



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



<b>PROCESSO</b>	<b>17095.720582/2022-59</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.102 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SEMENTES SAO FRANCISCO LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2018, 2019

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

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

Ano-calendário: 2018, 2019

DESPESAS. ROYALTIES. ATIVIDADE ESPECÍFICA. DISPENSA DE REGISTROS. 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. (Lei nº 14.689, de 2023).

MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MULTA ISOLADA

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício

por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por i) unanimidade de votos, i.i) rejeitar a preliminar de nulidade; i.ii) no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário tão somente para cancelar a parcela do lançamento alusiva à glosa de despesas com royalties referentes à tecnologia Intacta; ii) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF(Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário para manter os lançamentos relativos à multa isolada por insuficiência nos recolhimentos de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

*Assinado Digitalmente*

**Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre labrudi, Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 106-035.734, prolatado pela 7ª TURMA/DRJ06, em 28 de agosto de 2023, julgando a Impugnação improcedente e mantendo o crédito tributário lançado.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

Trata-se dos Autos de Infração de fls. 2 a 71 referente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IPRJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL ,

relativos aos anos de 2018 e 2019, cumulados com multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora, mais multa exigida isoladamente no percentual de 50% (cinquenta por cento), no montante total autuado de R\$ 69.252.873,48 (sessenta e nove milhões, duzentos e cinquenta e dois mil, oitocentos e setenta e três reais e quarenta e oito centavos), conforme abaixo discriminado:

Tributo	Principal	Multa (75%)	Juros de mora	Multa isolada	Total
IRPJ	R\$ 28.568.252,42	R\$ 21.426.189,31	R\$ 5.524.814,17	R\$ 5.316.922,72	R\$ 60.836.178,62
CSLL	R\$ 4.057.541,71	R\$ 3.043.156,28	R\$ 763.873,77	R\$ 552.123,10	R\$ 8.416.694,86
<b>Total</b>	<b>R\$ 32.625.794,13</b>	<b>R\$ 24.469.345,59</b>	<b>R\$ 6.288.687,94</b>	<b>R\$ 5.869.045,82</b>	<b>R\$ 69.252.873,48</b>

Os lançamentos foram assim separados:

### **CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO COMPROVADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO – ROYALTIES**

Despesas não comprovadas, registradas a título de royalties devidos em decorrência do licenciamento de exploração de cultivares (germoplasma).

Durante a execução do procedimento fiscal, para justificar as despesas registradas a título de royalties devidos em decorrência do licenciamento de exploração de cultivares, a Fiscalizada apresentou cópia de instrumentos contratuais firmados com as pessoas jurídicas listadas abaixo (na condição de licenciadoras), entretanto dos referidos documentos constam como licenciado o sócio administrador “PAUL HENRI MADELAINE MARIA AERNOUDTS”:

- I) MONSOY LTDA;
- II) D&PL BRASIL LTDA;
- III) INTELICROPS SEMENTES LTDA

Também não foram juntados os instrumentos contratuais que comprovem despesas decorrentes de royalties devidos em decorrência do licenciamento de exploração de cultivares com as seguintes empresas:

- I) SEEDCORP HO PRODUCAO E COMERCIALIZACAO DE SEMENTES S/A
- II) PL PESQUISA E PRODUCAO DE SEMENTES LTDA

A SEEDCORP não é detentora do direito sobre cultivares utilizados pela fiscalizada, sendo os royalties declarados relativos a cultivares cujo direito é da GDM GENÉTICA DO BRASIL S.A.

Não há documentação que comprove o direito de a SEEDCORP renegociar o licenciamento de exploração dos cultivares da GDM. Portanto, não restou comprovada a dedutibilidade da despesa.

Com relação à PL PESQUISA E PRODUCAO DE SEMENTES LTDA, incorporada pela BASF S/A em junho de 2019, a cópia do instrumento contratual, cujo objeto é o licenciamento de exploração de cultivar, não foi juntada. Portanto é irregular

deduzir, a título de royalties devidos em decorrência do licenciamento de exploração de cultivares, valores supostamente incorridos e amparados em contrato firmado entre a Contribuinte e a PL PESQUISA E PRODUÇÃO DE SEMENTES LTDA (ou BASF S/A).

Em razão do exposto, foram glosadas as despesas relativas a royalties que teriam sido pagas às referidas empresas.

**ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: DESPESA INDEDUTÍVEL NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - ROYALTIES**

Falta de adição ao lucro líquido do período, na determinação do Lucro Real, a título de despesas originadas de royalties devidos em decorrência do licenciamento de exploração da tecnologia Intacta.

A fiscalização promoveu diligência junto à Monsanto do Brasil Ltda que possui o direito exclusivo de sublicenciamento da tecnologia Intacta RR2 PRO no Brasil, correspondente às patentes PI0016460-7, PI0610654 e PI9816295-0. Esclareceu que os contratos firmados com a fiscalizada são relativos a royalties no licenciamento da tecnologia Intacta RR2 PRO, cujos direitos são protegidos no âmbito da Lei nº 9.279/1996 e demais normas correlatas.

Concluiu que os royalties devidos à Monsanto do Brasil Ltda são decorrentes do licenciamento do direito de produzir e comercializar sementes de soja com os eventos transgênicos MON87701 e MON89788. Tal fato fica muito bem evidenciado ao ser analisada a Cláusula 6 do CONTRATO DE LICENCIAMENTO DA TECNOLOGIA INTACTA RR2 PRO, por meio da qual a licença de uso da marca INTACTA RR2 PRO é cedida de forma não onerosa.

Cita o art. 355 do decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR-1999), e o Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR-2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, em seu art. 365, respectivamente reproduzidos:

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.

RIR/2018

Art. 365. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou pelo 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 (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74; Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, caput; e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º).

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, por 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, de acordo com o grau de essencialidade (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 1º).

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

§ 3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties por exploração ou cessão de patentes ou por uso ou cessão de marcas, e 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 ato ou do contrato no INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma estabelecida na Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996 ( Lei nº 4.131, de 1962, art. 12 ).

Ressalta que apesar de intimada a fazê-lo, a Contribuinte não comprovou a respectiva averbação no INPI do CONTRATO DE LICENCIAMENTO DA TECNOLOGIA INTACTA RR2 PRO, conforme determina tanto o §3º do RIR/99 quanto o do RIR/2018. E mais, alegou que o mencionado negócio jurídico não é regido pela Lei nº 9.279/1996, sendo inexigível tal averbação.

Continua discorrendo que ainda que o CONTRATO DE LICENCIAMENTO DA TECNOLOGIA INTACTA RR2 PRO tivesse sido averbado no INPI, as respectivas despesas a título de royalties, a serem consideradas na apuração do Lucro Real, estariam submetidas aos limites estabelecidos no § 1º do art. 355 do RIR-1999 e no § 1º do art. 365 do RIR-2018. Destaca que o Ministro da Fazenda emitiu a Portaria MF nº 136, de 30 de dezembro de 1958 regulamentando a aplicação dos limites. Informa que em análise de caso concreto similar ao dos autos foi exarada a Solução de Consulta nº 40 – SRRF07/Disit, de 04 de maio de 2011, pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 7ª Região Fiscal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ ROYALTIES.

PERCENTUAL MÁXIMO DE DEDUÇÃO. SEMENTE DE SOJA GENETICAMENTE MODIFICADA.

A subsidiária com sede no País pode remeter royalties a título de patentes de invenção à sua matriz no exterior até o limite máximo fixado por ato do Ministro da Fazenda, hoje fixado pela Portaria MF nº 436, de 1958.

A pesquisa e produção de semente de soja geneticamente modificada para posterior comercialização não encontra enquadramento em nenhum dos grupos relacionados na Portaria MF nº 436, de 1958, haja vista que os royalties são devidos pela utilização de uma patente que visa gerar um produto mediante um processo biotecnológico, processo esse sem semelhança com qualquer atividade ou produção constante da retro citada Portaria.

A pessoa jurídica cujo tipo de produção não puder ser enquadrado nos grupos indicados na Portaria MF nº 436, de 1958, deverá solicitar a sua inclusão, mediante requerimento ao Diretor da Divisão de Tributação do Imposto de Renda e, enquanto não ocorrer a inclusão, deverá aplicar o percentual mínimo correspondente a 1% (um por cento).

Dispositivos Legais: Lei nº 4.131, de 1962, arts. 12 e 14; Lei nº 4.506, de 1964, art. 52; Lei nº 8.383, de 1991, art. 50; Decreto nº 3.000, arts. 352 a 355, e Portaria MF nº 436, de 1958

Pelo acima citado, ainda que o contrato de licenciamento estivesse registrado no INPI, as despesas incorridas a título de royalties devidos pelo licenciamento do direito de produzir e comercializar sementes de soja com os eventos transgênicos MON87701 e MON89788 (tecnologia Intacta), a serem consideradas na apuração do Lucro Real, estariam limitadas a 1% (um por cento) da receita líquida.

Por todo o exposto, os valores de despesas registradas a título de royalties devidos em decorrência do licenciamento de exploração da tecnologia Intacta, deduzidos na apuração do lucro líquido, foram adicionados na apuração do Lucro Real, por falta de cumprimento dos requisitos estabelecidos no § 3º do art.355 do RIR-1999 e no § 3º do art. 365 do RIR-2018 (falta de averbação do instrumento contratual no INPI).

#### **ANO-CALENDÁRIO 2018 (AC 2018): EXCLUSÃO NÃO AUTORIZADA NA APURAÇÃO REAL**

Consoante cópia do extrato do Razão da conta nº 2.04.01.02.03.001 (Reserva de Lucros), relativo ao AC 2019, juntado pela Contribuinte (folha nº 372), observa-se que a receita auferida a título de subvenção para investimento não transitou pelo resultado do ano-calendário 2018, já que foi registrada no ano-calendário 2019, na forma de ajuste de exercícios anteriores.

Para que uma receita seja excluída na apuração do Lucro Real e do Resultado Ajustado, é pressuposto que ela tenha sido anteriormente reconhecida contabilmente e integre o lucro líquido do período (resultado líquido).

Por sua vez, o valor lançado, na apuração do lucro líquido, a título de despesa de ICMS é compatível com o valor destacado em nota fiscal. Significa dizer que também não houve reconhecimento contábil da subvenção para investimento (R\$ 18.990.565,48) por meio de redução da despesa com ICMS do período.

Diante do exposto, é indevida a exclusão, na apuração do Lucro Real e do Resultado Ajustado, realizada no ano-calendário 2018, a título de “Receitas de Subvenção para Investimento decorrentes de benefícios fiscais de ICMS”, pois tais receitas não foram inseridas (pelo Contribuinte) na apuração do lucro líquido (resultado líquido) do período, ou seja, não foram reconhecidas contabilmente no período (AC 2018).

#### **ANO-CALENDÁRIO 2019 (AC 2019): DESPESA INEXISTENTE NA APURAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO - ICMS**

Apesar de reconhecer as receitas de subvenção para investimento e computá-las na apuração do lucro líquido do ano-calendário 2019, a Contribuinte, entretanto, cometeu a infração de majorar indevidamente a despesa com ICMS no período.

Da análise do extrato do Razão da conta nº 4161 - Receita de Subvenção Governamental, observa-se o seguinte:

- I) em 31-12-2019 a conta nº 4161 - Receita de Subvenção Governamental (resultado) foi creditada no valor de R\$ 30.365.524,18;
- II) a contrapartida (debitada) foi a conta nº 2940 – ICMS a recolher (passivo).

Da análise do extrato do Razão da conta nº 4160 - ICMS, observa-se o seguinte:

- I) em 31-12-2019 a conta nº 4160 - ICMS (resultado) foi debitada no valor de R\$ 30.365.524,18;
- II) a contrapartida (creditada) foi a conta nº 2940 - ICMS a recolher (passivo).

