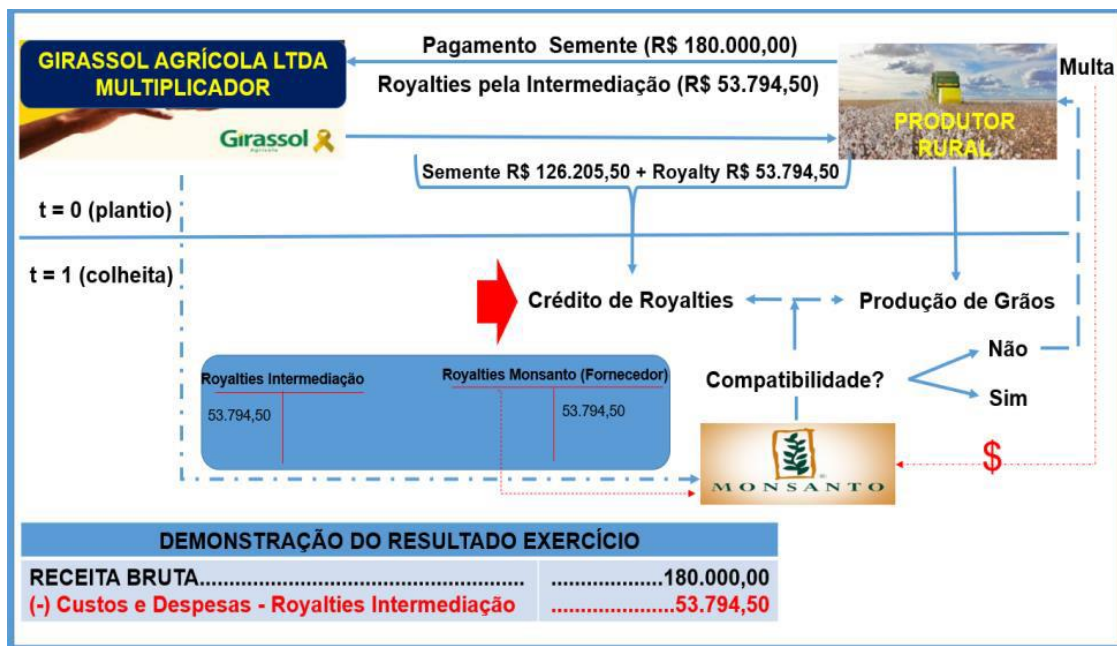
- I. **Nulidade por Cerceamento de Defesa:**
  - Alega que houve cerceamento do direito de defesa devido à falta de clareza na qualificação e quantificação das supostas infrações e por ausência de comprovação de ganhos ou acréscimos patrimoniais, o que levaria à nulidade do ato administrativo.

## **II. Legitimidade na Escrituração de Royalties e ausência do fato gerador de IRPJ e CSLL:**

- Alega que, como multiplicadora de sementes, recebe da UNISOJA SA (a sementeira) uma licença para reproduzir o Germoplasma, no qual se incorporaria gene patentado, mediante pagamento dos royalties que reteria dos consumidores finais (os produtores rurais de soja), no momento da venda das sementes reproduzidas. Nessa linha, as multiplicadoras de sementes se encarregariam, por meio da licença, de cobrar dos plantadores não só o valor pelas sementes, mas também o valor correspondente aos royalties incidentes sobre a reprodução do gene intrínseco às sementes através do plantio. Assim, uma condição da venda das sementes das reprodutoras aos plantadores seria a aceitação do pagamento de royalties, mediante acordo específico.
- Por isso, a defesa sustenta que não houve acréscimo patrimonial para justificar a tributação, pois os royalties são por ela cobrados dos consumidores e repassados à Unisoja S.A. (Monsanto), de maneira que o Contribuinte, como multiplicadora de sementes, atuaria como agente de arrecadação para os detentores dos direitos de propriedade intelectual.
- Assim, os correspondentes ingressos não representam receita efetiva ou incremento patrimonial, ainda que houvessem sido contabilizados como tais, justificando a incorporação dos repasses ao custo operacional de maneira a neutralizar contabilmente os ingressos correspondentes aos Royalties. Explora o conceito constitucional de receita e o conceito de receita do CPC 47.

## **III. Comprovação da natureza de royalties**

- Afirma que a legislação traria a regra no artigo 1º da Lei nº 8.846, de 1994, ao discorrer que essas fornecedoras que auferem receita, por meio de uma operação comercial, estariam suficientemente acobertadas com a apresentação de documento que apontasse todos os elementos que permitissem verificar a efetiva ocorrência do fato gerador, especialmente a natureza da operação, o momento de seu acontecimento e os sujeitos envolvidos, conforme a imagem que colaciona:



#### IV. Efeito Confiscatório:

- A defesa destaca o princípio constitucional de vedação ao confisco, sugerindo que a cobrança excederia a capacidade contributiva e violaria direitos constitucionais.

#### V. Boa-fé e Cooperação com o Fisco:

- A empresa argumenta que colaborou com o procedimento fiscal, fornecendo documentos e atuando com transparência e boa-fé em suas demonstrações fiscais.

#### VI. Protesto para Produção de Provas:

- Requereu que, em caso de dúvida, seja permitida uma perícia para verificar a boa-fé e a veracidade da escrituração contábil e da inclusão dos royalties como despesa operacional.

