



Processo nº 17095.721975/2020-18
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1401-006.950 – 1^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária**
Sessão de 13 de maio de 2024
Recorrentes SEEDCORP HO PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE SEMENTES S.A
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2017, 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)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

RECURSO DE OFÍCIO. DECISÃO. NEGAR PROVIMENTO.

A condição para dedutibilidade de despesas de royalties, que torna obrigatória a prévia averbação do contrato de cessão de direito de uso no INPI, prevista no art. 365, § 3º do RIR/2018, embora aplicável ao IRPJ, não é extensível à CSLL, por expressa disposição inserida no Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado), Andressa Paula Senna Lisias e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Por bem relatar o ocorrido nos autos, reproduzo o relatório da decisão recorrida, conforme consta no Acórdão de nº 103-006.476 proferido pela 4^a Turma/DRJ03, em sessão de 28 de setembro de 2021:

[início do relatório da decisão recorrida]

RELATÓRIO

Em 14/12/2020 foram lavrados, pela Delegacia da Receita Federal de Brasília-DF, em desfavor da empresa acima qualificada, autos de infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (e-fls. 13.090 a 13.107) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (e-fls. 13.108 a 13.124), cujos valores, na data da lavratura, seguem destacados.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
IMPOSTO	2917	45.543.910,90
JUROS DE MORA <small>(Calculados até 12/2020)</small>		3.813.477,67
MULTA PROPORCIONAL <small>(Passível de Redução)</small>		34.157.933,16
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO <small>Valor por Extenso</small>		83.515.321,73
OITENTA E TRÊS MILHÕES, QUINHENTOS E QUINZE MIL, TREZENTOS E VINTE E UM REAIS E SETENTA E TRÊS CENTAVOS		

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	2973	16.413.087,92
JUROS DE MORA <small>(Calculados até 12/2020)</small>		1.374.910,00
MULTA PROPORCIONAL <small>(Passível de Redução)</small>		12.309.815,93
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO <small>Valor por Extenso</small>		30.097.813,85
TRINTA MILHÕES, NOVENTA E SETE MIL, OITOCENTOS E TREZE REAIS E OITENTA E CINCO CENTAVOS		

O Termo de Verificação Fiscal – TVF (e-fls. 13.125 a 13.147), parte integrante dos autos de infração, esclarece as acusações contra a fiscalizada, nos termos a seguir sintetizados.

Da Fiscalização

A autoridade fiscal acusa a empresa de ter procedido indevidamente à dedução de *royalties* na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos anos-calendário de 2017, 2018 e 2019, o que teria caracterizado infração ao art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, bem como aos artigos 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299, 352, 353 e 355 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999) e atuais artigos 258, 259, 260, inciso I, 265, 289, 290, 311, 362, 363 e 365 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/2018 (Decreto nº 9.580, de 22/11/2018).

Ademais, considerando os resultados da empresa, a autoridade fiscal identificou compensação indevida de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL no ano-calendário de 2019, caracterizando infração aos artigos 258 e 261, inciso III, 265, 579 e 580 do RIR/2018.

A fiscalização informa que a autuada é pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade anônima, sediada em Goiânia-GO, cujo objeto social é a produção e comércio atacadista de sementes certificadas, grãos, milho, soja e sorgo, defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes, máquinas e equipamentos para uso agropecuário, importação e exportação, representação comercial de matérias-primas agrícolas e consultoria e assessoria em gestão empresarial. A empresa adotou o regime de apuração do IRPJ com base no Lucro Real anual para os anos-calendário fiscalizados (2017, 2018 e 2019).

A fiscalização direcionou seus trabalhos na apuração de possível dedução indevida na apuração da base de cálculo do IRPJ e, por reflexo, da CSLL, nos anos-calendário citados, das contas contábeis classificadas como CUSTO DE MERCADORIAS REVENDIDAS, em especial, as rubricas 500017 – Custos com Royalties Biotecnologia, 500018 – Reg. Custo com Royalties Biotecnologia, e, 500019 – Custo com Royalties Germoplasma, conforme análise das Escrituração Contábil Digital – ECD (e-fls.390) e das Escrituração Contábil Fiscal – ECF (e-fls.567), pelos valores a seguir demonstrados, conforme destacado no TVF, à e-fl. 13.133.