O extrato do Razão da conta nº 4160 foi baixado da ECD, no formato “Excel” e inserido no arquivo “5-Razão da Conta nº 4160 - ICMS - 2019.xlsx”, juntado como arquivo não paginável, em anexo ao Termo de Juntada de Arquivos nº 07.

Em virtude dos lançamentos mencionados no parágrafo acima, houve um acréscimo fictício (indevido) de despesa de ICMS no ano-calendário 2019 no valor de R\$ 30.365.524,18.

Por meio das notas fiscais eletrônicas (nf-e) consultadas no sítio SPED foram elaboradas planilhas utilizadas para demonstrar a receita bruta auferida pela Contribuinte e as devoluções ocorridas no AC 2019. Tais planilhas constam dos arquivos relacionados abaixo, juntados como arquivos não pagináveis em anexo ao Termo de Juntada de Arquivos nº 10: 1-Receita Bruta 2019 - R D.xlsx; 2-Devolução de Compras 2019 - NF-e de Terceiros - R D.xlsx; 3-Devolução de Vendas 2019 – NF-e Própria - R D.xls.

Utilizando-se das planilhas inseridas nos arquivos relacionados no parágrafo nº 86 acima, foi apurado o valor da despesa com ICMS no AC 2019, conforme a seguir:

Rubrica	Valor (R\$)
ICMS (Venda)	202.830,86
(-) Estorno do ICMS da nf-e nº 14.890	114.750,00
(-) ICMS (devolução de compras – nf-e de terceiros)	0,00
(-) ICMS (devolução de vendas – nf-e própria)	2.412,61
= Despesa com ICMS	85.668,25

Em análise do Razão da conta nº 4160 – ICMS, observa-se que o saldo da mencionada conta em 17-12-2019, imediatamente antes dos lançamentos a débito na conta ICMS em 31-12-2019 do valor de R\$ 30.365.524,18 (valor idêntico ao montante da receita de subvenção para investimento), é de R\$ 88.458,04.

Observe-se, portanto, que o valor do saldo da conta nº 4160 – ICMS em 17-12-2019 (antes portanto, do lançamento questionado de R\$ 30.365.524,18), no

valor de R\$ 88.458,04, é compatível com o valor de despesa de ICMS apurado com fundamento nas notas fiscais eletrônicas, correspondente a R\$ 85.668,25.

Em resumo, a Contribuinte reconheceu a receita de subvenção para investimento por meio da conta nº 4161 - Receita de Subvenção Governamental (R\$ 30.365.524,18), entretanto, para anular os seus efeitos na apuração lucro líquido, reconheceu despesa inexistente com ICMS no valor de R\$ 30.365.524,18. Diante do exposto, este valor de despesa registrada a título de ICMS foi glosado, na apuração do lucro líquido

#### **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.

Como reflexo dos demais lançamentos realizados, o prejuízo acumulado de R\$ 1.117.043,49 apurado em 2018 e compensado em 2019 torna-se insubsistente e indevida a compensação.

##### **RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO**

(+) Lucro Real das Atividades em Geral antes da Compensação de Prejuízos	3.723.478,31
(-) Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	1.117.043,49
(=) Lucro Real das Atividades em Geral após a Compensação de Prejuízos	2.606.434,82

#### **MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

Multa decorrente da falta de pagamento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), incidente sobre a base de cálculo estimada, apurada em função dos balanços de suspensão ou redução.

O cálculo da multa isolada é demonstrado por meio da apuração dos balanços mensais relativos aos meses dos anos-calendários 2018 e 2019, considerando as infrações constatadas no procedimento fiscal, conforme exposto nas planilhas inseridas nos arquivos relacionados abaixo, juntados como arquivos não pagináveis, em anexo ao Termo de Juntada de arquivos nº 01:

1) 2-Apuração do Lucro Real e do Resultado Ajustado - Balanços Mensais 2018.xlsx; 2) 3-Apuração do Lucro Real e do Resultado Ajustado - Balanços Mensais 2019.xlsx.

Em decorrência dos fatos narrados foi lavrada ainda Representação Fiscal para Fins Penais.

#### **IMPUGNAÇÃO**

Cientificado em 17/11/2022 (fls. 873-875) o contribuinte apresentou em 16/12/2022 (fl. 880) a impugnação de fls. 884 e ss. na qual alega em síntese:

##### ***Tempestividade***

A impugnação é tempestiva e deve ser apreciada.

***Insubsistência dos Autos de Infração. Ofensa ao Artigo 142 do Código Tributário Nacional. Vício Material Insanável. Erro na Determinação da Base de Cálculo.***

Inexiste robustez probatória na constituição do crédito tributário, na medida em que a d. Fiscalização deixou de aprofundar o trabalho fiscal e determinar corretamente a base de cálculo tributários do IRPJ e da CSLL.

Na exigência fiscal lavrada, a autoridade administrativa não identificou corretamente a matéria tributável, pois: (i) não considerou todos os documentos comprobatórios apresentados no curso do procedimento fiscal; (ii) aplicou indevidamente a limitação legal de dedução dos royalties de exploração de patentes de invenção aos royalties de uso de tecnologia; e (iii) não apurou os efeitos da decisão judicial favorável proferida nos autos dos Mandados de Segurança nº 1027853-40.2021.4.01.3500, que determinou a não inclusão das subvenções de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, de modo que os autos de infração são manifestamente insubsistentes e, portanto, devem ser cancelados por clara violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional.

***Existência de Medida Judicial Favorável à Impugnante.***

A Impugnante discute judicialmente acerca da exclusão da subvenção de ICMS na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos autos do Mandado de Segurança nº 1027853-40.2021.4.01.3500 no qual obteve sentença favorável.

***Royalties de Tecnologia Intacta. Inaplicabilidade da Exigência de Averbação do Contrato de Licenciamento de Uso da Tecnologia Intacta Junto ao INPI.***

Não há o que se falar na obrigatoriedade de adição na apuração do Lucro Real (base de cálculo do IRPJ) de dispêndios deduzidos, a rigor da lei, na apuração do lucro líquido a título de royalties em decorrência do licenciamento de uso da tecnologia Intacta por falta de averbação do contrato no INPI, em cumprimento dos requisitos estabelecidos no §3º do artigo 355 do RIR/1999 e, atualmente vigente, no §3º do art. 365 do RIR/2018, no montante de R\$ 69.285.212,803 (base da atuação do IRPJ), devido à inaplicabilidade da exigência ao caso concreto.

Não se subsume a nenhuma das hipóteses do artigo 211 da Lei de Propriedade Industrial (lei 9279/96) o contrato de licenciamento de uso de tecnologia, isso porque este tipo de contrato não implica em transferência de tecnologia e muito menos se enquadra como contrato de franquia e similares. Trata-se apenas de licenciamento de uso de tecnologia.

Logo, é evidente que não há exigência legal para a averbação do contrato firmado para uso de tecnologia junto ao INPI.

Atualmente, no RIR/2018 – constam compiladas as normas vigentes de imposto de renda os dispositivos legais aplicáveis aos gastos com royalties, dentre eles destacamos a exigência de averbação do contrato no INPI nos termos

do artigo 365, §3º, que trata da limitação e condição de dedutibilidade da quantia paga a título de royalties:

Art. 365. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou pelo 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 (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74; Lei nº 4.131, de 1962, art.12, caput; e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º).

(...)

§ 3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties por exploração ou cessão de patentes ou por uso ou cessão de marcas, e 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 ato ou do contrato no INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma estabelecida na Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996 (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12 ).

Há menção que a exigência de averbação no INPI decorre do artigo 12 da Lei nº 4.131/1962, que disciplina a aplicação do capital estrangeiro e as remessas de valores para o exterior.

Sendo, portanto, o requisito de averbação do contrato apenas aplicável a contrato com beneficiário situado no exterior. Frise-se, não é o caso em tela.

**Da Inaplicabilidade do Limite da Dedução Fiscal Previsto no Artigo 365 do RIR/2018.**

O contrato firmado com a Monsanto para licenciamento da tecnologia Intacta não se refere à exploração de patente de invenção, referenciada no caput do artigo 365 do RIR/2018 supra, mas sim licença de uso de tecnologia.

O direito sobre a patente (propriedade industrial) está segregado do direito sobre a cultivar (proteção sui generis), isso porque há lei específica que dispõe sobre cada um. A lei que trata da patente de invenção (Lei nº 9.279/1996), que regula os direitos e obrigações referente à propriedade industrial. O "patenteamento de microrganismos transgênicos, e no que se refere às variedades de sementes e plantas – fruto, igualmente, do trabalho intelectual do homem, envolvendo, da mesma forma, desenvolvimento, pesquisa e inovação – passaram a receber a proteção pela Lei de Proteção de Cultivar, nos termos da Lei de Cultivares nº 9.456/1997. E, ainda, é importante esclarecer que em uma cultivar (germoplasma) pode conter outras proteções concomitantes.

A interessada assim define seu papel na cadeia produtiva: multiplicador de sementes (Impugnante): autorizado, por meio de contratos de licenciamento de uso das cultivares e uso da tecnologia Intacta RR2 PRO, a multiplicar e comercializar as sementes certificadas.

Afirma que resta evidente que a Impugnante paga a Monsanto royalties pelo conjunto de direitos de propriedade da Monsanto, denominado contratualmente como uso de tecnologia. Traça distinção entre uso e exploração com as consequências para fins tributários.

No caso concreto, a partir da leitura do caput do artigo 365 do RIR/2018, supramencionado, seria possível concluir que não se aplica o limite de dedução fiscal para os royalties de cultivares e de uso de tecnologia, mas apenas, e tão somente, aos royalties pagos “pela exploração de patentes de invenção ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante”.

#### **Do Custo do Produto vendido. Despesa Necessária.**

Na remota hipótese dos Nobres Julgadores não entenderem desta forma – inaplicabilidade da limitação legal sobre os royalties de licença de uso da tecnologia Intacta, mesmo assim razão não assiste à d. Fiscalização, uma vez que os dispêndios com royalties pagos pela Impugnante compõem o custo do produto sendo, sem dúvida, necessários e indispensáveis para a manutenção da atividade empresarial, nos termos dos artigos 302, 311 e 312 do RIR/2018.

Conforme o disposto no artigo 311 do RIR/2018 para que uma despesa possa ser considerada dedutível, deve, cumulativamente: (a) ser necessária ao exercício da atividade da empresa e (b) prestar-se à manutenção da fonte produtora.

No Parecer Normativo CST nº 32/81, a Receita Federal dirimiu as dúvidas existentes sobre os conceitos de despesa ou de custos necessários, usuais e normais à empresa.

E mais, só caberia exigir os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade dos royalties pagos a beneficiários situados no Brasil devido à lei posterior ter implicitamente restringido o alcance do limite de dedutibilidade fiscal, nos termos do artigo 362 do RIR/2018: “A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, o uso ou a fruição do bem ou do direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, caput, alínea ‘a’)”.

Afirma que a tecnologia Intacta deve ser considerada como insumo por ser intrínseca e indispensável ao produto (sementes certificadas). Cita julgados e pareceres sobre conceito e classificação de insumos.

#### **Violação do Conceito Constitucional de Renda.**

Além disso, a exigência fiscal ofenderia diretamente o conceito constitucional de renda, nos termos do artigo 153, inciso III, §2º, da Constituição Federal de 1988 (CF/88) e do artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN); bem como a viola os princípios da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da livre iniciativa, dispostos, respectivamente, nos artigos 150, inciso II, 145, §1º, e 170 da CF/88.

No caso concreto da Impugnante resta evidente que todos os requisitos legais de dedutibilidade foram preenchidos.