#### VII. Suspensão da Exigibilidade e Exclusão de Valores e Restabelecimento de Compensações:

- Solicitou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, subsidiariamente, o restabelecimento das compensações de prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa da CSLL apurados para o exercício de 2017.

#### Com a impugnação, juntou os seguintes documentos:

- i- dois contratos celebrados com a Unisoja relativos a licenciamento para produção e/ou comercialização de sementes de algodão;
- ii- 1º aditivo de contrato de licenciamento de safra de 2015/2016 para produção e comercialização de soja celebrados com a Unisoja.
- iii- extrato da conta razão e documentos e recibos de pagamentos às empresas Fundação de Apoio à Pesquisa Agropecuária; GDM Genética do Brasil LTDA; DOW

Agrosciences Sementes e Biotecnologia Brasil Ltda; Monsoy Ltda; Monsanto do Brasil LTDA; TMG Tropical Melhoramento e Genética LTDA; e UNISOJA S/A.

### **O Acórdão Recorrido negou provimento à impugnação.**

Afastou a preliminar de nulidade, frisando que a tomada de conclusões fiscais sem a análise de documentação de suporte foi causada pela desídia do Contribuinte, que não se manifestou durante a fiscalização, inexistindo cerceamento do direito de defesa.

Refutou a possibilidade de se realizar controle de constitucionalidade na esfera administrativa.

Negou o pleito genérico de produção de prova e o pedido de realização de diligência e/ou perícia.

### **No mérito**

Entendeu que os Royalties em questão estariam insertos no conceito de Receita Bruta, conforme redação do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, por consistir em **receita da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica**, e não haveria prova de que os valores teriam sido recebidos por conta e ordem de terceiros (a Unisoja/Monsanto) como exige a SC Cosit nº 295/2019 e o art. 9º da Inº 1396/2013, considerando que ela era quem emitia notas fiscais e boletos para a cobrança dos Royalties perante os agricultores, o que não excluiria a necessidade de prova do repasse dos valores.

**Inadmitiu a dedução dos royalties pagos às empresas** Fundação de Apoio à Pesquisa Agropecuária; GDM Genética do Brasil LTDA; DOW Agrosciences Sementes e Biotecnologia Brasil Ltda; Monsoy Ltda; TMG Tropical Melhoramento e Genética LTDA, e Monsanto do Brasil LTDA, **em razão da não apresentação dos contratos e das notas fiscais**.

Considerou que os documentos apresentados às fls. 663/763 (lançamentos contábeis e avisos de débito) seriam insuficientes para a confirmação na natureza e dos valores lançados nas contas contábeis nº 3310202003 (Royalties) e nº 3320202003 (Royalties), sendo que tais avisos de débitos e lançamentos contábeis fazem referência a notas fiscais que não vieram aos autos.

Quanto aos pagamentos de royalties à Unisoja S.A, relativos a licenciamento para produção e/ou comercialização de sementes de algodão e o 1º aditivo de contrato de licenciamento de safra de 2015/2016 para produção e comercialização de soja também celebrado com a Unisoja (CNPJ 03.357.729/0001-08), não foram apresentadas as notas fiscais relativas a tais pagamentos, sendo apresentados apenas avisos de débitos e recibos, documentos insuficientes para amparar a dedução dada a ausência de qualquer detalhamento sobre as operações como a informação sobre a quantidade de sementes considerada para o cálculo dos royalties, que influencia seu valor conforme os contratos anexados, cujas imagens o Acórdão traz às suas páginas 26 e 27.

Também pontuou que o Contribuinte não demonstrou a receita líquida dos produtos fabricados ou vendidos associados a despesas de Royalties, o que impede a verificação do atendimento aos limites constantes do art. 355 do RIR/99.

A partir de tais constatações, manteve a autuação.

**Cientificado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário**, reforçando suas principais razões de Impugnação e pleiteando a aplicação da Súmula nº 117<sup>1</sup>, conforme a transcrição dos pedidos formulados na peça recursal:

“a) a **nulidade** do lançamento do crédito tributário consignado no Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – relativamente período de apuração de 2017, e da Decisão Administrativa consubstanciada no Acórdão nº 108-014.249 – 10ª Turma da DRJ 08, por cerceamento do direito de defesa no que tange aos vários aspectos abordados no presente Recurso Voluntário;

b) **em não havendo a nulidade de que trata o item “a”**, o que se admite apenas por lealdade ao debate, que sejam julgados improcedentes os lançamentos tributários consignados nos Autos de Infração do IRPJ no valor de R\$ 39.366.258,33 (Trinta e nove milhões, trezentos e sessenta e seis mil, duzentos e cinquenta e oito reais e trinta e três centavos) e CSLL no valor de R\$ 14.174.586,99 (quatorze milhões, cento e setenta e quatro mil, quinhentos e oitenta e seis reais e noventa e nove centavos).