CONTA CONTÁBIL	AC 2017	AC 2018	AC 2019
500017 - Custo com Royalties Biotecnologia - Dados ECF/ECD	R\$ 51.568.232,54	R\$ 55.357.471,49	R\$ 59.397.425,95
500018 - Reg Custo com Royalties Biotecnologia - Dados ECF/ECD	R\$ -	R\$ -	R\$ 573.300,00
500019 - Custo com Royalties Germoplasma - Dados ECF/ECD	R\$ 14.796.196,11	R\$ 12.461.472,50	R\$ 3.887.079,86
TOTAL	R\$ 66.364.428,65	R\$ 67.818.943,99	R\$ 63.857.805,81

Intimada por meio dos Termos de Intimação Fiscal 02 e 03 (e-fls.24/37), a apresentar os devidos esclarecimentos e respectivos documentos a respeito das rubricas acima mencionadas, a contribuinte apresentou à fiscalização os documentos (contratos e comprovantes de pagamento) e esclarecimentos (ofício) anexos às e-fls.200/339.

Nos termos do ofício de e-fls. 338/339 a empresa, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 2, afirmou tratar-se de pagamentos de *royalties* às empresas obtentoras de propriedade intelectual de cultivares de soja e de biotecnologia referentes à produção e

comercialização de variedades de soja transgênica e que tais direitos estão devidamente registrados, pelas empresas obtentoras, junto aos órgãos competentes.

Ressalta a autoridade fiscal que, nos termos da legislação de regência, a dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas a título de *royalties* somente será admitida a partir da averbação do ato ou do contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI. Assim, considerando que não foi identificado qualquer registro de contratos tendo por cessionária a Seedcorp HO Produção e Comercialização de Sementes S.A. e os cedentes (beneficiários dos royalties) apontados pela empresa no citado Ofício de e-fls. 338/339, a fiscalização entendeu serem indedutíveis tais despesas na determinação da base de cálculo dos tributos em questão, por não ter a empresa atendido ao disposto no art. 355, § 3º, do Decreto nº 3.000 de 1999 – RIR/1999, bem como no art. 365, § 3º, do Decreto nº 9.580, de 2018 – RIR/2018.

Acrescenta a autoridade fiscal que, ainda que a contribuinte se enquadrasse na exigência disposta no art. 355, § 3º, do Decreto nº 3.000 de 1999 – RIR/99, bem como do art. 365, § 3º, do Decreto nº 9.580, de 2018 – RIR/2018, quanto à obrigatoriedade do registro/averbação do respectivo contrato de transferência de tecnologia junto ao INPI, a dedutibilidade estaria restrita ao limite de 1,00% da receita líquida, nos termos da letra “f” da Portaria MF nº 436, de 1958, mencionada no art. 355, § 2º, do Decreto nº 3.000 de 1999 – RIR/1999, bem como no art. 365, § 2º, do Decreto nº 9.580, de 2018 – RIR/2018.

Quanto à compensação de saldos anteriores de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, a autoridade fiscal verificou que a contribuinte utilizou no ano-calendário de 2019, conforme e-Lalur (parte B) e e-Lacs (parte B) anexos às e-fls.13.056/13.067, parte dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL apurados nos anos-calendário de 2014 e 2016.

A fiscalização glosou a compensação considerada indevidamente realizada pela contribuinte no ano-calendário de 2019 (R\$ 3.592.245,31), tendo em vista que esgotou os referidos saldos utilizando-os na dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados no presente procedimento de fiscalização (no ano-calendário 2017). Assim, os saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL relativos aos períodos de apuração anteriores aos períodos fiscalizados (R\$ 8.386.395,14), disponíveis no sistema e-Sapli (demonstrativo anexo às e-fls. 13.068/13.079), respeitado o limite legal da trava de 30%, foi utilizado conforme planilha de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ, de e-fls.13.080/13.082 e planilha de compensação de base de cálculo negativa da CSLL, de e-fls.13.083/13.085.

Da Impugnação

A interessada tomou ciência da autuação em 14/12/2020, por meio de sua caixa postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico, nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235, de 1972. Em 12/01/2021 ofereceu, por meio de solicitação de juntada de documentos ao processo digital, impugnação ao feito fiscal, alegando, em síntese, as razões a seguir, reproduzidas a partir das e-fls. 13.163 a 13.164 dos autos.

(i) as despesas autuadas não se sujeitam à limitação de dedutibilidade, seja porque não se enquadram como sendo royalties de marcas e patentes (para os

custos com Germoplasma), seja porque os pagamentos são sempre realizados em benefício de sociedades brasileiras detentoras dos direitos licenciados, ou seja, nunca há remessa de royalties para o exterior e tampouco pagamento para parte não titular de tais direitos (para os custos de Biotecnologia);

(ii) não se aplica aos royalties tratados nesta autuação o requisito de averbação dos contratos no Instituto Nacional de Propriedade Industrial ("INPI"), razão pela qual sua ausência é fato totalmente irrelevante para fins do exercício do direito à dedutibilidade;

(iii) considerando a atividade exercida pela Impugnante como multiplicadora de sementes-matrizes geneticamente melhoradas (sujeita a royalties Germoplasma) e de sementes transgênicas (sujeita a royalties Biotecnologia), para posterior comercialização a agricultores rurais, é evidente que as despesas incorridas para o desenvolvimento dessa atividade é sua principal despesa, sujeita à dedutibilidade integral nos termos previstos no art. 301 do RIR/2018;

(iv) não há que se falar na reapuração da CSLL, eis que a autuação não questionou o valor das despesas efetivamente incorridas pela empresa, mas apenas que elas seriam indedutíveis para fins de IRPJ, o que no caso concreto não gera reflexo na base da CSLL.