***Derrogação Tácita do Artigo 74 da Lei nº 3.470/1958. Royalties pagos a beneficiário no País.***

Cita decisões favoráveis no âmbito administrativo e judicial para não aplicação do limite de dedução fiscal aos royalties pagos a pessoa domiciliada no País, como é o caso da Impugnante. Isso porque teria ocorrido derrogação tácita do artigo 74 da Lei nº 3.470/1958 em razão da publicação de lei posterior que trata implicitamente da limitação legal apenas aos royalties pagos a beneficiários residentes no exterior.

***Royalties de Cultivares. Comprovação dos Dispêndios.***

Quanto à dedução indevida na apuração do lucro líquido de despesas não comprovadas a título de royalties em decorrência do licenciamento de uso de cultivares (germoplasma) no montante de R\$ 2.580.691,86 (base de cálculo para exigência do IRPJ e da CSLL), sendo o valor de R\$ 1.359.680,52 em 2018 e R\$ 1.221.011,34 em 2019, não merece prosperar ante os documentos comprobatórios apresentados no curso da fiscalização e ora juntados pela Impugnante.

Manifesta-se, a título exemplificativo, com relação ao pagamento de royalties à SEEDCORP HO Produção e Comercialização de Sementes S/A (SEEDCORP) no valor de R\$ 359.942,76 alegando que comprovou, mediante à apresentação de uma declaração que os valores devidos à GDM Genética do Brasil S/A (GDM), empresa licenciadora – fato incontroverso nos autos, foram devidamente pagos por meio da intermediação da Seedcorp, em razão da quitação de outro negócio jurídico anteriormente pactuado entre as partes, Seedcorp e Impugnante.

Da mesma forma, a Impugnante comprova a regularidade das operações na medida em que a BASF é detentora de todos os direitos e deveres das empresas PL Pesquisa e Produção de Sementes LTDA (incorporada em 30/06/2019) (doc. 02) e Soytech Seeds Pesquisa em Soja LTDA (adquirida pela Bayer S/A e que, em 26/08/2018, cedeu os direitos e deveres dos contratos envolvendo as operações da Impugnante para a BASF, conforme já esclarecido e comprovado no decorrer da fiscalização às fls. 443/459).

***Subvenções de ICMS. Possibilidade de Exclusão na Apuração do Lucro Real Resultado Ajustado (ano 2018) e de Dedução na Apuração do Lucro Líquido (ano 2019).***

Destaca que comercializa mercadorias que gozam de benefícios e incentivos fiscais de ICMS concedidos pelo Convênio ICMS nº 100/97 (Saídas de Insumos Agropecuários) e Convênio ICMS nº 88/91 (Saída de Vasilhames e Sacarias), bem como, incentivo e benefício fiscal concedido pelo artigo 6º, inciso LXXVIII, do Anexo IX, do Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás - RCTE/GO.

Realizou um trabalho de revisão tributária focado na verificação da formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL referente aos anos de 2018 e 2019. Diante deste cenário e da identificada necessidade de correção da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, inclusive para fins de repetição de indébitos tributários, a Impugnante realizou as devidas retificações das obrigações acessórias, retificando, por consequência, a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de 2018 e ajustando os procedimentos a partir de 2019.

Esses ajustes em 2018, decorreram da exclusão dos montantes de subvenção para investimento nos termos da Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017 (LC nº 160/2017), da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, enquanto a partir de 2019, a Impugnante, ciente da necessidade de corrigir seus procedimentos contábeis e fiscais, passou a reconhecer as receitas de subvenção governamental em seu resultado.

***Da Sistemática Contábil Adotada pela Impugnante Ano Calendário 2018.***

O primeiro questionamento a ser respondido, permeia sobre a possibilidade de a Impugnante rever suas apurações do IRPJ/CSLL, conforme preceitua o artigo 946 do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/18) no prazo decadencial/prescricional. Para tanto, aqui não se discute o direito ou não da Impugnante revisar suas apurações, mas sim qual a forma de se operacionalizar isso.

Alega que não era praxe o reconhecimento da subvenção para investimento relativamente aos benefícios, como isenção na base de cálculo em determinados períodos. Essa prática se tornou recorrente a partir do exercício de 2019, com a edição da Solução de Consulta COSIT nº 11, de 09 de março de 2020, que em seu item 16 reconhece a contabilização dos benefícios no resultado citando a norma contábil CPC 07.

Temos que entender que a ausência de contabilização da receita de subvenção no ano em que ele ocorreu, não impede que ela seja reconhecida a destempo, ou seja, de forma extemporânea afim de corrigir um erro imputado no passado.

Por derradeiro, não há dúvidas que a impugnante operacionalizou a retificação da sua apuração do IRPJ/CSLL de maneira correta, pois a orientação da

RFB é cristalina ao dizer que no caso de lançamentos contábeis extemporâneos, o contribuinte deverá realizar os ajustes de adição e exclusão, ainda que a ECD recuperada na ECF retificada não tenha sido alterada.

Como não observado pelo Auditor Fiscal, a contabilização das subvenções governamentais está disciplinada pelo CPC 07, sendo a isenção e redução de impostos tratadas no Item 38E, vejamos:

38E. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.

Da leitura do texto acima, conclui que a disciplina do CPC 07, Item 38E recomenda uma conta de despesa com ICMS e outra conta de receita de subvenção, ambas tendo como contrapartida a conta de ICMS a pagar no Passivo, de modo que ao final, é possível ter a crédito no resultado o montante de receita de subvenção e a débito, o ICMS que incidiu sobre a operação subvencionada.

Frisa que a própria RFB, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 11/20, reconhece a aplicação da norma contábil citada acima, bem como a exclusão das receitas na apuração do Lucro Real, conforme o que dispõe o item 16 da referida Solução de Consulta COSIT. Vejamos:

16. Na disciplina anterior, essas subvenções tanto poderiam compor o resultado não operacional do exercício, como, alternativamente, serem registradas diretamente no patrimônio líquido, à conta de reserva de capital, desde que observados os requisitos impostos pela legislação, situação em que tais subvenções não seriam computadas na determinação do lucro real. Pelo regramento atual, em observância ao que estipula o Pronunciamento Técnico CPC 07, as subvenções para investimento deverão sempre transitar por conta de resultado, sendo reconhecidas as receitas ao longo do período em que a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção. No entanto, respeitadas as condições, essas receitas podem, da mesma forma, ser desconsideradas na determinação do lucro real, neste caso desde que transferidas para reserva de lucros (reserva de incentivos fiscais) após a apuração do resultado do exercício.

Importante realçar o saldo final de 31/12/2019, no qual consta saldo na Reserva de Incentivo Fiscal, dos anos de 2018 e 2019, o que indica o reconhecimento da contabilização da subvenção e reclassificação das reservas de períodos anteriores.

#### ***Da Sistemática Contábil Adotada Pela Impugnante Ano-Calendário 2019.***

Em continuidade, ao relatório fiscal integrante ao auto de infração, ao que tange ao exercício de 2019, o foco adotado pelo Auditor Fiscal, foi caracterizar as contabilizações mensais das receitas de incentivo fiscal, cuja contrapartida no resultado é o reconhecimento da despesa de ICMS como devida fosse, em frente

conta redutora (da despesa de ICMS) Receita de Incentivo Fiscal conforme Razão apresentado.

Todavia, apesar de todo procedimento estar previsto no pronunciamento contábil CPC 07, houve pelo agente fiscal, enorme equívoco ao declarar fictícia a despesa de ICMS contabilizada, até porque tal despesa em nada reflete no resultado contábil da empresa para fins de apuração do IRPJ e CSLL de 2019, pois como mencionado e apresentado nos registros contábeis, são feitos para fins de reconhecer as Receitas de Subvenção, lançamento contábil a débito e a crédito do mesmo valor, logo se fictícia fossem as despesas do ICMS ora mencionadas pelo Auditor Fiscal em nada refletem no resultado tributável.

Nas disposições exposto no CPC 07, temos a situação bem clara quanto a contabilização das despesas de ICMS, no item 38-E, reproduzido abaixo:

38E. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.

Logo, não há que se falar em despesa fictícia de ICMS, enquanto a própria norma contábil é clara em determinar a contabilização total do ICMS subvencionado.

Evidencia a impugnante que de acordo com a Demonstração de Resultado do Exercício, apresentada no Parecer dos Auditores Independentes, não há reflexo na despesa de ICMS sobre operações incentivadas:

19. Receita operacional líquida		
A receita líquida de vendas possui a seguinte composição:		
Descrição	2019	2018
Receita operacional bruta:		<b>Representado</b>
Semente de soja	157.802.013	113.627.751
Vendas de soja	21.380.851	29.604.546
Ajuste a valor presente	(4.179.810)	(4.236.409)
	175.003.054	138.995.888
Deduções da receita bruta:		
Impostos incidentes sobre venda	(30.486.620)	(19.099.924)
Subvenção governamental (f)	30.365.524	18.990.565
Devoluções e abatimentos	(3.857.677)	(4.089.633)
	(3.978.773)	(4.198.992)
<b>Total</b>	<b>171.024.281</b>	<b>134.796.896</b>

Nota-se que a Receita Operacional da companhia, se mantém inalterada com o reconhecimento da despesa do ICMS, que ao momento reflete a aplicação de boas práticas contábeis pela empresa, e ao mesmo tempo retrata que nada há de fictício na despesa reconhecida.

#### ***Irregularidade da Aplicação da Multa de Ofício e Juros de Mora.***

No caso do Auto de Infração ora impugnado, houve a declaração do valor e o seu respectivo pagamento. Posteriormente, após identificado erro material houve a retificação da ECF e da DCTF e pedido de restituição ainda pendente de apreciação.

Assim, por certo, não resta configurada falta de pagamento, pois os tributos foram recolhidos devidamente aos cofres públicos. Não houve falta de declaração e nem declaração com valor inexato.

Por conseguinte, não há que se falar em imputação de juros de multa de ofício de um crédito que já foi recolhido aos cofres públicos.

***Impossibilidade de Exigência Cumulativa de Multa de Ofício com Multa Isolada. Ofensa à Súmula 105 do CARF.***

A aplicação concomitante de multa de ofício e multa isolada é contrária aos fundamentos do sistema jurídico brasileiro, à legislação vigente e à jurisprudência e Súmula 105 do CARF:

*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

***Impossibilidade de Exigência da Multa em Caso de Dúvida.***

Caso venha-se a decidir pela manutenção do lançamento que deu origem a este processo, o que se alega *ad argumentandum*, e tal decisão não ocorra por unanimidade de votos, isto é, se dê por meio de julgamento em que haverá divergência de entendimentos entre os Julgadores, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração.

Isto porque a exigência de valores a título de penalidades não se coaduna com a dúvida, conforme se afere do artigo 112 do CTN, segundo o qual ***“A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida (...)”*** (Destacamos).

***Da violação ao direito de petição. Aplicação de sanção política.***

O direito de petição garantido constitucionalmente (art. 5º, inciso XXXIV, letra “a”) e o infralegal (Lei n. 9.051/95, arts. 1º e 2º) são frontalmente violados pelo parágrafo 17 do art. 74 da Lei n. 9.430/96 e artigo 45 da Instrução Normativa RFB nº 1.300/12.

A multa aplicada tem a finalidade de punir os contribuintes que pedem apreciação de seus pedidos de ressarcimento, restituição e compensação, sem qualquer comprovação de má-fé.

***Da afronta à razoabilidade e ao devido processo legal. Impedimento da discussão sobre existência ou não da má-fé.***

Por simples argumento, caso as restituições sejam afastadas pela RFB, há que se reconhecer que o crédito tributário já foi adimplido pela Impugnante o que, por si só, afasta a incidência dos juros e multa de ofício.

Diante do exposto, não há que se falar em multa de ofício e incidência de juros, pois não há inadimplemento, nem ausência de declaração, sendo que a sua

imposição, além de afrontar os princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco violam as garantias constitucionais do devido processo legal (CF/88, art. 52, inciso LIV), da ampla defesa e do contraditório (CF/88, art. 52, inciso LV), razão pela qual deve ter seu lançamento cancelado.