c) **em não havendo a nulidade de que trata o item “a”**, o restabelecimento do direito de compensação do prejuízo fiscal (IRPJ) e da base de cálculo negativa da contribuição (CSLL) no valor de R\$ 335.350,97 (Trezentos e trinta e cinco mil, trezentos e cinquenta reais e noventa e sete centavos), dentro do próprio período de apuração de 2017;

d) **em não havendo a nulidade de que trata o item “a”**, que acerca da indedutibilidade das despesas com pagamentos de royalties na apuração da CSLL devida, seja aplicada imediatamente a Súmula CARF nº 117. Que a jurisprudência seja aplicada a determinação da base de cálculo do IRPJ;

e) **Alternativamente, caso persistam dúvidas e incertezas** – o que se admite apenas por cautela – seja o julgamento convertido em diligência para a realização de perícia/(re)análise de documentos notas fiscais de saídas, para atestar a boa-fé do Impugnante e a legitimidade da escrituração dos ECD e ECF, que ocorreram a inclusão dos royalties na Receita Bruta da Impugnante no período de apuração de 2017, que repassados às Fornecedoras das tecnologias, que apenas representaram ingressos financeiros, sem representar ganho/lucro e acréscimo patrimonial;

<sup>1</sup> Súmula CARF nº 117 “A indedutibilidade de despesas com “royalties” prevista no art. 71, parágrafo único, alínea “d”, da Lei nº 4.506, de 1964, não é aplicável à apuração da CSLL. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).”

f) **Alternativamente**, como a Impugnação Total contemplam as argumentações sólidas, contrárias as supostas irregularidades, à luz da legislação tributária, são requeridas a suspensão do Crédito Tributário, nos termos e condições previstos no inciso III, do art. 151, do Código Tributário Nacional (CTN);

**O Recorrente anexou, com as Razões Recursais, os seguintes documentos:**

“ANEXOS

Arquivo não paginável – Planilha eletrônica de Dados Excel® - Razão Royalties  
Cumpra salientar que para interpretar a planilha devidamente, deve-se relacionar o número que consta na coluna “Item”, juntamente com filtro por “Pessoa”, dentro do arquivo (que está agrupado em ordem dos itens) da Pessoa referida.

Arquivo – Unisoja Item 1 a 14

Arquivo – Dow Longping Item 15 a 17

Arquivo – GDM Item 18 Arquivo – Fundacao MT Item 19 a 22

Arquivo – Monsoy Item 23 Arquivo – TMG Item 24 a 27

Arquivo – Monsanto Item 28 a 36

Arquivo – Fundacao MT Item 37

Ainda cabe observar que os contratos referentes a cada Pessoa mencionada na planilha eletrônica de dados Excel®, foi anexado pelo nome da Pessoa para melhor conferência.

Arquivo – Monsoy Contrato Licenciamento

Arquivo – Monsanto Contrato de Licenciamento

Arquivo – Monsanto Aditivo Contrato de Licenciamento

Arquivo – Monsanto Aditivo Contrato de Licenciamento Safra 2017 2018

Arquivo – Unisoja, TMG e Fundação MT Contrato de Licenciamento

Arquivo – Unisoja Safra 2015-2016 Contrato de Licenciamento

Arquivo – Unisoja Safra 2016-2017 Contrato de Licenciamento Arquivo – Unisoja Cultivar ANTA 82 Safra 2015-2016 Contrato de Licenciamento Arquivo – Unisoja Cultivar ANTA 82 Safra 206-2017 Contrato de Licenciamento

Arquivo – Unisoja Termo Aditivo Cultivar ANTA 82 Safra 2015-2016

Arquivo – Dow Contrato de Produção

Arquivo – GDM Contrato de Licenciamento

Arquivo – GDM Aditivo Contrato de Licenciamento”

É o relato do essencial.

## VOTO

### 1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Cabe frisar que o contribuinte aduz argumentos de violação a princípios constitucionais.

Ocorre que afastar a aplicabilidade lei com base em princípios constitucionais implicaria, no caso em questão, o reconhecimento de inconstitucionalidade da lei tributária, encontrando óbice na Súmula CARF nº 2, já que a análise de inconstitucionalidade por violação a princípios constitucionais extrapola a competência deste Conselho. Trata-se de súmula que entendo obstar o conhecimento desta parcela dos recursos, mas em função do princípio da colegialidade, considerando o entendimento da maioria dos membros deste colegiado, **conheço do recurso, mas desde já nego provimento ao pedido.**

### 2 PRELIMINARES

#### 2.1 NULIDADE DO LANÇAMENTO E DO ACÓRDÃO RECORRIDO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

O Recorrente alega nulidade do lançamento tributário por cerceamento do direito de defesa devido à suposta falta de clareza na qualificação e quantificação das supostas infrações, e por ausência de comprovação de ganhos ou acréscimos patrimoniais, o que levaria à nulidade do ato administrativo.

A alegação não procede, pois os documentos que integram o lançamento são claros ao informar ao contribuinte que a autuação decorre da falta de comprovação dos requisitos de dedutibilidade das despesas contabilizadas na ECD da empresa, relativa ao ano-calendário de 2017, nas contas contábeis nº 3310202003 (Royalties) e nº 3320202003 (Royalties).

Eventual falta de aprofundamento dos trabalhos fiscais quando da autuação deveu-se à falta de manifestação do Contribuinte, que não atendeu a nenhum dos termos de intimação fiscais, furtando-se de prestar os esclarecimentos e apresentar os documentos solicitados (muitos dos quais não estavam em poder da administração, como contratos e notas fiscais), que não pode

se beneficiar de sua própria torpeza. Ainda assim, a falta de aprofundamento não impediu a adequada compreensão da autuação para exercício do pleno direito de defesa.

Também a alegada nulidade do Acórdão Recorrido não procede, na medida em que a análise do arsenal probatório foi realizada em profundidade suficiente a justificar as conclusões extraídas, devidamente apresentadas ao Recorrente com o fito de lhe propiciar a oportunidade de com ela dialogar, como o fez no presente Recurso Voluntário.