Admite a impugnante que paga royalties à detentora dos direitos de propriedade da Tecnologia Intacta RR2 PRO (Monsanto do Brasil Ltda.), sobre a produção (multiplicação) de sementes selecionadas de soja (transgênica), bem como sobre sua posterior comercialização a distribuidores e agricultores licenciados, os quais, classificam-se, nos termos do Contrato de Licenciamento em Royalty de Multiplicação e Royalty sobre Semente.

Afirma a empresa que os royalties sobre sementes são devidos pelo agricultor à Monsanto, cabendo à Impugnante apenas intermediar este pagamento no momento da venda das sementes certificadas, para que, após o recebimento, possa fazer o repasse destes royalties à Monsanto. Com isto, afirma que apenas os royalties de multiplicação é que são devidos pela impugnante à Monsanto, enquanto os royalties sobre sementes são devidos pelos agricultores. Entretanto, afirma a defendente que a empresa registrou em uma única conta contábil (Custos de Biotecnologia) os royalties de multiplicação e de sementes.

A seguir, a impugnante passa a defender a nulidade do lançamento, alegando ausência de fundamentação legal no que tange ao custo de royalty sobre sementes. Em suas palavras, a defendente acusa a autoridade fiscal de ter inserido tal custo como valor dos royalties devidos pela empresa e, portanto, submetidos aos requisitos e limitações de dedutibilidade previstos no art. 365, caput e § 3º do RIR/2018. Assim, considerando que aqueles royalties não correspondem a valores devidos pela empresa, segundo alega, não haveria identidade entre o custo registrado pela empresa e a descrição da infração que fundamenta o auto de infração.

Defende, ainda, a impugnante, a inexistência de limites de dedutibilidade para os custos com Royalties de Biotecnologia, sob o argumento de que tais royalties não se sujeitariam às condições e limitações prescritas no art. 365, caput, e § 3º do RIR/2018. Afirma que a empresa celebrou contrato de licenciamento com empresa brasileira e independente, para aquisição de sementes com a Tecnologia Intacta RR2 PRO®, para multiplicá-las e depois vendê-

las ao agricultor. Segundo afirma, o agricultor ou o destinatário final das sementes multiplicadas seria o real beneficiário da tecnologia patenteada pela Monsanto.

Citando o art. 74 da Lei nº 3.470, de 1958, o art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962, o art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964 e o art. 50 da Lei nº 8.383, de 1991, bem como o art. 365 e §§ do RIR/2018, defende a tese segundo a qual não há qualquer limitação para fins de dedutibilidade quando os *royalties* forem pagos a empresa não relacionada no Brasil, independentemente de registro no INPI. Segundo afirma, o art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964 e art. 363 do RIR/2018, ao vedar qualquer dedução ao pagamento de *royalties* pelo uso de marcas e patentes à pessoa jurídica controladora no exterior, teria atrelado a não dedutibilidade destes *royalties* aos pagamentos feitos exclusivamente a partes relacionadas e a pagamentos feitos a empresas sediadas no exterior, não o fazendo em relação às operações internas envolvendo partes não relacionadas (como é o caso da Impugnante).

Pela mesma razão, entende ser inexigível o registro dos contratos no INPI. Aponta os princípios constitucionais da proporcionalidade e da igualdade. Defende que o registro público de contratos não é o exclusivo meio de provas para demonstrar a despesa realizada com os *royalties* pagos, sendo suficiente a escrituração contábil, nos termos do art. 9º, § 1º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Quanto aos *royalties* pagos a título de germoplasma (cultivares), a impugnante afirma que referidos contratos de licença de uso e exploração das variedades de soja melhoradas geneticamente pela empresa detentora dos direitos não estariam sujeitos a registro no INPI, pois não teriam a natureza jurídica de patente de invenção ou uso de marcas de indústria ou comércio, mas tratar-se-iam de cessão de direito sobre propriedade intelectual de cultivares (*royalties sui generis*), regida pela Lei nº 9.456, de 1997 – Lei de Proteção de Cultivares. Segundo afirma:

[...] tem-se que o art. 365 do RIR/2018 aplica-se exclusivamente aos royalties atrelados a patentes de invenção ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, como expressamente constante em seu caput, que, por sua vez, encontram-se regulamentados pela Lei nº. 9.279/1996, que trata de Propriedade Industrial e cujo órgão responsável pela concessão de registros de marcas e patentes é o Instituto de Propriedade Industrial ("INPI"), como previsto no art. 2º, da Lei nº. 5.648/1970.