**INPI. Necessidade de Realização de Diligência.**

Conforme restou comprovado e esclarecido nos tópicos anteriores, a d. Autoridade Fiscal não aprofundou acerca dos argumentos e documentos trazidos durante o curso do Procedimento de Fiscalização, especialmente no que diz respeito a inaplicabilidade da exigência de averbação do contrato de licenciamento de uso de tecnologia no INPI, e que, portanto, não se aplicaria ao caso destes autos a limitação da dedução dos royalties pagos a título de uso da tecnologia Intacta.

Para a confirmação dessa informação, a Impugnante pleiteia a realização de diligência perante o INPI para confirmação da inexistência da obrigatoriedade de averbação do contrato de licenciamento de uso da tecnologia Intacta, nos termos do artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.325/1972 sob pena de cerceamento do direito de defesa.

Por sua vez, a 7ª TURMA/DRJ06 prolatou o Acórdão nº 106-035.734 julgando a Impugnação improcedente. A ementa da decisão segue transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019

ROYALTIES. AUSÊNCIA DE REGISTRO CONTRATO LICENÇA DE USO JUNTO AO INPI. INDEDUTIBILIDADE.

Os valores pagos como Royalties para aquele que detém o registro da patente junto ao INPI não são dedutíveis do Lucro Real, para apuração do IRPJ, caso o contrato de licença ou cessão de uso não tenha sido registrado ao INPI.

LANÇAMENTO EXTEMPORÂNEO

Os lançamentos extemporâneos que alterem a base de cálculo do IRPJ ou da CSLL de ano-calendário anterior, demandam que a pessoa jurídica efetue o ajuste por meio de declaração retificadora relativa ao respectivo no ano-calendário.

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. NÃO TRIBUTAÇÃO. LANÇAMENTO CONTÁBIL. APROVEITAMENTO EM DUPLICIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não é aceitável o lançamento contábil que implique no reconhecimento em dobro dos efeitos da não tributação das subvenções de investimento, sendo cabível a glosa de despesas e exclusões utilizadas para promover o efeito indevido na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO POR FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTOS DEVIDO NA APURAÇÃO ANUAL.

A multa de ofício, exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada, por falta de recolhimento das antecipações mensais, têm hipóteses de incidência distintas, podendo ser exigidas cumulativamente. Inaplicável a Súmula Carf nº 105, visto que a multa isolada foi exigida após as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.

PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

**LANÇAMENTOS REFLEXOS.**

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL dele decorrente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em sede recursal, a Recorrente ratificou os argumentos delineados em sua impugnação e que podem assim ser sintetizados:

**Preliminarmente:**

Alega a Recorrente a insubsistência dos Autos de Infração, ofensa ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, ante a constatação de vício material insanável por erro na determinação da base de cálculo. Além disso, mesmo que superada a nulidade absoluta do lançamento tributário por erro material de apuração da base de cálculo, consoante aduz a Recorrente, que discute judicialmente acerca da exclusão da subvenção de ICMS na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos autos do Mandado de Segurança nº 1027853-40.2021.4.01.3500 (e-fls. 1.031-1.045), de modo que todos os débitos em discussão, devido à existência de ação judicial em trâmite, estariam com a exigibilidade suspensa.

**Mérito**

Como alegações de mérito, traz os seguintes argumentos que fundamentam o pleito da Recorrente de improcedência dos lançamentos:

- a) não cabe a exigência de averbação do contrato de licença de uso da tecnologia Intacta junto ao INPI simplesmente em razão da Lei de Propriedade Industrial (Lei nº 9.279/1996) não prever e muito menos exigir tal requisito ao contribuinte;
- b) o contrato de licenciamento de uso de tecnologia não implica em transferência de tecnologia e muito menos se enquadra como contrato de franquia e similares. Logo, é evidente que não há exigência legal para a averbação do contrato firmado junto ao INPI;
- c) inaplicabilidade do Limite da Dedução Fiscal Previsto no Artigo 365 do RIR/2018: o contrato firmado com a Monsanto para licenciamento da tecnologia Intacta não se refere à exploração de patente de invenção, referenciada artigo mencionado, mas sim licença de uso de tecnologia, devido ao simples fato de o produtor de semente ser um mero multiplicador da semente matriz, que já contém a biotecnologia Intacta inserida na cultivar (germoplasma);

- d) que diante da essencialidade dos royalties na produção das sementes certificadas, estes dispêndios inserem-se no conceito jurisprudencial de “insumos”, devendo, assim, serem considerados custos dentro da cadeia produtiva e que requisitos legais de dedutibilidade foram preenchidos;
- e) que em relação à suposta dedução indevida na apuração do lucro líquido de despesas não comprovadas a título de royalties em decorrência do licenciamento de uso de cultivares (germoplasma) no montante de R\$ 2.580.691,86 (base de cálculo para exigência do IRPJ e da CSLL), sendo o valor de R\$ 1.359.680,52 em 2018 e R\$ 1.221.011,34 em 2019, não merece prosperar ante os documentos comprobatórios apresentados no curso da fiscalização e em sede de Impugnação pela Recorrente;
- f) que a alegação de que a Recorrente não promoveu a devida correção das escriturações contábeis, bem como a equivocada afirmação de que as subvenções já haviam sido subtraídas da receita tributável, não merecem prosperar;
- g) que não houve duplo aproveitamento do incentivo fiscal e que deve ser mantida a dedutibilidade da despesa reconhecida, pois trata-se de despesa necessária para reconhecimento da receita de subvenção, e mais importante, mera técnica contábil para que seja deduzido do lucro contábil da empresa para fins fiscais, o aumento do lucro advindo dos incentivos fiscais de ICMS recebidos pela empresa a título de isenções ou reduções do ICMS;
- h) irregularidade da Aplicação da Multa de Ofício e Juros de Mora;
- i) impossibilidade de Exigência Cumulativa de Multa de Ofício com Multa Isolada por ofensa à Súmula 105 do CARF;
- j) que houve afronta a princípios constitucionais.

Ao final, a Recorrente requereu:

326. Ante todo o exposto, a Recorrente requer que o presente Recurso Voluntário seja julgado e acolhido em sua totalidade, e, em relação às glosas de dedução de dispêndios de royalties, a imediata aplicação da interpretação estabelecida pelo art. 11 da Lei nº 14.689/2023, que acrescentou o §3º ao art. 13 da Lei nº 9.249/95, e, por conseguinte, que o acórdão recorrido seja reformado para cancelar os Autos de Infração em comento.

327. Ademais, requer que seja reconhecida a insubsistência do lançamento fiscal e, por conseguinte, o cancelamento integral dos Autos de Infração, vinculados ao processo em referência, em razão da precariedade do trabalho fiscal para determinar a base de cálculo, violando o disposto no artigo 142 do CTN.

328. Caso na remota hipótese de não vir a ser declarado insubsistentes os Autos de Infração, a Recorrente requer o cancelamento integral dos Autos de Infração, no mérito, por todas ou por qualquer das razões expostas acima.

329. Ainda, na remota hipótese de manutenção do lançamento fiscal, requer que a multa isolada seja desqualificada e cancelada, em razão da ilegalidade na cumulação com a multa de ofício.

330. Alternativamente, reconhecer a relação de prejudicialidade com a determinação do sobrestamento do presente processo administrativo até decisão definitiva nos autos do Mandado de Segurança nº 1027853-40.2021.4.01.3500.

331. Não obstante, entende a Recorrente que trouxe aos autos a documentação necessária e suficiente para a elucidação de suas razões de defesa e consequente demonstração do crédito. Contudo, caso este órgão julgador entenda necessário poderá, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, determinar a realização de diligências e verificações que considerar relevantes à adequada verificação da prova, colocando-se a Recorrente desde já à disposição para o fornecimento das informações que lhe forem solicitadas.

332. Sem prejuízo de todo o alegado, a Recorrente protesta, com base no princípio da verdade material, pela posterior juntada de documentação que eventualmente não tenha sido acostada à presente e que se mostre indispensável ao deslinde do caso dos autos, nos termos do art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72.

333. Por fim, requer, nos termos do Decreto nº 70.235/72, o direito de sustentar oralmente suas razões, por ocasião do julgamento do presente Recurso Voluntário, sob pena de nulidade”.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

### I - PRELIMINARMENTE

#### **NULIDADE POR ERRO NA DETERMINAÇÃO DO MONTANTE DEVIDO**

Em sede de preliminar, a Recorrente alegou nulidade do lançamento por vício material, ante a suposta inexistência de *“robustez probatória na constituição do crédito tributário, na medida em que a Fiscalização deixou de aprofundar o trabalho fiscal e determinar*

*corretamente a base de cálculo tributários do IRPJ e da CSLL*". Ou seja, na exigência fiscal lavrada, a autoridade administrativa não teria identificado corretamente a matéria tributável.

Contudo, em meu sentir, não houve a caracterização de vício material no lançamento, como alegado pela Recorrente. Explico.

A ocorrência do vício material está diretamente ligada com a deformidade do conteúdo do lançamento. Assim, quando houver equívoco relacionados à existência dos elementos da obrigação tributária, termos do art. 142 do CTN, constantes na norma individual e concreta do lançamento, é possível se falar em vício material, *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Acerca da caracterização de vício material no lançamento, já me manifestei anteriormente em minha Dissertação de Mestrado – PUC-SP,<sup>1</sup> intitulada "Lançamento tributário: vícios materiais e formais para fins do art. 173, II do Código Tributário Nacional":

*"Sob essa perspectiva, um lançamento será viciado "materialmente" quando a norma por ele introduzida:*

*(i) constituir uma relação jurídica tributária em decorrência de um acontecimento diverso daquele descrito na hipótese da RMIT (critérios material, temporal, espacial);*

*(ii) constituir uma relação jurídica entre sujeitos diversos daqueles indicados no consequente da RMIT (critério pessoal); ou*

*(iii) calcular o tributo devido utilizando base de cálculo ou alíquota diversa daquelas estipuladas no consequente da RMIT (critério quantitativo).*

Em consonância com o exposto, em sua obra "Revisão do Lançamento Tributário: Hipóteses e Limites"<sup>2</sup>, Túlio Terceiro Neto Parente Miranda esclarece que "o erro na apuração da base de cálculo, com base em regime de apuração e metodologia equivocados, deve conduzir à anulação do lançamento, seja em âmbito administrativo, seja na esfera judicial."

Entretanto, em que pese a arguição da Recorrente de que, no caso sob exame, a autoridade administrativa não teria determinado corretamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando da constituição do crédito tributário, tal alegação não procede. O lançamento foi efetuado seguindo os ditames legais.

Pelo contrário, a base de cálculo dos tributos foi perfeitamente indicada no Auto de Infração, no Relatório Fiscal e em seus inúmeros anexos, inclusive, com a oposição de diversas

<sup>1</sup>Link de acesso: (<https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/6219>)

<sup>2</sup> Revisão do Lançamento Tributário. São Paulo: Noeses, 2024.

tabelas com as devidas explicações, com bem resolveu o acórdão de piso, cujas razões de decidir adoto em complemento às minhas, com fulcro no art. 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999 c/c art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 :

“A interessada alega que, inexistente robustez probatória na constituição do crédito tributário, na medida em que a d. Fiscalização deixou de aprofundar o trabalho fiscal e determinar corretamente a base de cálculo tributários do IRPJ e da CSLL.