Eventual insuficiência probatória é questão de mérito, não ensejando nulidade.

## 2.2 NULIDADE POR APERFEIÇOAMENTO DO LANÇAMENTO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO.

O Recorrente também alega nulidade do lançamento tributário por vislumbrar no Acórdão Recorrido o aprimoramento do lançamento.

Analisando as passagens apontadas pelo Recurso como promotoras desse aprimoramento, como também analisando o próprio teor do Acórdão Recorrido, não identificamos qualquer alteração que pudesse configurar nulidade por aplicação do art. 146 do CTN.

O lançamento considerou não comprovadas as despesas deduzidas por ausência de apresentação de qualquer prova que atestasse seus requisitos de dedutibilidade, que não se restringem à comprovação de ter sido a despesa propriamente incorrida.

Partindo dos elementos probatórios sonogados pelo Recorrente à fiscalização, mas apresentados em Impugnação, o Acórdão Recorrido os avalia, e aprofunda a análise dos requisitos de dedutibilidade de maneira a dialogar com a defesa. É o que nos demonstra trechos como o seguinte:

**“11.1 Em cotejo do Voto da Relatora, com o Termo de Verificação Fiscal (Fls. 584/588) – III - Irregularidades (Infrações Apuradas) e os Autos de Infração do IRPJ e da CSLL, sob o título Despesas Não Comprovadas (Item 1, subtítulo 14/18 – Fls. 568/583), verifica-se que houve aperfeiçoamento da exigência inicial, como por exemplo, a citação “observado os limites previstos na legislação”; e “nos termos dos artigos 352 e seguintes do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (vigente à época dos fatos geradores); e ainda.” Ademais, a Decisão proferida nos autos do processo acrescenta que a Recorrente não demonstrou em sua defesa a receita líquida dos produtos fabricados ou vendidos (...) não sendo possível verificar o atendimento ao disposto no artigo 355 do RIR/99, vigente à época dos fatos geradores.” (g.n.)**

Não se trata, portanto, de inovação promovida em Recurso, mas de aprofundamento da análise dos elementos apontados como de demonstração insuficiente pelo

próprio lançamento, cuja necessidade decorreu da desídia do contribuinte em atender à fiscalização e de ter o contribuinte trazido elementos adicionais de defesa na peça Impugnatória, cujo enfrentamento demandava o aprofundamento verificado.

Afasto, assim, a nulidade.

### 3 MÉRITO

#### 3.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE OS ROYALTIES NO MERCADO DE MULTIPLICAÇÃO DE SEMENTES

As tratativas entre os multiplicadores de sementes e grandes empresas de biotecnologia detentoras dos direitos sobre as tecnologias empregadas em tais sementes usualmente envolvem o pagamento de duas categorias de royalties

**A primeira delas** é a dos **“Royalties de Tecnologia”** pagos às pessoas jurídicas que detêm as patentes sobre determinados eventos de transgenia que concederam a certas variantes biológicas características vantajosas, como, por exemplo, a Monsanto.

Nos contratos celebrados entre as multiplicadoras de sementes (como o Recorrente) e tais empresas de biotecnologia são previstos pagamentos de royalties pela multiplicação em escala comercial e/ou comercialização de sementes que contenham a tecnologia patenteada (usualmente calculados proporcionalmente à cotação da soja comercial comercializada).

**A segunda delas** pode ser nomeada de **“Royalties de Germoplasma”**, ou seja, Royalties pagos pela aquisição de material genético (sementes) representante de variantes vegetais que podem tanto incorporar tecnologias de transgenia, como também resultar de melhoramento genético tradicional obtido por meio do cruzamento de espécies distintas com o objetivo de obter as características desejadas, consistindo em cultivares sujeitos a registro no Serviço Nacional de Proteção de cultivares do Ministério da Agricultura (direitos de exploração da propriedade intelectual protegidos pela Lei nº 9.456, de 1997 – Lei de Proteção de Cultivares).

Usualmente, os contratos firmados **entre os multiplicadores de sementes e os desenvolvedores de cultivares** que incorporem variedades genéticas (chamados de **Sementeiras**) **preveem o pagamentos de royalties às Sementeiras, (como a Unisoja, no caso) pela possibilidade de multiplicação em escala comercial e comercialização de sementes desses cultivares** (também recorrentemente calculados proporcionalmente à cotação da soja comercial comercializada). Além disso, tais contratos costumam ressaltar não abarcarem a eventual necessidade de remuneração direta a ser paga pelo multiplicador em adição aos Royalties de

Germoplasma (pagos, às Sementeiras como a Unisoja) para os detentores de tecnologias de transgenia incorporadas no cultivar adquirido, como a Monsanto.

Essa distribuição não impede que grandes detentores de tecnologias de transgenia, como a Monsanto, contratem diretamente com o multiplicador de sementes não somente para dispor sobre a remuneração pela multiplicação de variantes que empreguem suas tecnologias de transgenia, mas também como decorrência de sua atuação direta como Sementeira, licenciando assim o direito de exploração, mediante multiplicação, de um cultivar que embora empregue tecnologia de transgenia (e.g. da própria Monsanto), é por ela própria desenvolvido, tendo sua multiplicação contratada com o Recorrente. É, por exemplo, o caso do contrato do Recorrente com a Monsanto, como nos ilustra o documento de fls. 1.022 e ss.