[...]

Desta feita, aqui já se tem como refutada a premissa maior para autuação dos custos de Germoplasma - ausência de averbação dos contratos no INPI -, eis que a própria legislação expressamente enquadra tais contratos a direitos de propriedade intelectual que, por sua vez, não se sujeitam ao INPI.

Entende a impugnante que, inexistindo obrigatoriedade de registro dos contratos de cessão de direitos de biotecnologia e germoplasma perante o INPI, tais despesas de *royalties* são dedutíveis por atender aos preceitos do art. 311 do RIR/2018, ou seja, por serem custos necessários à atividade da empresa, usuais e normais ao tipo de atividade econômica por ela desenvolvida. Defende a tese, segundo a qual trata-se, não de custo, mas de uma despesa necessária à manutenção da fonte produtora e obtenção de rendimentos, devidamente comprovadas nos autos.

Alega, ainda, a impugnante, com amparo em doutrina e jurisprudência, que a exigência fiscal ora discutida, calcada na indedutibilidade das despesas de *royalties* efetivamente pagas, teria violado os arts. 146, III *a*, 153, III, e o art. 195, I, *c*, da Constituição Federal de 1988, no que se referem aos conceitos constitucionais de renda e de lucro líquido, bem como o art. 43 do Código Tributário Nacional, no que se refere à definição do fato gerador do Imposto de Renda. Em síntese, alega que a autoridade fiscal teria ferido a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional ao fazer incidir o imposto sobre base de cálculo que não corresponde a efetivo acréscimo patrimonial.

Segue a defendant, nesta linha, ainda ancorado em doutrina e jurisprudência, alegando violação ao princípio constitucional da capacidade contributiva, segundo o qual restaria afastada a incidência do imposto sobre rendimentos comprometidos com pagamentos de despesas necessárias.

Quanto à tributação reflexa da CSLL, a defendant entende não se aplicar à CSLL a indedutibilidade dos pagamentos efetuados a título de *royalties*, tal como definida pela fiscalização em relação ao IRPJ. Em suas palavras:

[...] o artigo 57, da Lei nº 8.981/95, e o artigo 28, da Lei nº 9.430/96, estenderam para a CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantendo, contudo, a base de cálculo da CSLL descrita na Lei nº 7.689/88, na qual não consta disposição acerca da não dedutibilidade de despesas pagas a título de royalties.

Ademais, a impugnante invoca o item A-198 do Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, para corroborar sua tese. Afirma que, considerando que o único fundamento que ensejou a cobrança da CSLL atrelada ao presente processo administrativo decorre simplesmente da aplicação reflexa do disposto no art. 365 do RIR/2018, seria ilegal a aplicação desta limitação para fins de CSLL.

A defendant encerra a peça de defesa formulando o seguinte pedido:

Diante do exposto, a Impugnante requer seja julgada procedente a presente impugnação, tendo em vista:

1. a nulidade do auto de infração decorrente do erro de direito demonstrado na presente defesa (incorrecta subsunção do custo de royalty sobre a semente e o fundamento legal utilizado), decretando-se com isso o cancelamento do auto de infração em relação a esta parcela do lançamento; e

2. no mérito, a regularidade das deduções fiscais das despesas de royalties de Biotecnologia (aqui incluindo o de multiplicação e o sobre sementes, caso o pedido "1" acima não tenha sido deferido) e de royalties de Cultivares.

Na remota hipótese dos pedidos acima não serem acolhidos, requer seja afastada a cobrança relacionada à CSLL, eis que não há previsão normativa que autorize sua aplicação reflexa no presente caso.

[término do relatório da decisão recorrida]

DO VOTO DA DECISÃO RECORRIDA

A DRJ julgou procedente em parte o crédito tributário, tendo cancelado o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Eis as ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018 e 2019

Glosa de Despesas. Royalties. Contratos de Licenciamento de Uso de Marcas. Averbação no INPI.

É vedada a dedução de despesas incorridas com pagamentos de uso e fruição de marcas quando os respectivos contratos estão desprovidos de averbação junto ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017, 2018 e 2019

A condição para dedutibilidade de despesas de royalties, que torna obrigatória a prévia averbação do contrato de cessão de direito de uso no INPI, prevista no art. 365, § 3º do RIR/2018, embora aplicável ao IRPJ, não é extensível à CSLL, por expressa disposição inserida no Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018 e 2019.

Preliminar de Nulidade de Lançamento. Rejeição.