Complementa que na exigência fiscal lavrada, a autoridade administrativa não identificou corretamente a matéria tributável, pois: (i) não considerou todos os documentos comprobatórios apresentados no curso do procedimento fiscal; (ii) aplicou indevidamente a limitação legal de dedução dos royalties de exploração de patentes de invenção aos royalties de uso de tecnologia; e (iii) não apurou os efeitos da decisão judicial favorável proferida nos autos dos Mandados de Segurança nº 1027853-40.2021.4.01.3500, de modo que os autos de infração são manifestamente insubsistentes e, portanto, devem ser cancelados por clara violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Tais argumentos não merecessem prosperar, a um porque não há nenhuma evidência de que documentos comprobatórios apresentados tenham deixado de serem analisados, o fato de a fiscalização não os considerar como elementos probantes suficientes não invalida o procedimento fiscal. Compete a quem alega apresentar provas irrefutáveis de suas alegações. A dois porque a limitação legal da dedução dos royalties de exploração de patentes de invenção não chegou a ser utilizada no lançamento, embora a fiscalização tenha discorrido sobre o tema e apresentado o percentual limite, não chegou a efetivamente aplicá-lo. Por fim, conforme se demonstrará não houve lançamento que decorresse da discussão sobre a tributação de subvenções de investimento, objeto do Mandado de Segurança nº 1027853-40.2021.4.01.3500. O que ocorreu foi a glosa de despesas indevidamente lançadas e apenas correlacionadas à subvenção, mas cujos lançamentos não contrariam nem dependem do que decidido no aludido instrumento processual.

Por sua vez a base de cálculo dos tributos foi perfeitamente indicada no Auto de Infração, no Relatório Fiscal e em seus inúmeros anexos, inclusive com a oposição de diversas tabelas com as devidas explicações.

Entendo que, diante de tal conjunto de informações, o contribuinte tem plenas condições de exercer amplamente o seu direito de defesa.

Ademais, assim dispõe o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, norma disciplinadora do processo administrativo fiscal (PAF):

Das Nulidades

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

As alegações da interessada para arguição da nulidade não se encaixam nas hipóteses de nulidade previstas na legislação de regência do processo administrativo fiscal”.

Ademais, está claro que as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Outrossim, as autoridade fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal). As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos.

Em tempo, cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A realização desse meio probante é prescindível, uma vez que os elementos produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio e formação do livre convencimento motivado do julgador. A justificativa arguida pela Recorrente, por essa razão, não se comprova. Destarte, indefiro a solicitação de realização de diligência.

Também não procede a alegação de descumprimento de medida judicial favorável à Recorrente prolatada nos autos do MS nº 1027853-40.2021.4.01.3500 (e-fls. 1.031-1.045), para exclusão da subvenção de ICMS na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme bem decidido na decisão recorrida e mais aprofundada adiante por se confundir com o mérito da questão:

“(…)

No caso, verifica-se que não houve tributação sobre a subvenção para investimento. A fiscalização reconheceu que tais receitas não devem ser tributadas. Para o ano 2018 apurou que para as receitas serem excluídas da apuração do imposto de renda, elas devem estar previamente incluídas nesta base e para o ano 2019 fez considerações acerca da forma e dos efeitos dos lançamentos contábeis para esta exclusão.

Concluo que os lançamentos, tanto no ano de 2018, quanto no ano de 2019, decorrem de artifícios contábeis utilizados pela impugnante para se valer em duplicidade dos valores relativos à subvenção, ou seja, houve o aproveitamento em dobro dos valores não sujeitos à tributação. A fiscalização considerou as subvenções como não tributáveis nos exatos termos da decisão judicial apresentada pelo impugnante. Mas, pela forma como contabilizadas pelo contribuinte foram gerados benefícios tributários não previstos em lei que ultrapassam o simples reconhecimento da não tributação da subvenção para investimento.

Assim, entendo que não há concomitância com o mandado de segurança, uma vez que o objeto dos lançamentos analisados nos itens 8 e 9 deste voto, a seguir detalhados, não é o mesmo do *mandamus* constitucional e a decisão judicial apresentada foi respeitada”.

Logo, a proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada. Assim, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas.

## II - MÉRITO

Conforme já relatado, os autos versam acerca de autos de infração lavrados a título de IRPJ e CSLL, relativos aos anos-calendários de 2018 e 2019.

De acordo com os lançamentos efetuados, a Recorrente:

- a) deduzido indevidamente os valores de subvenções de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); e, adicionalmente e que houve duplo aproveitamento do incentivo fiscal e que não deve ser mantida a dedutibilidade da despesa reconhecida;
- b) não teria comprovado parcela dos dispêndios com royalties pagos a título de licenciamento de uso de cultivar (germoplasma);

- c) procedido à adição, na apuração do lucro real, dos dispêndios com royalties pagos a título de licenciamento de uso da tecnologia Intacta;

Em sua impugnação, a Recorrente afirmou fazer jus ao aproveitamento das despesas pagas por ela a título de royalties no período autuado.

Todavia, a 7ª Turma da DRJ06 concluiu que os contratos de licenciamento do direito de produzir e comercializar sementes de soja com os eventos transgênicos MON87701 e MON8978, celebrados entre a Recorrente e a Monsanto tratam de exploração de patente de invenção, e, portanto, estão submetidos às restrições estabelecidas pelo art. 365 do RIR/18, e, por não verificar a averbação do contrato junto ao INPI, manteve a glosa das referidas despesas.

Em sede recursal, a Recorrente repisou argumentos trazidos autos por ocasião da impugnação, que passam a ser analisados individualmente.

## **II-1. DA SUPOSTA EXISTÊNCIA DE AÇÃO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO – NÃO TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO**

A Recorrente, tal como feito quando da impugnação, ratificou a alegação de que não poderia ter havido o lançamento de IRPJ e da CSLL sobre as subvenções concedidas pelos Estados, independentemente da classificação da subvenção ou de qualquer outro requisito, em razão da existência de processo judicial acerca da matéria ainda em curso e com decisão favorável proferida no Mandado de Segurança nº 1027853-40.2021.4.01.3500.

No entanto, como bem constou a decisão recorrida *“não houve tributação sobre a subvenção para investimento. A fiscalização reconheceu que tais receitas não devem ser tributadas. Para o ano 2018 apurou que para as receitas serem excluídas da apuração do imposto de renda, elas devem estar previamente incluídas nesta base e para o ano 2019 fez considerações acerca da forma e dos efeitos dos lançamentos contábeis para esta exclusão”*.

Nesse sentido, adoto como minhas razões de decidir, servindo-me da prerrogativa do art. 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999 c/c art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, trecho da decisão de piso:

“(…)

No caso, verifica-se que não houve tributação sobre a subvenção para investimento. A fiscalização reconheceu que tais receitas não devem ser tributadas. Para o ano 2018 apurou que para as receitas serem excluídas da apuração do imposto de renda, elas devem estar previamente incluídas nesta base e para o ano 2019 fez considerações acerca da forma e dos efeitos dos lançamentos contábeis para esta exclusão.

“(…)

Concluo que os lançamentos, tanto no ano de 2018, quanto no ano de 2019, decorrem de artifícios contábeis utilizados pela impugnante para se valer em

duplicidade dos valores relativos à subvenção, ou seja, houve o aproveitamento em dobro dos valores não sujeitos à tributação. A fiscalização considerou as subvenções como não tributáveis nos exatos termos da decisão judicial apresentada pelo impugnante. Mas, pela forma como contabilizadas pelo contribuinte foram gerados benefícios tributários não previstos em lei que ultrapassam o simples reconhecimento da não tributação da subvenção para investimento.

Assim, entendo que não há concomitância com o mandado de segurança, uma vez que o objeto dos lançamentos analisados nos itens 8 e 9 deste voto, a seguir detalhados, não é o mesmo do *mandamus* constitucional e a decisão judicial apresentada foi respeitada.

#### 8 ANO-CALENDÁRIO 2018 (AC 2018): EXCLUSÃO INDEVIDA NA APURAÇÃO DO IRPJ

Este item cuida do lançamento sobre R\$ 18.990.565,48, valor excluído indevidamente do lucro líquido do período, na determinação do Lucro Real, a título de “Receitas de Subvenção para Investimento decorrentes de benefícios fiscais de ICMS”.

O contribuinte alega que apurou erros em sua escrituração 2018 e promoveu as devidas correções na contabilidade, informando o valor das receitas de subvenções para investimento como “ajustes de exercícios anteriores” na contabilidade de 2019.

Conforme já destacou a fiscalização, para que uma receita seja excluída na apuração do Lucro Real e do Resultado Ajustado, é pressuposto que ela tenha sido anteriormente reconhecida contabilmente e integre o lucro líquido do período (resultado líquido).

Observemos as receitas declaradas pelo contribuinte, para comprovar que os valores das subvenções não foram previamente incluídos na base tributária, de forma que, por corolário, não poderiam posteriormente ser objeto de exclusão da mesma base:

Demonstração do Resultado do Exercício - Contas Contábeis			
Nome Empresarial: SEMENTES SÃO FRANCISCO LTDA			
Período da Escrituração: 01/01/2018 a 31/12/2018		CNPJ: 09.022.330/0001-52 SCP:	
Período de Apuração: A00 - Anual			
Conta Contábil	Centro de Custo	Descrição	Saldo
3490		RECEITAS BRUTAS DO PERÍODO	R\$ 139.110.824,87
3500		RECEITA BRUTA OPERACIONAL	R\$ 147.389.259,95
3510		RECEITAS BRUTAS COM VENDAS	R\$ 143.240.146,26
3520		AGRICOLA	R\$ 143.232.297,48
3530		SEMENTES	R\$ 113.827.750,95
3540		Semente de soja semente	R\$ 106.528.669,71
3545		Sementes Adquirida de Terceiros	R\$ 7.099.081,24
3530		INDUSTRIA	R\$ 29.604.546,53
3640		Venda de soja Industrial	R\$ 29.324.054,53
3645		Venda de mercadorias e produtos a comercial exportadora com o fim específico de exportação	R\$ 1.279.992,00
3830		OUTRAS RECEITAS	R\$ 7.648,78
3840		PRODUTOS GRANJEIROS	R\$ 4.132,50
3880		Venda de sobra de insumos	R\$ 4.132,50
3870		RECEITAS DIVERSAS	R\$ 3.716,28
3882		Serviços de ADM de negócios	R\$ 3.716,28
3880		RECEITAS FINANCEIRAS	R\$ 4.149.153,69
3900		RECEITAS FINANCEIRAS	R\$ 4.149.153,69
3910		JUROS	R\$ 3.829.465,36
3920		Juros	R\$ 2.239,50
3925		Receita de juros sobre capital	R\$ 10.766,49
3930		VARIACAO MONETARIA	R\$ 319.668,33
3940		Variacao monetaria ativa	R\$ 319.668,33
3950		Descontos obtidos	R\$ 80.620,69
3960		Juros s/aplicações financeiras de renda fixa e variável	R\$ 834.476,06
3961		Receitas Financeiras Decorrentes de Ajustes ao Valor Presente	R\$ 2.872.858,10
3963		Juros s/aplicações financeiras não realizados	R\$ 18.162,52
3970		OUTRAS RECEITAS OPERACIONAL	R\$ (8.278.475,08)
3980		OUTRAS RECEITAS OPERACIONAL	R\$ 156.926,62
3990		FINANCEIRAS	R\$ 156.926,62
4000		FINANCEIRAS	R\$ 152.637,02
4025		Ganhos ou perdas de capital	R\$ 22.391,02
4026		Indenizações de Seguros - Sinistros	R\$ 130.246,00
4040		OUTRAS	R\$ 4.289,60
4080		Receitas de bonificação	R\$ 4.289,60

Agora observe-se que conforme consta no LALUR – Parte B, a despeito de não ter reconhecido as correspondentes receitas, o contribuinte promoveu a exclusão dos valores relativos à subvenção para investimento:

LALUR - Parte B			
Nome Empresarial: SEMENTES SÃO FRANCISCO LTDA			
Período da Escrituração: 01/01/2018 a 31/12/2018		CNPJ: 09.022.330/0001-52 SCP:	
Período de Apuração: A00 - Anual			
Código/Descrição da Conta: 106		Exclusão das Receitas de subvenção de Investimento decorrentes de benefícios	
Histórico	Débito	Crédito	Saldo
(-) Outras exclusões - com indicador de	R\$ 0,00	R\$ 18.990.565,48	-R\$ 18.990.565,48 C

Portanto, analisando a escrituração 2018 do contribuinte, juntada aos autos como arquivo não paginável, observa-se que ele fez a exclusão da subvenção para investimento da base de cálculo do imposto de renda correspondente, todavia, sem previamente incluir na receita tributável o correspondente valor. **Em outras palavras, declarou a base de cálculo líquida (sem incluir os valores da subvenção) e novamente se aproveitou dos valores promovendo a exclusão na apuração do Lucro Real e do Resultado Ajustado do AC 2018, ou seja, aproveitou em duplicidade os valores relativos à subvenção para investimentos.**

Vejamos o que previa a IN RFB nº 1770, de 18 de dezembro de 2017:

*Art. 6º-C No caso de lançamentos extemporâneos em ECD que alterem a base de cálculo do IRPJ ou da CSLL da ECF de ano-calendário anterior, a pessoa jurídica deverá efetuar o ajuste por meio de ECF retificadora relativa ao respectivo ano-calendário, mediante adições ou exclusões ao lucro líquido, ainda que a ECD recuperada na ECF retificada não tenha sido alterada. (g.n.)*

Por conseguinte, não procede a alegação do contribuinte que promoveu a devida correção informando ajuste de exercício anterior na ECF 2019. Ora,

percebido o eventual equívoco na escrituração de 2018, cabia ao contribuinte, retificar a ECF do período correspondente ao fato gerador alegado, reconhecendo a receita para poder se valer da respectiva exclusão e assim, gozar regularmente do benefício da não tributação sobre os valores da subvenção para investimento.