Tratando-se de direitos protegidos por Lei — seja pela Lei das Patentes, seja pela Lei de Proteção de Cultivares, — cuja remuneração é essencial à atividade de multiplicação de sementes, os royalties se tornam despesas necessárias àqueles que se dedicam a reproduzir tais sementes para fins de comercialização.

### 3.2 DE QUEM É A RESPONSABILIDADE JURÍDICA PELOS PAGAMENTOS?

No caso em questão, o Recorrente alega que os “Royalties” pagos sob as duas modalidades acima seriam por ela arrecadados perante os agricultores, seus clientes, na qualidade de mero agente arrecadador que repassaria tal remuneração diretamente aos titulares das patentes e dos cultivares, sendo esta a estrutura de organização do mercado em que atua.

Neste ponto devemos analisar se os alegados Royalties transferidos pelo Recorrente (i) aos titulares do germoplasma por ele multiplicado (Sementeiras como a Unisoja – Royalties de Germoplasma) e (ii) aos detentores de tecnologias de transgenia incorporados neste germoplasma (empresas como a Monsanto - Royalties de Tecnologia) são de responsabilidade jurídica dos agricultores que adquirem as sementes para plantio, ou do Recorrente, na qualidade de multiplicador e comerciante.

A leitura dos contratos nos revela que a responsabilidade jurídica é contratualmente atribuída ao Recorrente por sua condição de multiplicador, que é licenciado a explorar em caráter comercial, a partir da multiplicação, determinada variedade genética, devendo por isso remunerar os titulares dos direitos sobre tais variedades e tecnologias nelas empregados.

Vejamos o seguinte exemplo da passagem contendo os termos definidos do contrato firmado com a Unisoja de fls. 639 e ss.

- **“ROYALTY”:** significa o valor por saco de Sementes Certificadas contendo Tecnologia RRFlex e/ou Tecnologia B2RF, ou relação a cada hectare inscrito no MAPA plantado com Sementes Certificadas contendo Tecnologia RRFlex e/ou Tecnologia B2R, devido pelo Licenciado à UNISOJA referente a cada saco de Sementes Certificada vendido, doado, transferido a terceiros seja com o objetivo comercial, desenvolvimento de mercado ou outro qualquer.

Também o contrato firmado com a Monsanto, que se inicia às fls. 1.022, prevê de igual forma, segregando os Royalties em Royalties de Multiplicação e Royalties de Produto, sendo os primeiros devidos ao licenciante em função da área cadastrada para multiplicação de sementes, e os segundos devidos em função do valor do montante de comercializado de sementes empregando a tecnologia licenciada.

**"Royalty de Multiplicação"** significa o valor (R\$/ha inscrito no MAPA) devido à Monsanto em relação a cada hectare inscrito no MAPA para produção de Sementes Certificadas (nas classes de sementes subsequentes à classe **"genética"**, tais como definidas no Decreto Federal 5.153/04) pelo Multiplicador, ainda que este último efetue a produção, total ou parcialmente, através de cooperantes. Este valor será definido anualmente pela Monsanto.

**Royalty de Produto** significa o valor por saco de Sementes Certificadas contendo Tecnologia RRFlex e/ou Tecnologia Bollgard II RRFlex estabelecido pela Monsanto anualmente e que estará descrito em cada Aditivo a ser firmado entre as partes e devido pelo Multiplicador à Monsanto referente a cada saco de Sementes Certificada vendido, doado, transferido a terceiros seja com o objetivo comercial, desenvolvimento de mercado ou outro qualquer.

Muito embora contratos como o firmado com a Monsanto prevejam a responsabilidade do Recorrente por cadastrar e licenciar, por mandato, os seus clientes agricultores, conforme se vê da leitura da cláusula 3, para que o licenciante tenha controle sobre os usuários de seus produtos de modo a "evitar a disseminação indiscriminada de material genético protegido" (vide fl. 645), não há em nenhuma passagem dos contratos e aditivos firmados a especificação da qualidade do Contribuinte em questão de mero agente de repasse. Pelo contrário, o contrato elenca como devedor principal o Recorrente, e mesmo quando trata da concessão de incentivos da Licenciante (Monsanto) aos agricultores licenciados por meio do Recorrente, especifica que o Recorrente é o devedor também dos Royalties de Produto. Vejamos na cláusula 4.3 de fls. 1.028:

#### 4. ROYALTY DE MULTIPLICAÇÃO, ROYALTY DE PRODUTO E E DEMAIS CONDIÇÕES COMERCIAIS

4.1 As condições comerciais aplicáveis para cada uma das Tecnologias Monsanto serão definidas através dos Aditivos.

4.2 O Multiplicador deverá respeitar os valores e prazos de vencimentos do *Royalty de Produto* e do *Royalty de Multiplicação*, sendo vedado ao mesmo aplicar ou conceder descontos aos cotonicultores, seja a que título for, que possam afetar ou reduzir o valor dos *royalties* devidos à Monsanto.

4.3 Considerando que, por meio do Acordo Comercial firmado entre Monsanto e Licenciada a Monsanto deve certos valores à Licenciada à título de Incentivo, tal como definido no Acordo Comercial, acordam as partes desde já que o Multiplicador poderá fazer o pagamento do Incentivo devido pela Monsanto à Licenciada diretamente a esta e a Monsanto, por sua vez, poderá abater a quantia correspondente do valor relativo ao *Royalty de Produto* devido pelo Multiplicador. Nessa hipótese, caberá exclusivamente à Licenciada e ao Multiplicador fazerem os acertos necessário à quitação dos valores entre si, não restando à Monsanto nenhum ônus, de qualquer natureza.

