



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



<b>PROCESSO</b>	<b>17095.721838/2021-64</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1202-001.323 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SEMENTES GOIÁS LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**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**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 12 de junho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo de Andrade Couto** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Maurício Novaes Ferreira, Marcelo José Luz de Macedo, André Luiz Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Leonardo de Andrade Couto (Presidente e Relator).

## RELATÓRIO

Trata o presente de Autos de Infração para cobrança do IRPJ no montante original de R\$ 14.503.662,99; aí incluídos juros de mora e multa proporcional no percentual de 75%; e cobrança de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas no montante de R\$ 205.577,52.

No entendimento da autoridade lançadora, o sujeito passivo teria deduzido a maior despesas de royalties acima do limite estabelecido pela Portaria MF nº 430/58 conforme descrição dos fatos:

A dedutibilidade das quantias devidas a título de royalties e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante era regulada pelo art. 355 do RIR/1999 (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), que rezava que os percentuais admitidos para dedução poderiam ser estabelecidos ou revistos pelo Ministro de Estado da Fazenda.

Ainda vige a Portaria MF nº 436, de 30/12/1958, que elenca diversas atividades e os percentuais admitidos.

Como a atividade desempenhada pelo contribuinte ocasionou as despesas em tela – produção e venda de sementes – não está contemplada nos itens da portaria acima, incide a regra de seu item ‘f’, in verbis:

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

Tendo em vista que a empresa não fez tal solicitação (resposta de 27/01/2021 ao TIF nº 4), ela fica sujeita ao percentual disposto no item ‘a’, II, da portaria mencionada, que estabelece o coeficiente de 1% (um por cento) da receita líquida.

Como a receita líquida do contribuinte no ano de 2017 foi de R\$ 202.394.104,58, o limite de 1% resulta em R\$ 2.023.941,05.

Portanto, o valor das despesas em tela (R\$ 32.485.821,87) supera o limite acima (R\$ 2.023.941,05) em R\$ 30.461.880,82, o qual será glosado da apuração do lucro tributável pelo IRPJ, o que acarreta o lançamento do tributo e multa, conforme demonstrativos em anexo.

Em relação à imputação da multa isolada, segundo o Fisco, decorre da indevida redução da base de cálculo do tributo devido a título de estimativa ocorrida em setembro/2017,

justamente pelas despesas de royalties e assistência técnica não terem obedecido ao limite normativo.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo apresentou impugnação iniciando pela explicação sobre o setor de tecnologia da soja transgênica, em apertada síntese:

- O setor de tecnologia de soja transgênica é extremamente concentrado, sendo que a impugnante está sujeita às regras e condições impostas pela empresa detentora da tecnologia, que é dominante do mercado. É exigido da impugnante cobrar e repassar os royalties.

- Há uma diferença entre patentes e cultivar. Os contratos com as empresas MONSOY, GDM, NIDERA, CEI e BAYER são regidos pela Lei de Cultivares (Lei nº 9.456/97), porquanto dizem respeito ao uso, obviamente, de cultivares. Ao contrário, os royalties devidos pelos produtores rurais de soja pelo uso da tecnologia de transgenia (pagos à MONSANTO) são regidos pela Lei de Propriedade Industrial (Lei nº 9.279/96).

- A impugnante não é devedora de royalties, até porque não é beneficiária da tecnologia de transgenia. Os valores por ela enviados à detentora da tecnologia (MONSANTO) a título de repasse de royalties são devidos pelo produtor rural de soja (agricultor). A impugnante funciona como cobradora ("cobrar os respectivos royalties e remetê-los à MONSANTO" - cláusulas 2.1 e 2.4 do contrato).

- Ao ser cobradora (e fiscal), recebe remuneração pelo serviço prestado, conforme contrato e notas fiscais.

- A impugnante sequer poderia ser devedora de royalties, uma vez que não possui nenhum campo inscrito no MAPA (ou seja, não produz).

- O pagamento efetuado pela impugnante é apenas e tão somente pelo uso do germoplasma. Todavia, este pagamento sequer pode receber a caracterização de royalties, estando submetido à regramento específico (Lei de Cultivares).

E seguida, sustenta:

- a preliminar de nulidade pela não apreciação de todas as razões que justificam a dedutibilidade dos pagamentos às empresas Monsoy, GDM, Nidera, CEI e Bayer;

- a improcedência da aplicação da limitação em relação ao pagamento de cultivares, pois não se trata de royalties;

- Os valores pagos à Monsanto representam mero repasse de royalties devidos por terceiro;

- A aplicação da Solução de Consulta Cosit nº 64/2021 que sujeita ao limite de dedução apenas as despesas de royalties pela exploração de patentes de invenção ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio e as importâncias vasas por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante; o que não é o caso;

- Subsidiariamente, a inexistência de transferência de tecnologia, a restrição de dedutibilidade apenas às remessas ao exterior e a ofensa ao conceito de renda pela ilegalidade da Portaria MF nº 436/58; e:

- Impossibilidade de cobrança da multa isolada após o encerramento do período de apuração e concomitantemente com a multa de ofício de 75%; e:

- Não incidência de juros sobre a multa de ofício

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 prolatou o Acórdão 108-021.068 pelo qual negou provimento integralmente à impugnação. A autoridade julgadora de primeira instância entendeu, em resumo, que o contrato de licenciamento de tecnologia firmado com a Monsanto previu dois tipos de royalties: “royalty sobre sementes” e “royalty sobre multiplicação” sendo que esse último seria de obrigação da impugnante e, portanto, sujeito ao limite de dedução. Aduz que não teria sido demonstrado que os valores deduzidos corresponderiam ao royalty sobre sementes.

Quanto aos royalties sobre o germoplasma, a decisão sustenta que, mesmo regidos pela Lei dos Cultivares, os valores pagos classificam-se como royalties em razão da licença de uso e, portanto, estariam sujeitos ao limite de dedução.

Relativamente à multa isolada, a instância de piso rejeitou a impossibilidade de cobrança após o encerramento do exercício, eis que tal premissa aplica-se à estimativa em si, e não à multa. No que se refere à concomitância, o redator designado para o voto vencedor nessa matéria rejeitou o pleito no entendimento de que seriam duas modalidades punitivas que incidem sobre fatos infracionais distintos, inexistindo dessarte a dupla penalização suscitada.

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância e interpôs recurso voluntário a este Colegiado, ratificando integralmente as razões expedidas na peça impugnatória.

Acrescentou que, em relação à Monsanto, a decisão recorrida teria inovado ao sustentar que representariam “royalties de multiplicação” pois tal questão não foi arguida na autuação. Apresenta razões e documentos onde estaria demonstrado que a integralidade das glosas se refere a “royalties na semente”.

Em momento posterior, a recorrente peticionou nos autos solicitando que o pleito fosse analisado sobre a ótica do art. 11, da Lei nº 14.689/2023, que alterou dispositivo da Lei nº 9.249/95 estabelecendo que os limites de dedutibilidade aplicados pela autoridade lançadora não se aplicariam no caso de pagamentos ou repasses efetuado a empresa não ligada domiciliada no país:

"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)

É o Relatório.

## VOTO

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, Relator.

O recurso é tempestivo, preenche as condições de admissibilidade e dele conheço.

A lide consiste fundamentalmente na avaliação da possibilidade de dedução integral dos valores pagos a título de royalties e duas modalidades: o denominado royalty sobre tecnologia Intacta pagos à empresa Monsanto pelo desenvolvimento da tecnologia da soja transgênica e o royalty sobre germoplasma, pago às empresas que atuam no melhoramento genético para o desenvolvimento das sementes matrizes desse produto.

Em preliminar, a defesa levanta uma preliminar de nulidade da autuação pela não apreciação de todas as razões que justificam a dedutibilidade dos pagamentos às empresas Monsoy, GDM, Nidera, CEI e Bayer. Rejeito, por entender o que se trata de questão de mérito.

Defendeu-se o sujeito passivo em todas as peças recursais sob duas linhas básicas: o royalty pago à Monsanto seria devido pelos produtores de soja - a quem a recorrente vende as sementes aplicadas diretamente no cultivo – cabendo à interessada apenas a função de repassar à Monsanto esses valores que, argui, são recebidos juntamente com o pagamento das sementes. No que se refere ao royalty sobre germoplasma, defende que é regido pela legislação de cultivares e não seria royalty para efeitos tributários; não lhe sendo aplicável as regras de dedutibilidade das normas que regulamentam as patentes.

O procedimento fiscal teve como base os lançamentos contábeis escriturados pela interessada onde estão identificadas as contas referentes aos royalties sobre tecnologia Intacta e royalties sobre germoplasma, exatamente com essa denominação. Cabe ressaltar que são lançamentos confusos e, a meu ver, fora do padrão, principalmente diante das alegações de defesa.

No que se refere ao royalty sobre tecnologia Intacta (pago à Monsanto), sustenta a recorrente que não seria o devedor, cabendo-lhe apenas a função de repassar o valor correspondente recebido dos compradores das sementes juntamente com o montante referente à venda das sementes.

Argumenta o sujeito passivo que a situação sob exame teria características de uma operação de conta alheia. Ora, se assim o fosse, caberia a separação entre o resultado próprio e o da conta alheia. Em termos simplistas, a contabilização do valor recebido na venda da semente deveria se dar pelo lançamento a débito no ativo circulante do montante total recebido e contrapartida a crédito dividido entre receita (valor específico da venda) e passivo frente à Monsanto (valor do royalty) que seria baixado quando efetivado o repasse.

Não foi esse o procedimento. Como já afirmado, os lançamentos não estão precisos em relação ao suscitado pela defesa. Na Descrição dos Fatos do Auto de Infração, a transcrição das contas referentes aos royalties indica lançamentos de mesmo valor a débito e crédito indicando uma suposta “neutralidade” no cômputo desses custos/despesas. Entretanto, tal “neutralidade” cai por terra pelo fato de o custo dos royalties ser ter sido lançado novamente no CPV. A manifestação da autoridade lançadora faz o alerta (destaque acrescido):

(..)

Como mostrado na figura abaixo (contas são as referenciais da ECF), os royalties são levados ao Estoque por meio de uma geração de receitas que acabam por anular as despesas mostradas no item anterior. No entanto, depois de ativados no Estoque, o custo dos royalties é novamente levado à despesa na forma de Custo do Produto Vendido (CPV). O valor levado ao CPV deveria ser equivalente ao da soma das “Receitas” geradas, no entanto, existe uma defasagem no tempo dificultando a identificação do valor exato levado ao CPV.

(...)

Portanto, o valor dos royalties foi deduzido no resultado pela interessada. Se, como defendido pela autuada, os royalties pagos à Monsanto foram efetuados a título de repasse eis que devidos pelos compradores das sementes, não poderiam ter sido levados a resultado e deduzidos em sua totalidade. Caberia a glosa integral dos valores.

Entretanto, duas questões primordiais não podem ser olvidadas: Primeiramente, lembrando que a escrituração das contas não condiz com o alegado, ainda que exista um contrato de serviços com cláusulas na linha defendida pelo sujeito passivo, não foi apresentada alguma nota fiscal referente à venda de sementes com a especificação do valor de venda e do royalty, e explicação da forma como tal documento teria sido contabilizado. Inexistem elementos suficientes nos autos que atestem a natureza de repasse dos valores do royalty pagos à Monsanto.

Além disso, e não menos importante, em sede de julgamento não se pode alterar o critério jurídico do lançamento. O auto de infração foi lavrado considerando que os royalties sobre tecnologia Intacta foram pagos pela interessada à Monsanto e deduzidos, no entendimento da

Fiscalização, em montante superior ao permissivo legal. É sobre tal aspecto que cabe a análise a ser aqui realizada.

No que concerne ao royalty sobre germoplasma, como já mencionado anteriormente, a autuada defende que é regido pela legislação de cultivares e não seria royalty para efeitos tributários; não lhe sendo aplicável as regras de dedutibilidade das normas que regulamentam as patentes.

A argumentação do sujeito passivo vai de encontro à contabilidade da empresa que registra as despesas em questão como royalties sem qualquer diferenciação contábil em relação aos royalties pagos à Monsanto, e admitidos como tal. Além disso, o próprio texto dos contratos de licença para uso dos cultivares estabelece essa classificação:

“I. DAS DEFINIÇÕES 1.1. Para os fins deste contrato, os termos abaixo terão os seguintes significados:

(...)

Royalties - Retribuição a ser paga pelo Licenciado a GDM, exclusivamente em razão da licença de uso da(s) Cultivar(es) Brasmax, nos termos deste contrato. O royalty a qual este contrato dá ensejo jamais se confundirá com qualquer tipo de cobrança por parte da Monsanto por conta da Tecnologia Intacta RR2”.

Em trabalho específico sobre o tema denominado “Royalties para cultivares, legislação e regulação: Uma meta-análise”, (Research, Society and Development, v.10. n.4, e317104142331, 2021), os especialistas Eduardo José de Souza Silva, Renata Silva- Mann e Cristiane Costa Calazans, não fazem a distinção suscitada pela defesa (destaques acrescidos):

(...)

Uma semente geneticamente modificada possui três componentes passíveis de proteção por patentes, o germoplasma vegetal, isto é, a própria semente; as sequências de genes ou características genéticas que resultam em uma mudança específica, e os processos como as ferramentas de pesquisa, necessárias para incorporar a nova característica genética na célula vegetal. As patentes de utilidade pública são criadas sob a lei regular de patentes. No caso de tecnologias geneticamente modificadas patenteadas, a proteção por patente concede ao seu proprietário direito exclusivo de uso da tecnologia, o que permite coletar royalties sempre que a tecnologia é usada. Essa proteção gerou grandes fluxos de receita para soja e canola geneticamente modificadas (Gray et al., 2017).

(....)

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)

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.

De todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário e cancelar integralmente a exigência, por ausência de base legal para imputação de limites de dedutibilidade à dedução dos custos/despesas com royalties em empresas como a recorrente, conforme estabelecido no § 3º do art. 13, da Lei nº 9.249/95, com a redação dada pelo art. 11, da Lei nº 14.689/2023.

Em função dessa decisão fica prejudicada a análise da imputação da multa isolada e dos juros sobre a multa de ofício.

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo de Andrade Couto**

Conselheiro Relator