A par dos erros cometidos pelo atuado, analisando o lançamento, conclui-se que foi reconhecido o direito à não tributação sobre as subvenções para investimento (objeto do mandado de segurança) uma vez que a receita informada já estava líquida dos valores da subvenção, o lançamento se refere apenas à glosa de uma exclusão indevida na apuração do IRPJ que corresponderia ao aproveitamento em duplicidade dos valores não tributáveis da subvenção.

### 9 ANO-CALENDÁRIO 2019 (AC 2019): DESPESA FICTÍCIA A TÍTULO DE ICMS

No ano calendário 2019 o contribuinte reconheceu a receita correspondente às subvenções para investimento no valor de R\$ 30.365.524,17 e promoveu a devida exclusão do mesmo valor na apuração do Lucro Real e do Resultado Ajustado. Esta é a forma correta de se valer da não tributação dos valores auferidos a título de subvenções para investimento. Um lançamento anula os efeitos do outro e assim se obtém o efeito da não tributação sobre a subvenção:

3.01.01.05	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	R\$ 38.390.503,75
3.01.01.05.01	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	R\$ 38.390.503,75
3.01.01.05.01.01	Variações Cambiais Ativas	R\$ 143.126,76
3.01.01.05.01.02	Ganhos Auferidos no Mercado de Renda Variável, exceto Day-Trade	R\$ 1.026.755,71
3.01.01.05.01.03	Ganhos em Operações Day-Trade	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.04	Receitas de Juros sobre o Capital Próprio	R\$ 16.331,73
3.01.01.05.01.05	Outras Receitas Financeiras	R\$ 2.056.611,76
3.01.01.05.01.06	Resultados Positivos em Participações Societárias Avaliadas pelo Método de Equivalência Patrimonial	R\$ 1.034,61
3.01.01.05.01.07	Resultados Positivos em SCP Avaliadas pelo Método de Equivalência Patrimonial	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.08	Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.09	Reversão das Perdas Estimadas Decorrentes de Teste de Recuperabilidade (Impairment)	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.10	Reversão dos Saldos das Provisões	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.11	Prêmios Recebidos na Emissão de Debêntures	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.12	Doações e Subvenções para Custeio ou Operações	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.13	Doações e Subvenções para Investimentos	R\$ 30.365.524,18

LALUR - Parte B			
Nome Empresarial:	SEMENTES SÃO FRANCISCO LTDA		
Período da Escrituração:	01/01/2019 a 31/12/2019	CNPJ:	09.022.330/0001-52 SCP:
Período de Apuração:	A00 - Anual		
Código/Descrição da Conta:	106	Exclusão das Receitas de subvenção de Investimento decorrentes de benefícios	
Histórico	Débito	Crédito	Saldo
(-) Outras exclusões - com indicador de	R\$ 0,00	R\$ 30.365.524,17	-R\$ 49.356.089,65 C

Ocorre que além destes lançamentos, o atuado também contabilizou uma despesa com ICMS no valor de R\$ 30.365.524,18 que seria relativa às operações acobertadas pela subvenção para investimentos e que foi utilizada como dedução das receitas tributáveis, conseqüentemente afetando o lucro real e o resultado ajustado:

Vemos no Razão que a conta 4160 (juntada aos autos como arquivo não paginável) referente à despesa de ICMS até então com saldo de R\$ 88.458,04 recebe lançamentos em 31/12/2019 exatamente no valor das subvenções para investimento, R\$ 30.365.524,18, totalizando ao final do ano uma despesa de ICMS de R\$ 30.453.982,22:

31/12/2019	4160	icms	D	87.13	88.458.04	D	Débito de ICMS aNota Fiscal Venda n. "NUM - Cl. ( "NUM 1"ALF Débito de ICMS
31/12/2019	2940	icms a receber	C	87.13	88.458.04	D	Débito de ICMS aNota Fiscal Venda n. "NUM - Cl. ( "NUM 1"ALF Débito de ICMS
31/12/2019	4160	icms	D	534.967,86	623.425,90	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	2940	icms a receber	C	534.967,86	623.425,90	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	4160	icms	D	77.510,85	700.936,75	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	2940	icms a receber	C	77.510,85	700.936,75	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	4160	icms	D	612.455,61	1.313.392,36	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	2940	icms a receber	C	612.455,61	1.313.392,36	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	4160	icms	D	158.231,57	1.471.623,93	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	2940	icms a receber	C	158.231,57	1.471.623,93	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	4160	icms	D	60.546,96	1.532.170,89	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	2940	icms a receber	C	60.546,96	1.532.170,89	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	4160	icms	D	567.988,43	2.100.159,32	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	2940	icms a receber	C	567.988,43	2.100.159,32	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	4160	icms	D	1.046.520,38	3.146.679,70	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	2940	icms a receber	C	1.046.520,38	3.146.679,70	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	4160	icms	D	559.971,52	3.697.651,22	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	2940	icms a receber	C	559.971,52	3.697.651,22	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	4160	icms	D	15.817.116,71	19.514.767,93	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	2940	icms a receber	C	15.817.116,71	19.514.767,93	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	4160	icms	D	8.991.899,62	28.506.577,55	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	2940	icms a receber	C	8.991.899,62	28.506.577,55	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	4160	icms	D	761.822,12	29.268.399,67	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	2940	icms a receber	C	761.822,12	29.268.399,67	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	4160	icms	D	1.185.582,55	30.453.982,22	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.
31/12/2019	2940	icms a receber	C	1.185.582,55	30.453.982,22	D	Passivo e despesa de ICMS sobre Vendas na forma do item 38E do CPC 07.

Observe-se que esta despesa de ICMS indevidamente inflada pela subvenção para investimento é levada para a demonstração do resultado do exercício como dedução na apuração do lucro tributável:

Demonstração do Resultado do Exercício - Contas Contábeis			
Nome Empresarial:	SEMENTES SÃO FRANCISCO LTDA		
Período da Escrituração:	01/01/2019 a 31/12/2019	CNPJ:	09.022.330/0001-52 SCP:
Período de Apuração:	A00 - Anual		
Conta Contábil	Centro de Custo	Descrição	Saldo
4140		DEDUÇÕES DE VENDAS	R\$ (8.158.582,53)
4150		IMPOSTOS	R\$ (121.095,65)
4160		icms	R\$ (30.453.982,22)
4161		Receita de Subvenção Governamental	R\$ 30.365.524,18

Portanto, o valor de R\$ 30.365.524,18 relativo às subvenções para investimento foi utilizado em duplicidade para reduzir a base tributável, uma como exclusão e outra como despesa dedutível.

Conclui-se que foi reconhecido o direito à não tributação sobre as subvenções para investimento uma vez que a receita informada da subvenção foi anulada pela exclusão de igual valor na apuração do lucro real e do resultado ajustado, procedimento que foi aceito pela fiscalização”.

Dessa forma, como concluiu a autoridade julgadora de primeira instância, parte do lançamento de ofício se refere à glosa de uma despesa inexistente de ICMS (afastado pela subvenção) que implicaria o aproveitamento em duplicidade dos valores não tributáveis já objeto de exclusão no cálculo do resultado/lucro.

**Assim, o lançamento de ofício nessa parte deve ser mantido.**

## **II-2. DAS DESPESAS NÃO COMPROVADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO – ROYALTIES RECONHECIDOS EM DECORRÊNCIA DO LICENCIAMENTO DE EXPLORAÇÃO DE CULTIVARES (GERMOPLASMA)**

Em relação à dedução indevida na apuração do lucro líquido de despesas não comprovadas a título de royalties em decorrência do licenciamento de uso de cultivares (germoplasma) no montante de R\$ 2.580.691,86 (base de cálculo para exigência do IRPJ e da CSLL), sendo o valor de R\$ 1.359.680,52 em 2018 e R\$ 1.221.011,34 em 2019, a Recorrente alega que não merece prosperar ante os documentos comprobatórios apresentados no curso da fiscalização e em sede de Impugnação pela Recorrente

Entretando, entendo que a Recorrente não tem razão em seu pleito no que tange à dedução das despesas com royalties declaradas ante a ausência de comprovação de sua relação contratual com os seguintes fornecedores: MONSOY LTDA; D&PL BRASIL LTDA; INTELLICROPS SEMENTES LTDA.

Ora, consoante consignado no Relatório Fiscal (e-fls. 46-48), a Recorrente não se desincumbiu de seu ônus probatório quando devidamente intimada durante a execução do procedimento fiscal, não apresentou cópia de instrumentos contratuais firmados com as referidas pessoas jurídicas, de modo a justificar as despesas registradas a título de royalties devidos em decorrência do licenciamento de exploração de cultivares.

Segue excerto do Relatório Fiscal:

IV.1 – Royalties reconhecidos em decorrência do licenciamento de exploração de cultivares (germoplasma)

IV.1.1 – Instrumentos contratuais firmados pelo sócio administrador

26. Durante a execução do procedimento fiscal, para justificar as despesas registradas a título de royalties devidos em decorrência do licenciamento de exploração de cultivares, a Fiscalizada apresentou cópia de instrumentos contratuais firmados com as pessoas jurídicas listadas abaixo (na condição de licenciadoras), entretanto dos referidos documentos constam como licenciado o sócio administrador “PAUL HENRI MADELAINE MARIA AERNOUDTS”:

I) MONSOY LTDA;

II) D&PL BRASIL LTDA;

III) INTELLICROPS SEMENTES LTDA.

27. Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 02, foi novamente solicitada a cópia dos contratos firmados com as pessoas jurídicas relacionadas acima (na condição de licenciadoras) e a Contribuinte (SEMENTES SÃO FRANCISCO LTDA), na condição de licenciada.

28. Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 02, a Fiscalizada não apresentou a documentação solicitada e requereu o desentranhamento da cópia dos instrumentos contratuais dos quais consta como parte o sócio administrador da SEMENTES SÃO FRANCISCO LTDA, por ter sido apresentada por equívoco.