A nulidade do lançamento ocorre quando o ato é praticado por autoridade incompetente, nos termos do art. 59, I do Decreto nº 70.235, de 1972, como também na hipótese de estar ausente algum dos elementos do auto de infração listados no art. 10 do referido decreto, ou um dos elementos do art. 142 do CTN. Não tendo ocorrido no caso concreto nenhuma das hipóteses mencionadas, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018 e 2019.

Inconstitucionalidade. Ilegalidade. Reconhecimento no Âmbito Administrativo. Impossibilidade.

Cumpre à Administração Tributária aplicar a Lei de ofício. Por outra, em nível administrativo, não se afasta a aplicação de ato normativo, por motivo que for (illegalidade, inconstitucionalidade). Entendimento já consolidado, inclusive, no Enunciado nº 02 da Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada em 07 de outubro de 2021 da decisão recorrida, a Interessada apresentou seu recurso voluntário em 05 de novembro de 2011.

ADITAMENTO POSTERIOR

Em Petição trazida aos autos em 2023, após o recurso voluntário, tem-se as seguintes considerações:

Processo Administrativo n.º 17095.721975/2020-18

Dedutibilidade de Royalties

SEEDCORP HO PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE SEMENTES S.A., já qualificada nos presentes autos, por seus advogados, vem, respeitosamente à presença de Vossa Excelência, requerer o reconhecimento da extinção do crédito tributário, pelos fatos e razões a seguir aduzidas.

Em breve resgate, trata-se de auto de infração objetivando a cobrança de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ"), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL"), juros de mora e multa de ofício, relativos aos anos-calendários de 2017 a 2019, porque as dd. autoridades fiscais adotaram o entendimento de que as despesas com royalties pela exploração de tecnologia de multiplicação de sementes somente poderiam ter sido deduzidas se os contratos de licença de uso de patente tivessem sido averbados junto ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial ("INPI"), o que não ocorreu no presente caso.

No entanto, como é de conhecimento geral, recentemente ocorreu a publicação da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o art. 13 da Lei 9.249/1995.

Confira-se a atual redação:

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)

Nesse sentido, o dispositivo em questão garante a dedutibilidade integral, por empresa que atua na multiplicação de sementes, dos pagamentos efetuados a pessoa jurídica não ligada, domiciliada no Brasil, 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. Tal disposição apenas confirma expressamente a desnecessidade de averbação de contratos junto às agências reguladoras para fins de dedutibilidade.

Analisemos analiticamente o que previu referido artigo em comparação ao caso concreto:

	Interpretação adotada na decisão recorrida (fls. 13727 / 13745)	Interpretação prevista na Lei n. 14.689/23 ao art. 13, § 3º, da Lei n. 9.249/95	Há divergência entre autuação e Lei n. 14.689/23?
Sujeito passivo	"A fiscalização informa que a autuada é pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade anônima, sediada em Goiânia-GO, cujo objeto social é a produção e comércio atacadista de sementes certificadas, grãos, milho, soja e sorgo, defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes, máquinas e equipamentos para uso agropecuário, importação e exportação, representação comercial de matérias-primas agrícolas e consultoria e assessoria em gestão empresarial." (fl. 13729)	"pessoa jurídica que atua na multiplicação de sementes"	Não. A autuação reconhece que a Recorrente é empresa que atua na multiplicação de sementes
Destinatário dos pagamentos de royalties	"Admite a impugnante que paga <i>royalties</i> à detentora dos direitos de propriedade da Tecnologia Intacta RR2 PRO (Monsanto do Brasil Ltda.),	"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	Não. A autuação reconhece que o pagamento é destinado a empresa não

	<p>sobre a produção (multiplicação) de sementes selecionadas de soja (transgênica), bem como sobre sua posterior comercialização a distribuidores e agricultores licenciados, os quais, classificam-se, nos termos do Contrato de Licenciamento em <i>Royalty de Multiplicação e Royalty sobre Semente.</i>" (fl. 13732)</p>	<p>de 1977, domiciliada no País"</p>	<p>vinculada, localizada no Brasil.</p>
Limites da dedutibilidade dos royalties	<p>"Defende, ainda, a impugnante, a inexistência de limites de dedutibilidade para os custos com <i>Royalties</i> de Biotecnologia, sob o argumento de que tais <i>royalties</i> não se sujeitariam às condições e limitações prescritas no art. 365, <i>caput</i>, e § 3º do RIR/2018. Afirma que a empresa celebrou contrato de licenciamento com empresa brasileira e independente, para aquisição de sementes com a Tecnologia Intacta RR2 PRO®, para multiplicá-las e depois vendê-las ao agricultor. Segundo afirma, o agricultor ou o destinatário final das sementes multiplicadas seria o real beneficiário da tecnologia patenteada pela Monsanto. "(fl. 13732)</p>	<p>"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."</p>	<p>Sim. A autuação está equivocada, pois inexistente limitação no ordenamento.</p>
Averbação do contrato no INPI	<p>"Portanto, constitui condição <i>sine qua non</i> para a dedutibilidade dos <i>royalties</i> pagos, para fins de apuração</p>	<p>"dispensada a exigência de registro dos contratos referentes a essas operações nos órgãos de fiscalização</p>	<p>Sim. A autuação está equivocada, porque não há obrigatoriedade</p>