Para além dos próprios contratos, os boletos para cobrança dos royalties foram emitidos contra os agricultores pelo contribuinte em nome próprio, confirmando a disponibilidade destes recursos para o Contribuinte, que posteriormente fazia o pagamento dos royalties aos Licenciados nos prazos previstos contratualmente.

A contabilidade do Recorrente tampouco traz maiores esclarecimentos, não se verificando, por exemplo, a contabilização do valor recebido na venda da semente por meio de lançamento a débito no ativo circulante do montante total recebido tendo como contrapartida lançamentos a crédito dividindo o valor recebido entre receita (valor específico da venda) e passivo frente à Monsanto (valor dos royalties) que seria baixado quando efetivado o repasse.

Dessa maneira, o valor cobrado pelo Recorrente de seus clientes agricultores com o fito de cobrir os custos com Royalties na realidade representa repasse do ônus econômico de tais Royalties aos consumidores finais das sementes, o que não lhes transfere o respectivo dever jurídico que remanesce do Recorrente, na qualidade de Licenciado.

Tais valores, portanto, são receita do Recorrente nos termos do artigo 12, IV do Decreto-Lei nº 1.598/77, o que não lhe impede de, na qualidade de optante pelo Lucro Real, deduzir as despesas correspondentes aos Royalties pagos aos licenciados como custos ou despesas de sua atividade, nos termos da lei.

Devemos, para isso, prosseguir à análise quanto aos limites legais de dedutibilidade

### 3.2.1 LIMITES DE DEDUTIBILIDADE DE ROYALTIES PARA MULTIPLICADORAS DE SEMENTES

A necessidade de atendimento aos limites de dedutibilidade impostos pelo art. 355 do RIR/99 é questão que conta com dois Acórdãos Recentes que merecem ser referenciados.

Acórdão 1202-001.323, de relatoria do Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

ROYALTIES - TECNOLOGIA DE TRANSGENIA E LICENÇA DE CULTIVARES - DEDUÇÃO - EMPRESA QUE ATUA NA MULTIPLICAÇÃO DE SEMENTES - LIMITES - INAPLICABILIDADE

Não se aplicam os limites de dedução previstos no art. 74, da Lei nº 3.470/58 e no art. 12, da Lei nº 4.131/62 às despesas com royalties pelo uso de tecnologia de transgenia ou licença de cultivares incorridas por empresa que atua na multiplicação de sementes.”

Acórdão 1201-006.914, de Relatoria do Conselheiro José Eduardo Genero Serra:

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

Ano-calendário: 2018, 2019

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.”

Se antes debatia-se qual o limite à dedutibilidade de Royalties decorrentes do pagamento pela exploração ou pelo uso de tecnologia de transgenia ou de licença de cultivares, e até mesmo se tais limites aplicavam-se aos pagamentos decorrentes do direito de multiplicação de cultivares, por sujeição a lei específica, hoje a distinção é irrelevante para estes fins.

Isso porque em 14/06/2023 foi editada a Lei nº 14.596 que estabeleceu em seu art. 46:

“Art. 46. Ficam revogados, a partir de 1º de janeiro de 2024, os seguintes dispositivos:

I – Art. 74 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

II – Da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962:

a) art. 12; e b) art. 13;

(...)III – da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

a) art. 52; e b) alíneas “d”, “e”, “f” e “g” do parágrafo único do art. 71;

IV – Art. 6º do Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979;”

Os dispositivos revogados constituem a matriz legal de imposição de limites à dedução dos royalties, aí incluído o art. 355, do RIR/99. Em especial, o revogado art. 74, da Lei 3.470/58 é a base normativa da Portaria MF nº 438/58 utilizada pela Fiscalização para estabelecer o limite de 1% da receita líquida como dedução.

E a revogação veio acompanhada do reconhecimento de seu caráter interpretativo e efeitos retroativos no caso de pagamentos ou repasses feitos por multiplicadoras de sementes a pessoas jurídicas não ligadas (conceito extraído do § 3º do art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598) pela

exploração ou pelo uso de tecnologia de transgenia ou de licença de cultivares, conforme o art. 11 da Lei nº 14.689/2023, que alterou o art. 13 da Lei nº 9.249/95 mediante a inserção do § 3º.

“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.” (NR)

O caráter interpretativo da norma foi reconhecido especificamente para estabelecer que, para multiplicadoras de sementes como a recorrente, os limites estabelecidos na legislação revogada jamais se aplicaram.

Dessa maneira, qualquer imputação nesse sentido merece ser afastada de plano.

### 3.3 PROVA DOS PAGAMENTOS E SUA NATUREZA.

No caso em questão, o contribuinte não atendeu à fiscalização, razão pela qual a glosa de despesas se deu pela ausência de prova de atendimento dos requisitos gerais de dedutibilidade, que permanecem aplicáveis.

O Recorrente é tributado pelo Lucro Real, existindo a possibilidade de dedução dos Royalties pagos como despesas operacionais, nos termos dos artigos 299 e seguintes do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (vigente à época dos fatos geradores).