29. Diante do exposto neste item “IV.1.1”, os seguintes valores de despesas registradas a título de royalties devidos em decorrência do licenciamento de exploração de cultivares devem ser glosados (na apuração do lucro líquido), por falta de comprovação:

Pessoa Jurídica Beneficiária dos Pgtos	Data	Valor (R\$)
MONSOY LTDA	17/12/2018	999.737,76
	18/07/2019	824,82
	14/08/2019	48,28
D&PL BRASIL LTDA	04/02/2019	19.740,00
	11/12/2019	644.833,28
INTELLICROPS SEMENTES LTDA	11/12/2019	39.540,16

Observação: os valores relacionados na tabela acima foram lançados como despesas na Conta nº 5160 – Royalties (AC 2018) e na Conta nº 5160 – Royalties – Germoplasma (AC 2019).

#### IV.1.2 – Documentação não apresentada

30. Consoante narrado no tópico I acima (DOS TERMOS E DAS INTIMAÇÕES), com o objetivo de dar amparo às despesas registradas a título de royalties devidos em decorrência do licenciamento de exploração de cultivares, foi solicitada cópia dos instrumentos contratuais firmados pela Contribuinte e as seguintes pessoas jurídicas:

- I) SEEDCORP HO PRODUCAO E COMERCIALIZACAO DE SEMENTES S/A;
- II) PL PESQUISA E PRODUCAO DE SEMENTES LTDA.

31. Da documentação apresentada pela Fiscalizada para justificar as despesas registradas e os consequentes valores devidos às pessoas jurídicas listadas acima, não consta a cópia dos respectivos instrumentos contratuais.

32. Com relação à SEEDCORP HO PRODUCAO E COMERCIALIZACAO DE SEMENTES S/A, foi apresentada apenas um recibo firmado pela Empresa (folha nº 683), no qual é especificado que os royalties são relativos às seguintes cultivares:

- I) 8473 RSF;
- II) 73170 RSF IPRO.

33. A detentora das cultivares relacionadas acima é a GDM GENÉTICA DO BRASIL S/A, inscrita no CNPJ sob o nº 07.007.165/0001-34. E não consta dos autos qualquer documento que autorize a SEEDCORP HO PRODUCAO E COMERCIALIZACAO DE SEMENTES S/A a conceder licenciamento do direito de exploração das mencionadas cultivares. Portanto é irregular deduzir, a título de royalties devidos em decorrência do licenciamento de exploração de cultivares, o valor constante do recibo firmado pela SEEDCORP.

34. Com relação à PL PESQUISA E PRODUCAO DE SEMENTES LTDA, a Contribuinte informa que a Empresa foi incorporada pela BASF S/A. De acordo com consulta no Sistema informatizado da RFB, a PL PESQUISA E PRODUCAO DE SEMENTES LTDA foi incorporada pela BASF S/A em junho de 2019.

35. Da análise da documentação apresentada (folhas nos 684 a 691), observa-se que a cópia do instrumento contratual, cujo objeto é o licenciamento de exploração de cultivar, não foi juntada. Portanto é irregular deduzir, a título de royalties devidos em decorrência do licenciamento de exploração de cultivares, valores supostamente incorridos e amparados em contrato firmado entre a Contribuinte e a PL PESQUISA E PRODUCAO DE SEMENTES LTDA (ou BASF S/A).

36. Diante do exposto neste item “IV.1.2”, os seguintes valores de despesas registradas a título de royalties devidos em decorrência do licenciamento de exploração de cultivares devem ser glosados (na apuração do lucro líquido), por falta de comprovação:

Pessoa Jurídica Beneficiária dos Pgtos	Data	Valor (R\$)
SEEDCORP HO PRODUCAO E COMERCIALIZACAO DE SEMENTES S/A	13/08/2018	359.942,76
PL PESQUISA E PRODUCAO DE SEMENTES LTDA	22/04/2019	516.024,80

**Observação:** os valores relacionados na tabela acima foram lançados como despesas na Conta nº 5160 – Royalties (AC 2018) e na Conta nº 5160 – Royalties – Germoplasma (AC 2019).

Logo, deve prevalecer decisão de piso nesse tocante, cujos termos transcrevo e adoto em complemento às minhas razões de decidir:

“A autuada foi intimada e não comprovou sua relação contratual relativa às despesas com royalties declaradas em relação às seguintes fornecedoras:

MONSOY LTDA;

D&PL BRASIL LTDA;

INTELLICROPS SEMENTES LTDA

Os documentos apresentados à fiscalização indicam como licenciado o sócio administrador “PAUL HENRI MADELAINE MARIA AERNOUDTS” (fls. 438, 460 e 478). Não foram apresentados elementos adicionais que comprovassem tais despesas em nome da autuada, portanto, deve ser mantida a glosa.

Com relação às despesas com royalties eventualmente pagos à SEEDCORP HO PRODUCAO E COMERCIALIZACAO DE SEMENTES S/A a fiscalização comprovou que tal empresa não tem autorização para licenciar o uso de cultivar (germoplasma), o que a impugnante confirma à fl. 922. Esta afirma que a SEEDCORP apenas intermediou a aquisição junto à detentora de tecnologia GDM Genética do Brasil S/A (GDM), empresa licenciadora, tudo comprovado pelo documento de fl. 683.

Ocorre que o documento de fl. 683 firmado entre a SEEDCORP e a autuada não tem força probatória perante terceiros. Verifique-se que o Código Civil se manifesta acerca de meras declarações assinadas, cujo valor probante só se impõe aos próprios signatários:

Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Não há nenhuma manifestação da GDM, empresa licenciadora, sobre a autorização para sublicenciamento pela SEEDCORP nem de autorização concedida à fiscalizada pela detentora do direito para uso da tecnologia. Sendo inexistente nos autos qualquer documento comprobatório da despesa realizada junto à detentora do direito (GDM), por conseguinte, não há que se falar na dedução pelo pagamento de royalties.

A seguir, a Impugnante busca comprovar a regularidade das operações com a PL PESQUISA E PRODUCAO DE SEMENTES LTDA na medida em que a BASF é detentora de todos os direitos e deveres da empresa incorporada em 30/06/2019.

É incontroversa a incorporação da PL Pesquisas pela BASF, verifico, todavia, que o contribuinte juntou como prova às fls. 684-690, apenas as notas de débitos (desacompanhadas dos comprovantes de pagamento) e cópias de e-mails de emissão da BASF e à fl. 691 uma declaração do banco Itaú sobre a titularidade de conta bancária da PL Pesquisa.

Não foi apresentada a cópia do instrumento contratual, cujo objeto é o licenciamento de exploração de cultivar, embora reiteradamente solicitada pela fiscalização.

Portanto, pela carência de elementos que efetivamente comprovem o vínculo contratual, entre a Recorrente e a PL PESQUISA E PRODUCAO DE SEMENTES LTDA ou com sua sucessora BASF S/A, bem como, a ocorrência efetiva da despesa, concordo que é irregular deduzir, a título de royalties devidos em decorrência do licenciamento de exploração de cultivares.

Em relação a esse ponto, nego provimento ao recurso voluntário.

### **II-3. Royalties de Tecnologia Intacta. Inaplicabilidade da Exigência de Averbação do Contrato de Licenciamento de Uso da Tecnologia Intacta Junto ao INPI.**

Conforme já mencionado, parte das despesas incorridas a título de royalties nos anos-calendário 2018 e 2019 aludem a ao contrato de uso de tecnologia Intacta.

De acordo com o acórdão de piso, a despesa com royalties, eferentes à tecnologia Intacta, somente se torna dedutível a partir da averbação do contrato junto ao INPI podendo retroagir somente até a data de protocolo do pedido de registro. Assim, uma vez ausente a averbação do contrato de licenciamento perante o INPI, deve ser mantida a glosa de despesas com royalties referentes à tecnologia Intacta.

Sobre a questão, segue excerto da decisão de piso:

“(…)

6. DAS DESPESAS NÃO COMPROVADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO – ROYALTIES RECONHECIDOS EM DECORRÊNCIA DO LICENCIAMENTO DE EXPLORAÇÃO DA TECNOLOGIA INTACTA

Como visto o litígio se prende, único e exclusivamente, no registro do contrato junto ao INPI, já que não foram aplicados limites percentuais de dedução também previstos nas normas de regência.

A priori é importante destacar alguns esclarecimentos prestados pela MONSANTO detentora da patente sobre a Tecnologia Intacta em resposta à intimação da fiscalização (anexado aos autos como arquivo não-paginável):

A Tecnologia Intacta é de propriedade da Monsanto Technology LLC, sendo a Monsanto do Brasil Ltda. ("Monsanto") a licenciada com direito exclusivo de sublicenciamento dessa Tecnologia no Brasil.

A Tecnologia Intacta está protegida por patente devidamente concedida pelo INPI, assim como por outros direitos de propriedade intelectual, que vão além da proteção patentária.

(...)

Todos esses outros direitos também são protegidos no âmbito da Lei nº 9.279/1996 e demais normas correlatas, por exemplo, a título de informações confidenciais e segredos de indústria e comércio, sendo sua utilização não autorizada considerada crime de concorrência desleal, nos termos do art. 195, incisos XI e XII do referido diploma.

Por sua vez o CONTRATO DE LICENCIAMENTO DA TECNOLOGIA INTACTA RR2 PRO (fls.89 e ss.) assim previa:

Considerando que o Produtor de Sementes tem interesse em ser autorizado pela Monsanto a produzir sementes de soja contendo a Tecnologia Intacta RR2 PROT" e comercializar as sementes certificadas contendo a Tecnologia Intacta RR2 PROTM, bem como ter a faculdade de licenciar sementes reservadas contendo a Tecnologia Intacta RR2 PROTM, nos termos definidos neste Contrato;

(...)

"Royalty de Multiplicação" significa o valor (R\$/ha inscrito no MAPA) devido em favor da Monsanto por cada hectare inscrito no MAPA para produção de Sementes Certificadas Intacta (nas categorias de sementes subsequentes à categoria "genética", tais como definidas no Decreto Federal 5.153/04) pelo Produtor de Sementes, ainda que este último efetue a produção, total ou parcialmente, através de cooperantes. Este valor será definido anualmente pela Monsanto e formalizado através da assinatura do respectivo Termo de Licenciamento.

(...)

CLAÚSULA 2

OBJETO 2.1

O objeto do presente Contrato é estabelecer as condições gerais aplicáveis no Território para que, em caráter não exclusivo, o Produtor de Sementes possa (i) produzir Sementes Certificadas Intacta, (ii) comercializar as Sementes Certificadas Intacta (por ele produzidas/multiplicadas) para um Agricultor Licenciado e/ou um Distribuidor Licenciado, (iii) cobrar os respectivos royalties e remetê-los à Monsanto.

(...)

Direitos sobre a Tecnologia Intacta RR2 PROTM

2.5 O Produtor de Sementes reconhece que os direitos e titularidade da Monsanto e suas Afiliadas, no Brasil e no exterior, com relação à Tecnologia Intacta RR2 PROTM estão protegidos pelos Direitos de Propriedade da Monsanto.

(...)

Valor referente à produção/multiplicação de Sementes Certificadas Intacta

4.1 Em contraprestação ao licenciamento da Tecnologia Intacta RR2 PROTM para a produção de Sementes Certificadas Intacta, o Produtor de Sementes concorda em pagar à Monsanto, a cada safra, um valor em reais por hectare inscrito no MAPA a título de Royalty de Multiplicação conforme estabelecido em cada respectivo Termo de Licenciamento.

Feitos estes registros, observa-se que é pertinente a demonstração do auditor (Relatório Fiscal – fls. 52/56) de que os royalties são devidos em função da exploração de patente de invenção (licenciamento do direito de produzir e comercializar sementes de soja com os eventos transgênicos MON87701 e MON8978).

A autoridade lançadora não aceitou a despesa como dedutível fundamentada no art.365 do RIR/2018 (Decreto 9580/2018)-(...)

§ 3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties por exploração ou cessão de patentes ou por uso ou cessão de marcas, e 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 ato ou do contrato no INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma estabelecida na Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996 ( Lei nº 4.131, de 1962, art. 12 ). (g.n.) – (...)