	<p>da base de cálculo do IRPJ, a averbação no INPI dos contratos de cessão de direito de uso de biotecnologia e de reprodução de cultivares e comercialização, celebrados tanto entre empresas domiciliadas no Brasil, como com empresas sediadas no exterior.</p> <p>Não tendo havido a averbação dos referidos contratos, no caso em tela, procedente é a glosa das despesas com <i>royalties</i>, sejam eles pagos sobre os direitos de uso de biotecnologia, sejam pagos sobre os direitos de uso de multiplicação e venda de sementes certificadas, com amparo nesta motivação. " (fl. 13741)</p>	<p>ou nas agências reguladoras para esse fim específico."</p>	<p>de averbação dos contratos no INPI, de forma que tal ato não pode ser exigido da Recorrente.</p>
--	--	---	--

Trata-se exatamente da discussão travada no presente caso, na medida em que a Recorrente, pessoa jurídica que atua na multiplicação de sementes, teve lavrado contra si auto de infração fundamentado na suposta vedação à dedutibilidade dos pagamentos efetuados a título de royalties pela exploração de tecnologia de multiplicação de sementes a empresa brasileira não relacionada, sem a averbação dos contratos de licenciamento junto ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial ("INPI").

Outrossim, importante destacar que se trata de norma de caráter interpretativo, com o objetivo de guiar a atividade estatal acerca do tratamento tributário a ser conferido aos pagamentos ora em discussão.

Por essa razão, impõe-se o cancelamento do lançamento por expressa previsão do direito à dedutibilidade integral dos pagamentos em discussão em norma superveniente e de caráter puramente interpretativo. Não há dúvida acerca da retroatividade benigna da mencionada norma, nos termos do art. 106, I, do CTN:

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. ”

E esse é o entendimento pacífico do c. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

"NORMA INTERPRETATIVA. RETROATIVIDADE. POSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional CTN, a norma que seja expressamente interpretativa aplica-se, em qualquer caso, a ato ou fato pretérito, restando excluída a aplicação da penalidade à infração dos dispositivos interpretados. Amolda-se o comando da retroatividade benigna do art. 106, I, do CTN ao §9ºA, do art. 3º da Lei nº 9.718/98, norma de caráter interpretativo, introduzido em 2013 pela Lei nº 12.873, que retroage para alcançar os fatos geradores do presente processo administrativo."

(CARF; 3401-010.235; Relator(a): Carolina Machado Freire Martins; Órgão Julgador: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção; Data da Decisão: 24/11/2021; Data de Publicação: 03/01/2022)

"NORMA INTERPRETATIVA. RETROATIVIDADE. POSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional CTN, norma que seja expressamente interpretativa aplica-se, em qualquer caso, a ato ou fato pretérito, restando excluída a aplicação da penalidade à infração dos dispositivos interpretados. Amolda-se o comando da retroatividade benigna do art. 106, I, do CTN ao §9ºA, do art. 3º da Lei nº 9.718/98, norma de caráter interpretativo, introduzido em 2013 pela Lei nº 12.873, que retroage para alcançar os fatos geradores do presente processo administrativo."

(CARF; 9303-012.770; Relator(a): Vanessa Marini Cecconello; Data da Decisão: 10/12/2021; Data de Publicação: 19/01/2022)

E não é só! Ainda que não se entenda pela retroatividade benigna, não há dúvida de que a edição da Lei nº 14.689/2023 apenas confirma o entendimento encampado pela Recorrente no caso em tela.

O posicionamento das dd. autoridades fiscais, exposto também no TVF que fundamentou a autuação em combate, era no sentido de que os royalties em discussão se sujeitam às regras constantes do art. 355, § 3º, RIR/99 (aplicável aos anos de 2018), e do art. 365, § 3º, RIR/2018 (aplicável ao ano de 2019) 1.

No entanto, a Recorrente demonstrou que os dispositivos acima mencionados não se aplicam ao presente caso, eis que destinados única e exclusivamente a contratos de licença de uso de patente atrelados a remessa de royalties para o exterior e quando envolver pagamento para parte relacionada de tais direitos, o que, repita-se, não ocorreu no presente caso.