**Parte das despesas, escrituradas como Royalties pagos à Unisoja S/A, teve sua glosa mantida pelo Acórdão Recorrido por:**

- (i) falta de apresentação de notas fiscais relativas a tais pagamentos, sendo apresentados apenas os respectivos contratos, avisos de débitos e recibos, considerados insuficientes pela fiscalização pois os avisos de débito e recibos não

trariam informações detalhadas sobre a operação que permitissem conferir, nos termos dos contratos, se os valores pagos respeitavam as regras de cálculo contratualmente previstas, que quantificavam os Royalties conforme o volume de sementes vendidas.

(ii) falta de demonstração, em defesa, da receita líquida dos produtos fabricados ou vendidos que estivessem associados às despesas de royalties contabilizadas nas contas contábeis nº 3310202003 (Royalties) e nº 3320202003 (Royalties) (conforme já solicitado durante a fiscalização), o que impossibilitaria a verificação do atendimento ao disposto no artigo 355 do RIR/99.

**Outra parte das despesas teve sua glosa mantida diante da falta de apresentação de documentos que comprovassem sua natureza e confirmassem os valores dos respectivos pagamentos, como contratos e notas fiscais emitidas pelos licenciantes.**

Trata-se das despesas com Royalties que na escrituração do contribuinte constam como destinados às empresas Fundação de Apoio à Pesquisa Agropecuária GDM Genética do Brasil LTDA, DOW Agrosiences Sementes e Biotecnologia Brasil Ltda Monsoy Ltda TMG Tropical Melhoramento e Genética LTDA, e Monsanto do Brasil LTDA, com a indicação das correspondentes notas fiscais emitidas que não foram acostadas aos autos.

Vejamos:

Fundação de Apoio à Pesquisa Agropecuária; GDM Genética do Brasil LTDA; DOW Agrosiences Sementes e Biotecnologia Brasil Ltda; Monsoy Ltda; TMG Tropical Melhoramento e Genética LTDA, e Monsanto do Brasil LTDA, temos que os mesmos não podem ser deduzidos em razão da não apresentação dos contratos e das notas fiscais relativos a tais despesas, **sendo os documentos apresentados (fls. 663/763) insuficientes para a confirmação na natureza e dos valores lançados nas contas contábeis nº 3310202003 (Royalties) e nº 3320202003 (Royalties)**. Observe-se que os lançamentos contábeis, assim como os avisos de débitos, fazem referência às notas fiscais de suportes de referidos lançamentos, apesar das mesmas não terem sido apresentadas nem durante a ação fiscal e nem na fase de defesa.

Entidade:	GIRASSOL AGRICOLA LTDA					
Período da Escrituração:	01/01/2017 a 31/12/2017	CNPJ:	09.409.968/0001-40	Número de Ordem do Livro:	23	
Período Selecionado:	01 de Janeiro de 2017 a 31 de Dezembro de 2017					
Conta Selecionada:	3310202003 - ROYALTIES					
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
					Saldo Inicial --> 0.00	
	ROYALTIES SOB COMERCIALIZACAO SEMENTE DE ALGODAO 364.22 SC20 SOB \$230					
26/08/2017	VALOR CONF. NOTA FISCAL Nº 86867 A FUNDACAO DE APOIO A PESQUISA AGROPEC.DE REF MULTIPLICACAO SEMENTE SOJA SF 16/17	42971	R\$ 10.720,23			
26/08/2017	VALOR CONF. NOTA FISCAL Nº 868672 A FUNDACAO DE APOIO A PESQUISA AGROPEC.DE REF MULTIPLICACAO SEMENTE SOJA SF 16/17	42971	R\$ 10.720,23			
26/08/2017	VALOR CONF. NOTA FISCAL Nº 868673 A FUNDACAO DE APOIO A PESQUISA AGROPEC.DE REF MULTIPLICACAO SEMENTE SOJA SF 16/17	42971	R\$ 10.720,23			
26/08/2017	VALOR CONF. NOTA FISCAL Nº 808791 A TMG TROPICAL MELHORAMENTO E GENETICA REF ROYALTIES SOB MULTIPLICACAO SEMENTE SOJA SF 16/17	42971	R\$ 50.709,56			

GIRASSOL AGRICOLA LTDA			Data: 16/05/2017	
Aviso No: 147176		Data 12/05/2017		Valor 828.151,15
Fav/Remetente: TMG TROPICAL MELHORAMENTO E GENETICA				
Conta:				
Histórico: PAGO CONF. NOTA FISCAL Nº 74192 A TMG TROPICAL MELHORAMENTO E GENETICA. REF PAGTO DE ROYALTIES SOB A COMERCIALIZACAO DE SEMENTE DE ALGODAO EM NOVEMBRO 11.025,30				
Compl. PAGTO CONFORME DOC 74192(1/2)				
Lançamentos:				
D/C	Conta		Centro de Resultado	Valor
D	3351	ROYALTIES	63	874.611,76
C	3432	VARIACAO CAMBIAL ATIVA FORNECEDORES - REALIZAD/	63	46.460,61
C	7105	BANCO DO BRASIL SA - C/C 52304-6	63	828.151,15
<b>Totais de Avisos Emitidos</b>				<b>1.391.455,66</b>

Afastamos, no item 3.2.1, a sujeição das despesas em questão dos limites previstos pelo art. 355 do RIR/99, mas isso não afasta a necessidade de prova de que os montantes deduzidos são despesas com Royalties contratualmente previstas e, como tais, que atendem aos requisitos gerais de dedutibilidade do artigo 299 do RIR/99.

Sobre a prova da natureza dos pagamentos, temos nos autos os contratos relativos a todos os destinatários, comprovando o vínculo obrigacional que torna as despesas devidas, sendo que os contratos com a Fundação de Apoio à Pesquisa Agropecuária GDM Genética do Brasil LTDA, DOW Agrosiences Sementes e Biotecnologia Brasil Ltda, Monsoy Ltda TMG Tropical Melhoramento e Genética LTDA, e Monsanto do Brasil LTDA foram todos acostados aos autos com o Recurso Voluntário, e o contrato de licenciamento com a Unisoja, juntamente com seus aditivos, foi juntado na Impugnação.

Por sua vez, o contribuinte acostou desde a Impugnação o Razão Contábil relativo aos pagamentos feitos a cada licenciante juntamente com os avisos de débito que referendam a natureza dos pagamentos, os comprovantes de pagamento, os e Recibos emitidos pelo beneficiário discriminando que o pagamento se deu a título de royalties conforme os contratos apresentados, organizados nessa sequência. Vejamos, por exemplo às fls. 765, 766, e 767.

**GIRASSOL AGRICOLA LTDA**

Data: 17/10/2017

Aviso No: 162240

Data 16/10/2017

Valor 3.350.216,75

Fav/Remetente: UNISOJA S/A

Conta: 7756 -9

Histórico: PAGO CONF. DOC Nº 88528 A UNISOJA S/A REF ROYALTIES SOB COMERCIALIZAÇÃO SEMENTE ALGODÃO

Compl. PAGTO CONFORME DOC 88528(1/1)

## Lançamentos:

D/C Conta		Centro de Resultado	Valor
D 3351	ROYALTIES	207	3.368.588,16
C 3432	VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA FORNECEDORES - REALIZAD/	63	18.371,41
C 7105	BANCO DO BRASIL SA - C/C 52304-6	207	3.350.216,75

Totais de Avisos Emitidos 3.350.216,75



## Transferências entre contas correntes BB

A33B161750104932033  
16/10/2017 16:11:13

## Debitado

Nome GIRASSOL AGRICOLA LTDA  
 Agência 4205-6  
 Conta corrente 52304-6


## Creditado

Nome UNISOJA SA  
 Agência 4205-6  
 Conta corrente 107756-2  
 Valor 3.350.216,75  
 Data Nesta data

Transação efetuada com sucesso por: J7028552 GILBERTO FLAVIO GOELLNER.

Serviço de Atendimento ao Consumidor - SAC 0800 729 0722

Ouvidoria BB 0800 729 5678  
Para deficientes auditivos 0800 729 0088

 <b>UNISOJA</b> UNISOJA S/A Endereço: AV ARY COELHO, 1391 Bairro: JARDIM ESMERALDA Cidade: RONDONOPOLIS-MT CNPJ: 03.357.729/0001-08 Inscricao: 13.191.885-0	<b>RECIBO</b>  <b>00935</b>
Recebemos de <b>GIRASSOL AGRICOLA LTDA</b> <b>a importância de R\$ 3.350.216,75</b> (TRES MILHOES E TREZENTOS E CINQUENTA MIL E DUZENTOS E DEZESSEIS REAIS E SETENTA E CINCO CENTAVOS) Proveniente de ROYALTIES ALGODAO - TEC FEE WS SAFRA 16-17. - Parcela: U	
<b>Nome:</b> GIRASSOL AGRICOLA LTDA <b>CNPJ(MF) CPF:</b> 09409968000493 <b>Inscr. Est.:</b> 13.356.048-1 <b>Endereço:</b> RODCVIA BR 364, KM 117 <b>Cep:</b> 78760000 <b>Cidade:</b> PEDRA PRETA <b>Estado:</b> MT Rondonópolis, 17 de Outubro de 2017 VALIDO SOMENTE APOS A CONFIRMACAO DE CREDITO EM CONTA CORRENTE.	
 _____ ASSINATURA	

A documentação foi complementada no Recurso Voluntário, dialogando com o Acórdão Recorrido, seguindo a mesma lógica acima.

As notas fiscais emitidas pelos beneficiários dos royalties, muito embora estivessem indicadas na escrita contábil do Recorrente, de fato não vieram aos autos, mas a documentação acostada aos autos permite com segurança confirmar que os pagamentos escriturados como royalties decorreram do direito de explorar ou usar tecnologia de transgenia ou licença de cultivares. Os contratos e aditivos confirmam a natureza, assim como os avisos de débito e os recibos emitidos pelos beneficiários o fazem.

Os comprovantes bancários, por sua vez, confirmam o efetivo pagamento, e muito embora no momento jurídico atual sobre o tema seja dispensada a prova de que os pagamentos se ativeram a determinado percentual da receita correspondente, o Recorrente acosta como arquivo não paginável arquivo Excel conciliando as informações sobre as receitas de vendas e os respectivos Royalties, que permite correlacionar os pagamentos aos termos dos contratos de licenciamento.

Pelo exposto, entendo comprovada a natureza das despesas deduzidas que confirma sua necessidade, razão pela qual dou provimento ao Recurso.

---

#### 4 DISPOSITIVO

---

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário para afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar-lhe provimento para julgar improcedentes os Autos de Infração em tela, com a consequente reconstituição dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL decotados com a glosa ora afastada.

*Assinado Digitalmente*

**Lucas Issa Halah**