A formalidade determinada no § 3º, do artigo 365 do RIR/2018, para dedutibilidade das despesas com royalties, coaduna-se com as disposições legais acima, que preveem como condição para dedução não apenas a comprovação das despesas como também o registro do contrato no País.

Ademais, a Lei nº 9.279, de 1996, que regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial, não dispensa tal registro para fins de dedutibilidade. O artigo 140 da Lei determina que o contrato deverá ser averbado no INPI para que produza efeitos em relação a terceiros: (...)

Já a dispensa de averbação no INPI, prevista no § 2º acima, tem por objetivo exclusivamente a aceitação dos documentos emitidos pelo licenciado como prova de uso, no caso em que se pretenda requerer a caducidade da patente. Ou seja, não afasta a averbação como requisito para produção de efeitos perante terceiros, como o Fisco, prevista no caput do artigo.

A propósito, a competência do INPI para registro dos contratos de royalties encontra-se no artigo 211 da Lei nº 9.279, de 1996:

Art. 211. O INPI fará o registro dos contratos que impliquem transferência de tecnologia, contratos de franquia e similares para produzirem efeitos em relação a terceiros.

Parágrafo único. A decisão relativa aos pedidos de registro de contratos de que trata este artigo será proferida no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data do pedido de registro.

E mais claro ainda se torna o tema ao vermos a ementa da Solução de Consulta Cosit nº 146 de 8 de junho de 2015 que assim dispõe:

#### DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM ROYALTIES

São dedutíveis as despesas com royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes correspondentes ao período de tramitação do processo de averbação no INPI do contrato respectivo. Esse período, portanto retroage somente até a data do protocolo do pedido de averbação, sendo vedada a dedução fiscal dessas despesas quando incorridas em período anterior a essa data”.

Portanto, de acordo com o acórdão recorrido, como não houve averbação do contrato de licenciamento perante o INPI, deve ser mantida a glosa de despesas com royalties referentes à tecnologia Intacta. De fato, é notório que a motivação fiscal do lançamento se deveu 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).

Todavia, a legislação posterior, reproduzida adiante 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)**

Vê-se que o caráter interpretativo da norma não foi simplesmente aplicado sobre a lei revogatória para estender seu alcance a fatos geradores anteriores, mas sim para, especificamente em relação a empresas como a Recorrente, estabelecer que os limites estabelecidos na legislação revogada jamais se aplicaram.

Inclusive, em processo (nº 17095.721838/2021-64) com discussão análoga a ora debatida (Recorrente: SEMENTES GOIÁS LTDA.), este Tribunal (Turma 1202) prolatou decisão nesse preciso sentido, cuja ementa segue transcrita:

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 nº 1202-001.323, Relator: Leonardo de Andrade Couto, Data: 12 de junho de 2024)

Do voto condutor do referido acórdão, pinça-se o trecho a seguir reproduzido:

“(…)

Do até aqui exposto, o procedimento fiscal estaria, em tese, correto pois o pagamento de royalties submeter-se-ia aos limites nos termos apurados pelo Fisco. Entretanto, circunstâncias supervenientes impactam diretamente a análise da questão.

Em 14/06/2023 foi editada a Lei nº 14.596 que estabeleceu em seu art. 46 (destaque acrescido):

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. Particularmente, o 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. Revogado o dispositivo legal, a Portaria em questão não tem mais fundamentação jurídica.

Por outro lado, considerando que houve determinação expressa para que a revogação tivesse efeitos a partir de 01/01/2024 caberia questionar sua aplicação a fatos geradores anteriores, como é o presente caso.

A Lei nº 14.689, de 20/09/2023, resolveu a questão taxativamente trazendo alteração no art. 13, da Lei nº 9.249/95 (destaques acrescidos):

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)

**Na mesma toada, esse Tribunal já tinha decidido:**

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

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

DESPEAS. ROYALTIES. ATIVIDADE ESPECÍFICA. DISPENSA DE REGISTROS. 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. (Lei nº 14.689, de 2023). (...) – (Acórdão nº 1401-006.950, Relator: Cláudio de Andrade Camerano, Data da Sessão: 13 de maio de 2024)

Outrossim, em que pese o disposto no art. 11 da Lei nº 14.689/2023, que acrescentou o §3º ao art. 13 da Lei nº 9.249/95, ter encerrado a discussão acerca da aplicação do limite legal de dedutibilidade de royalties e da exigência de averbação dos contratos junto ao INPI, nos casos de exploração ou uso de tecnologia de transgenia ou de licença de cultivares por pessoa jurídica que atua na multiplicação de sementes, ***vale reforçar que o contrato firmado com a Monsanto para licenciamento da tecnologia Intacta não se refere à exploração de patente de invenção, referenciada no caput do artigo 365 do RIR/2018 supra, mas sim licença de uso de tecnologia, como bem fundamentado pela Recorrente em sede recursal. Logo, não se falar os limites à dedutibilidade aplicados pela autoridade fiscal.***

Portanto, ainda que não houvesse a expressa dispensa da aplicação dos limites de dedutibilidade de royalties e da averbação dos contratos junto ao INPI, prevista no §3º do art. 13 da Lei nº 9.249/95 (inserido pelo art. 11 da Lei nº 14.689/2023), o contrato firmado com a Monsanto para licenciamento da tecnologia Intacta não se refere à exploração de patente de invenção, referenciada no caput do artigo 365 do RIR/2018, mas sim licença de uso de tecnologia. O direito sobre a patente (propriedade industrial) está segregado do direito sobre a cultivar (proteção *sui generis*), isso porque há lei específica que dispõe sobre cada um.

Nesse contexto, a lei que trata da patente de invenção (Lei nº 9.279/1996), que regula os direitos e obrigações referente à propriedade industrial. O patenteamento de microrganismos transgênicos, e no que se refere às variedades de sementes e plantas – fruto, igualmente, do trabalho intelectual do homem, envolvendo, da mesma forma, desenvolvimento, pesquisa e inovação – passaram a receber a proteção pela Lei de Proteção de Cultivar, nos termos da Lei de Cultivares nº 9.456/1997. E, ainda, é importante esclarecer que em uma cultivar (germoplasma) pode conter outras proteções concomitantes.

A tecnologia Intacta, disposta contratualmente à **Recorrente** envolve diversos direitos de propriedade da Monsanto entre eles: know-how, marcas, tecnologia patenteada e não patenteada, segredos de negócios etc., conforme estipulado no contrato e confirmado na diligência que a d. Fiscalização realizou junto a Monsanto (e-*fls.* 239/245). Deve-se, pois, notar a distinção entre uso e exploração com as consequências para fins tributários. De fato, é cristalino que a Recorrente paga a Monsanto royalties pelo conjunto de direitos de propriedade da Monsanto, denominado contratualmente como uso de tecnologia Intacta.

Esclareça-se que a Recorrente exerce, na cadeia produtiva o papel de multiplicador de sementes autorizado, por meio de contratos de licenciamento de uso das cultivares e uso da tecnologia Intacta RR2 PRO, a multiplicar e comercializar as sementes certificadas. Ou seja, a questão refere-se ao uso da tecnologia Intacta e não pela exploração da patente de invenção (como ocorreu na etapa anterior da cadeia produtiva), devido ao simples fato de o produtor de semente ser um mero multiplicador da semente matriz, que já contém a biotecnologia Intacta inserida na cultivar (germoplasma).

Não existe, assim, dúvida de que os *royalties* pagos pela Recorrente decorrentes dos contratos de licenciamento de uso de cultivar (germoplasma) e de uso de tecnologia Intacta não tratam de exploração de patentes de invenção, e, portanto, não implicam em transferência de tecnologia e muito menos se enquadram como contratos de franquia e similares. Desse modo podem ser deduzidos integralmente na apuração do lucro real. contratos de licenciamento de uso de biotecnologia (tecnologia Intacta) não são contratos de exploração de patente de invenção.

No caso concreto, a partir da leitura do caput do artigo 365 do RIR/2018, supramencionado, pode-se concluir que não se aplica o limite de dedução fiscal para os royalties de cultivares e de uso de tecnologia, mas apenas, e tão somente, aos royalties pagos “pela exploração de patentes de invenção ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante”.

Ademais, como já dito e reforçado pela publicação da Lei nº 14.689/2023, vale dizer que os dispêndios com royalties pagos pela Recorrente compõem o custo do produto sendo, sem dúvida, necessários e indispensáveis para a manutenção da atividade empresarial, nos termos dos artigos 302, 311 e 312 do RIR/2018 (antigos artigos 290, 299 e 300 do RIR/1999). Já em relação à

composição do custo do produto, conforme o disposto no artigo 311 do RIR/2018, para que uma despesa possa ser considerada dedutível, deve, cumulativamente:

- (a) ser necessária ao exercício da atividade da empresa e
- (b) prestar-se à manutenção da fonte produtora.

Consequentemente, diante da essencialidade dos *royalties* na produção das sementes certificadas, estes dispêndios inserem-se no conceito jurisprudencial de “**insumos**”, devendo, assim, serem considerados custos dentro da cadeia produtiva.

Em síntese, **é totalmente descabida a glosa das deduções** na apuração do Lucro Real, **a título de royalties** em decorrência do licenciamento de uso da tecnologia Intacta, no montante de R\$ 69.285.212,80 (base de cálculo para exigência do IRPJ), vez ser inaplicável a exigência de registro dos contratos, com base nos fundamentos expostos.

Destarte, ser cancela a glosa de despesas com royalties referentes à tecnologia Intacta.

### **II-3. CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO**

O acórdão de piso concluiu que não há impedimento à exigência da multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL concomitantemente com a multa de ofício por falta de pagamento do tributo. A Recorrente discordou apresentando seus fundamentos.

Trata-se de matéria bastante conhecida e controversa neste tribunal administrativo nos fatos geradores ocorridos após 2007, e que geralmente possui resultado dividido tanto nas câmaras baixas, como na câmara superior de recursos fiscais.

Quanto ao tema, inicialmente entendo que o racional da Súmula CARF nº 105 permanece aplicável mesmo após a alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007, eis que esta modificou apenas o texto normativo, em nada alterando quanto à norma jurídica subjacente.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e alterou a posição do dispositivo que prevê a aplicação da multa isolada, a circunstância de penalizar duplamente contribuinte permaneceu incólume, razão pela qual súmula deveria ser aplicada ao caso.

Outrossim, superando-se a questão acerca da aplicabilidade da súmula, tenho firmado posicionamento no sentido de que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual. Isso porque sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Como se sabe, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trata da mesma penalidade, mas porque quando uma conduta passível de punição faz parte da etapa preparatória para outra conduta também punível, deve-se punir apenas o ilícito-fim, haja vista que uma conduta absorve a outra. Aplicável, portanto, ao caso, o princípio da consunção.

Frisa-se que a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, afinal cada conduta refere-se ao descumprimento de deveres distintos.

Assim, não há qualquer ilegalidade na cobrança isolada da multa por falta de recolhimento das estimativa.

A problemática surge quando da cobrança simultânea das multas (uma à razão de 50% sobre a estimativa não recolhida, e a outra à razão de 75% do valor do ajuste anual devido), haja vista que, conforme já dito, uma conduta é preparatória da outra.

Quanto à aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício, é questão superada pelo advento da Súmula CARF nº 108 de Enunciado:

*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Consequentemente, quanto a este tópico, em meu sentir devem ser canceladas as multas isoladas da presente exigência, quando cumuladas com a multa de ofício.

Ademais, no que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional).

Em tempo, o Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”.

Por fim, atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do

Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar a preliminar de suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar:

- a) a parcela do lançamento alusiva à glosa de despesas com royalties referentes à tecnologia Intacta, e,
- b) as multas isoladas da presente exigência, quando cumuladas com a multa de ofício.

*Assinado Digitalmente*

**Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**