Por fim, na remota hipótese de não ser afastado o requisito de averbação no INPI, ainda assim o lançamento merece reparo, pois os royalties em discussão - quais sejam, os royalties tecnologia / de germoplasma sobre as sementes - são

devidos pelos agricultores, ao passo que a Recorrente atua como mera intermediária do pagamento em favor da Monsanto.

*Dianete do exposto, requer seja julgado **procedente** o recurso voluntário, cancelando-se a cobrança do imposto de renda decorrente da glosa das despesas de royalties.*

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário e de Ofício, deles se toma o devido conhecimento.

No **Termo de Verificação Fiscal**, após a investigação contábil e análise dos custos registrados a título dos mencionados royalties em debate, a autoridade fiscal destacou que certas condições postas na legislação tributária impediam a dedutibilidade dos royalties.

Eis, no ponto, os dispositivos elencados (**o destaque é do original**):

Neste ponto, para fins tributários, a dedutibilidade de Royalties das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, consta disciplinada nos artigos 352 a 355 do Decreto nº 3.000/99 – RIR99 (para os anos-calendário de 2017 e 2018), e nos artigos 362 a 365 do Decreto nº 9.580/2018 – RIR2018 (para o ano-calendário de 2019), conforme a seguir discriminados:

DECRETO N.º 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999.

Royalties

Art. 352. A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art.71).

[...]

Limite e Condições de Dedutibilidade

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](#).

DECRETO N.º 9.580, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2018.

Royalties

Art. 362. 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"](#)).

[...]

Limite e condições de dedutibilidade

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).

Pelo exposto, nos termos da legislação de regência, a dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de royalties, somente será admitida a partir da averbação do ato ou do contrato no INPI.

[...]

Além das consultas ao sítio na internet do INPI – Instituto Nacional da Propriedade Industrial (www.gov.br/inpi) acima demonstradas, verifica-se, também, nos contratos apresentados pela contribuinte (fls.200/293) que de fato NÃO consta a averbação/registro dos respectivos contratos junto ao INPI.

Dessa forma, verifica-se que os lançamentos registrados nas rubricas 500017 – Custo com Royalties Biotecnologia; 500018 – Reg Custo com Royalties Biotecnologia; e, 500019 – Custo com Royalties Germoplasma (razão contábil anexos às fls.391/566), para efeitos de dedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, NÃO estão de acordo com o disposto no art. 355, § 3º, do Decreto nº 3.000 de 1999 – RIR/99, bem como do art. 365, § 3º, do Decreto nº

9.580/2018 – RIR/2018, logo, NÃO podem ser dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, como pretende a contribuinte, conforme Demonstração do Resultado do Exercício – DRE (DRE-Contas Referenciais – fls.13028/13025), escriturada nas respectivas ECF – Escrituração Contábil Fiscal, anos-calendário 2017, 2018 e 2019 (fls.567/13027).

Vale destacar que, AINDA que a contribuinte se enquadrasse na exigência disposta no art. 355, § 3º, do Decreto nº 3.000 de 1999 – RIR/99, bem como do art. 365, § 3º, do Decreto nº 9.580/2018 – RIR/2018, quanto à obrigatoriedade do registro/averbação do respectivo contrato de transferência de tecnologia junto ao INPI, a dedutibilidade estaria restrita ao limite de 1,00% da receita líquida, nos termos da letra “f” da Portaria MF nº 436/58, mencionada no art. 355, § 2º, do Decreto nº 3.000 de 1999 – RIR/99, bem como no art. 365, § 2º, do Decreto nº 9.580/2018 – RIR/2018:

[...]

Por todo o exposto neste Termo de Verificação Fiscal, verifica-se que os lançamentos registrados nas rubricas 500017 – Custo com Royalties Biotecnologia; 500018 – Reg Custo com Royalties Biotecnologia; e, 500019 – Custo com Royalties Germoplasma (razão contábil anexos às fls.391/566), para efeitos de dedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, NÃO estão de acordo com o disposto no art. 355, § 3º, do Decreto nº 3.000 de 1999 – RIR/99, bem como do art. 365, § 3º, do Decreto nº 9.580/2018 – RIR/2018, logo, NÃO podem ser dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, como pretende a contribuinte, conforme Demonstração do Resultado do Exercício – DRE (DRE-Contas Referenciais – fls.13028/13055), escriturada

nas respectivas ECF – Escrituração Contábil Fiscal, anos-calendário 2017, 2018 e 2019 (fls.567/13027):

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

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

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

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

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

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

Repeto a nova situação trazida com a publicação da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

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

(...)

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

É a atividade da Recorrente.

Conclusão

É o voto, dar provimento ao recurso voluntário.

Do Recurso de Ofício

Reproduzo, no ponto, o correto voto da decisão recorrida:

Da Apuração Reflexa da Base de Cálculo da CSLL – Dedutibilidade de Royalties no Cálculo da CSLL

A impugnante defende a inexistência de efeito reflexo para a dedutibilidade integral dos pagamentos dos royalties para fins de apuração da CSLL. Afirma que o artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995, e o artigo 28, da Lei nº 9.430, de

1996, estenderam para a CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantendo, contudo, a base de cálculo da CSLL

descrita na Lei n.º 7.689, de 1988, na qual não consta disposição acerca da não dedutibilidade de despesas pagas a título de royalties.

De fato, por força do art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, com a redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995, os limites e condições impostos para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, aplicar-se-iam também à apuração da base de cálculo da CSLL. Tal entendimento está ratificado na Solução de Consulta Cosit n.º 316, publicada no Diário Oficial da União em 2 de dezembro de 2014.

A defendente argumenta, entretanto, a inaplicabilidade das regras de dedutibilidade de royalties ao cálculo da CSLL. Destaca que a própria Receita Federal do Brasil reconheceu expressamente a inaplicabilidade dessa limitação para fins da CSLL na publicação da Instrução Normativa RFB n.º 1.700, de 2017, no item A.198 (Sic) do Anexo I, da referida Instrução Normativa. Na verdade, trata-se do item 99 do Anexo citado (atual Item A.186 – redação dada pela IN RFB n.º 1.881, de 2019).

Existia o entendimento de que o art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, com a redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995, implicaria que tais condições e limites seriam aplicáveis também à apuração da base de cálculo da CSLL.

“Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995)”

Se a legislação do IRPJ preceitua que determinada parcela deva ser adicionada ou excluída ou não considerada para efeito da apuração do lucro real, idêntico procedimento deveria ser feito para cálculo do valor devido da CSLL. Este era o sentido indicado pela Solução de Consulta Cosit n.º 316, publicada no Diário Oficial da União em 2 de dezembro de 2014:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ DESPESAS COM ROYALTIES. DEDUTIBILIDADE. LIMITE APLICÁVEL.

Para efeito da apuração do Imposto de Renda - IRPJ - e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL -, a dedutibilidade das despesas com royalties está condicionada às regras estabelecidas pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99.

A dedutibilidade está limitada por coeficientes percentuais a incidir sobre a receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido, estabelecidos conforme os tipos de produção ou atividade da pessoa jurídica, segundo o grau de essencialidade, e determinados pela Portaria do Ministério da Fazenda n.º 436, de 1958.

Dispositivos Legais: Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, arts. 280, 352, 353 e 355, §§ 1º a 3º e Portaria MF n.º 436, de 30 de dezembro de 1958.

Considerando essas normas, a fiscalização efetuou adição a título de parcela não dedutível de despesa de royalties, tanto na apuração do IRPJ como da CSLL. Na prática, considerou indeditível tais despesas, para fins de determinação da base de cálculo de ambos os tributos.

Entretanto, conforme dispõe a Solução de Consulta Cosit nº 310, publicada no Diário Oficial da União em 14 de junho de 2017, a indeditibilidade de tais valores na determinação da base de cálculo do IRPJ não é extensível à CSLL. Vejamos partes do texto da referida Solução de Consulta. Os negritos não são do original.

“20. Ademais, salienta-se que o item 99 do Anexo I – Tabela de Adições ao Lucro Líquido da IN RFB nº 1.700, de 2017, deixa claro que o limite de dedutibilidade aplicável, nos casos previstos na legislação, ao IRPJ não se aplica à CSLL.”

quadro

“21. [...] No que diz respeito à natureza jurídica das instruções normativas, estas são atos que têm por função complementar e normatizar a legislação tributária, enquadrando-se no art. 100, inciso I, do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 1966. Têm, também, esses atos, natureza interpretativa, explicitando o sentido e alcance dos atos legais.

22. Entende-se, assim, que o valor pago a título de royalties pela exploração de processos de fabricação é dedutível para fins de apuração do resultado ajustado se configurado como despesa necessária à atividade da empresa, não se subordinando aos limites estabelecidos pela legislação do Imposto sobre a Renda.”

Portanto, a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, Anexo I, item 99 (redação original), interpretou a legislação, esclarecendo que não se aplicam os limites e condições para dedução de despesas com pagamento de royalties na determinação da base de cálculo da CSLL, citando expressamente a legislação pertinente. Ao incluir o art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962, base legal do art. 365, § 3º do RIR/2018, a seguir reproduzido, entendo que o ato administrativo afastou também essa condição.

§ 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**). “(grifei)

Assim, deve ser cancelado o auto de infração da CSLL e restabelecidos os saldos de base de cálculo negativa da CSLL a compensar que foram indevidamente utilizados.

De se negar provimento ao recurso de ofício.

Conclusão Geral

É o voto, dar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano