



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.721977/2020-15
RESOLUÇÃO	1302-001.282 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETROVINA SEMENTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto do relator.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Paulo Henrique Silva Figueiredo.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da 9ª Turma da DRJ04, que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Em face da contribuinte foi lavrado auto de infração de IRPJ (fls. 2 a 15), referente aos anos-calendário de 2017, 2018 e 2019, glosando a dedutibilidade de *royalties* da apuração do lucro real, além de exigir quantia de IRPJ não declarado, em razão ausência de declaração em DCTF de imposto de renda apurado na ECF.

Conforme relato do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais (“TVF”) (fls. 18 a 34), tem-se:

I – DO CONTRIBUINTE:

1. O contribuinte fiscalizado tem como objetivo social, conforme cópia do contrato social e alterações, as seguintes atividades: beneficiamento de algodão em caroço; indústria de extração de óleo de caroço de algodão; industrialização de biodiesel; indústria de fiação e tecelagem de algodão; indústria de reciclagem de casquinha de algodão e deslintamento de sementes de algodão; beneficiamento de semente de soja; compra e venda no mercado interno e externo de cereais, soja em grãos, farelo de soja, óleo de soja, algodão em pluma, caroço de algodão, cana-de-açúcar, álcool, fios de aço (arame) para uso no enfardamento do algodão em pluma e ferro-gusa; armazenamento de grãos em depósito; importação e comercialização de defensivos, fertilizantes, insumos agrícolas, sementes fiscalizadas, máquinas e implementos agrícolas, pneus, câmaras, peças e acessórios para veículos, máquinas e implementos agrícolas; transporte rodoviário de cargas, transporte rodoviário coletivo de passageiros, sob regime de fretamento, intermunicipal; reflorestamento; prestação de serviços na área de classificação de produtos vegetais, seus subprodutos e resíduos de valor econômico; produção e comercialização de sementes certificadas; exploração agrícola; assistência técnica para agricultores; prestação de serviços com máquinas e implementos agrícolas para terceiros; armazenagem de produtos agropecuários em geral; cultivo de soja; e, a participação em outras sociedades como acionista ou quotista.

2. Do ponto de vista fiscal, no ano-calendário de 2017-2019, a empresa teve como forma de tributação o Lucro Real – Anual, com balanço de suspensão/redução mensal.

(...)

III– DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

(...)

18. Assim, observando os dispositivos transcritos acima, verifica-se que a legislação impõe os seguintes requisitos para que as despesas com royalties sejam dedutíveis para fim de apuração do lucro real:

- a) Que os royalties pagos ou creditados a beneficiário no exterior sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil;
- b) Que as despesas sejam necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento;
- c) Que os contratos sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI;
- d) Que os montantes não excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos;
- e) Que as somas das quantias devidas a título de royalties não excedam o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido.

19. No que se refere à averbação dos contratos no Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI, é importante mencionar que, por força do art. 211 da Lei nº 9.279, de 14/05/1996, que regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial, os

contratos que impliquem transferência de tecnologia são averbados/registrados no INPI. O Ato Normativo INPI nº 135, de 15/04/1997, normatiza a averbação e o registro desses tipos de contrato.

20. Conforme elucidado no sítio do INPI, os efeitos da averbação de tais contratos são os seguintes:

- Legitimar remessas de divisas ao exterior, como pagamento pela tecnologia negociada;
- Permitir dedutibilidade fiscal, quando for o caso, para a empresa receptora da tecnologia das importâncias pagas a título de royalties e assistência técnica;
- Produzir efeitos perante terceiros.

21. Para que seja permitida a dedutibilidade das despesas de royalties, além da obrigatoriedade de se registrar e averbar os contratos, é necessário também respeitar os limites impostos pela legislação.

22. Um desses limites, disciplinado no caput dos artigos 355 do RIR/99 e 365 do RIR/18, é que as somas das quantias devidas a título de royalties não excedam o percentual máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido.

23. Vale transcrever aqui a definição de receita líquida dada pelo art. 280 do RIR/99:

Receita Líquida

Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas (Decreto – Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º).

24. O segundo limite a ser respeitado, constante do § 1º do art. 355 do RIR/99, é fixado periodicamente pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos e foi disciplinado originalmente no artigo 74 da Lei nº 3.470 de 1958, a seguir transcrito.

Art 74. Para os fins da determinação do lucro real das pessoas jurídicas como o define a legislação do imposto de renda, somente poderão ser deduzidas do lucro bruto a soma das quantias devidas a título de “royalties” pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido.

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções de que trata este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade.

§ 2º Poderão ser também deduzidas do lucro real, observadas as disposições deste artigo e do parágrafo anterior, as quotas destinadas à amortização do valor das patentes de invenção adquiridas e incorporadas ao ativo da pessoa jurídica. § 3º A comprovação das despesas a que se refere este artigo será feita mediante contrato de cessão ou licença de uso da marca ou invento privilegiado, regularmente registrado no país, de acordo com as prescrições do Código da Propriedade Industrial (Decreto – Lei nº 7.903, de 27 de agosto de 1945), ou de assistência

técnica, científica, administrativa ou semelhante, desde que efetivamente prestados tais serviços.

25. Em seguida, em 30 de dezembro de 1958, foi publicada a portaria MF nº 436/58, que estabeleceu os coeficientes percentuais máximos para a dedução de Royalties, pela exploração de marcas e patentes, de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, considerados os tipos de produção, segundo o grau de essencialidade. Tal portaria encontra-se parcialmente transcrita abaixo.

PORTARIA MF nº 436 de 30 de dezembro de 1958

Estabelece coeficientes percentuais máximos para a dedução de Royalties, pela exploração de marcas e patentes, de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, amortização, considerados os tipos de produção, segundo o grau de essencialidade. O Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda, no uso das suas atribuições legais e tendo em vista o disposto no art. 74 e §§ 1º e 2º da Lei n. 3.470, de 28 de novembro de 1958, relativamente à dedução de royalties, pela exploração de marcas e patentes, de despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, bem como de quotas para amortização do valor de patentes, na determinação do lucro real das pessoas jurídicas, resolve:

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

(..)

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

26. Por fim, com a edição do Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979, o limite máximo para dedução passou a ser calculado sobre a receita líquida das vendas.

Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979

Art. 6º – O limite máximo das deduções, estabelecido no artigo 12 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, será calculado sobre a receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido.

IV– DA DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA

- Contrato Licenciamento MONSANTO DO BRASIL LTDA.

(...)

- Contrato Licenciamento GDM GENÉTICA DO BRASIL LTDA.

(...)

- Contrato Licenciamento MONSOY LTDA.

(...)

V– DAS CONSIDERAÇÕES DA DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA

39. Conforme já contemplado no presente Termo de Verificação Fiscal, são ilegítimas as deduções de despesas com royalties e de assistência técnica, científica, administrativa ou

semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados, antes da averbação ou registro no INPI, devendo tais despesas serem glosadas na determinação do lucro real.

40. O requisito legal exigido para que se faculte a dedutibilidade dessa espécie de dispêndio é ter anuência das autoridades do INPI, sem a qual sofre a dedução de ilegitimidade, consoante art. 355 §3º do RIR/99 – para fatos geradores a partir de 11/2018, artigo 365 do RIR/18, *verbis*.

Art.355 (....)

§ 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.

(...)

42. Por fim, cabe pontuar que o objetivo dessa fiscalização em solicitar os registros dos licenciamentos no INPI não é se posicionar em relação ao conteúdo jurídico desses contratos, tampouco questionar os direitos de propriedades neles inseridos. O interesse é certificar a dedutibilidade das despesas royalties para fins de apuração do IRPJ. Se as normas obrigam ou não as partes a averbar os licenciamentos, não é esse o ponto. O cerne da questão é que para deduzir essas despesas para Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o contrato DEVE ser averbado, conforme prescreve a legislação sobre o tema.

VI– DAS INFRAÇÕES

a) ROYALTIES INDEDUTÍVEIS

(...)

44. Conforme já demonstrado nos parágrafos precedentes, uma vez que os contratos de transferência de tecnologia entre a fiscalizada e a Monsanto do Brasil S.A, a GDM GENÉTICA DO BRASIL e a MONSOY LTDA não foram averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI, a dedutibilidade, para fins de apuração de IRPJ, das importâncias pagas a título de royalties não prospera.

45. Cabe aqui destacar uma imprecisão na contabilização das despesas de royalties como custos para os exercícios 2018 e 2019. A legislação sobre a matéria classifica os royalties como despesas (vide art. 352 – RIR/2009, por exemplo). De toda forma, no caso em questão, independentemente da classificação, custo ou despesa, o dispêndio é indedutível não apuração do lucro real.

(...)

47. Portanto, como são ilegítimas as deduções de royalties antes da averbação ou registro no INPI, devemos efetuar as glosas de R\$ 50.847.590,53 (AC 2017), R\$ 39.767.333,81 (AC 2018) e R\$ 53.263.541,51 (AC 2019) na determinação do lucro real. Sendo assim, os valores de Imposto de Renda Pessoa Jurídica a serem lançados para os anos-calendário 2017, 2018 e 2019 considerando apenas a glosa das despesas de royalties serão,

respectivamente, R\$ 10.572.914,54, 9.917.833,45 e 13.291.885,38, conforme podemos verificar nos esquemas abaixo.

(...)

48. Por oportuno, cabe salientar que, ainda que houvesse o registro no INPI, a fiscalizada não poderia utilizar o total de despesas em royalties para o cálculo do IRPJ. Conforme prescreve o artigo 355 do RIR 2009 e 365 do RIR/18, há um certo limite para essa dedutibilidade. Este limite tem como base um percentual sobre a Receita Líquida no período de apuração. No caso em questão, se houvesse o registro no INPI, o percentual de dedutibilidade seria 1% sobre a Receita Líquida, uma vez que os royalties são devidos pela utilização de uma tecnologia que visa gerar um produto mediante um processo biotecnológico, processo esse sem semelhança com qualquer atividade ou produção constante na Portaria MF nº 436, de 1958. Destaca-se abaixo o trecho da referida portaria onde descreve que na situação em que não há enquadramento nos grupos, deverá ser feito essa solicitação, enquanto não ocorrer a inclusão, deverá ser aplicado o percentual de 1%.

(...)

49. Por fim, cabe esclarecer que essa fiscalização utilizou todo o saldo de prejuízo fiscal que a fiscalizada possuía, conforme autorizado pelo próprio (Termo de Intimação nº 06/2020). Inicialmente o contribuinte tinha utilizado os valores de R\$ 628.453,49, R\$ 838.330,86 e R\$ 426.160,63 para os anos- calendário 2017, 2018 e 2019 respectivamente. Estes valores foram mantidos. O restante do saldo foi todo utilizado em 2017.

b) INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO:

50. A constituição do crédito tributário dá-se mediante lançamento de ofício, nos termos do art. 142 do CTN ou pelo sujeito passivo mediante o cumprimento da obrigação acessória que consiste no dever do próprio sujeito passivo identificar os elementos do fato gerador, apurar o montante devido e declara-se devedor da exação. O documento que formaliza o cumprimento da obrigação acessória, no qual comunica a existência do crédito tributário (DCTF), constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito (§ 1º, art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84, de 13/06/1984). A entrega da declaração pelo contribuinte, reconhecendo débito fiscal, dispensa o lançamento de que trata o art. 142 do CTN.

51. Considerando que na DCTF nº 100.2019.2020.1861455562, período de apuração Dezembro de 2019, o contribuinte não declarou o débito de IRPJ apurado na ECF do referido exercício, resta a essa fiscalização efetuar o lançamento de ofício desse valor (R\$ 224.593,70).

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 336 a 389), alegando as preliminares de nulidade em razão da ausência de fiscalização quanto aos anos calendários 2018 e 2019, ausência de análise integral da dedutibilidade dos pagamentos à Monsoy e à GDM e fundamentação do auto de infração em norma já revogada. No mérito, sustenta a inexistência de necessidade de patente, em decorrência da lei de proteção de cultivares, sendo inaplicável o limite de dedução dos royalties; que os valores repassados à Monsanto sequer seriam caracterizados como royalties; aduz ser mera intermediária na cadeia de produção de soja, não detendo e não sendo beneficiária

da tecnologia de transgenia do grão de soja; ausência de fundamentação legal na exigência de registro dos contratos no INPI.

São os documentos anexados à defesa:

- (i) Termo Aditivo e Consolidação Contratual do **Contrato de Licenciamento da Tecnologia Intacta RR2 Pro** – produtor de sementes, **firmado com a Monsanto do Brasil Ltda.**, em 25 de junho de 2020, originalmente em 16 de julho 2017 (fls. 451 a 476);
- (ii) Termo Aditivo e Consolidação Contratual e **Contrato de Prestação de Serviços** e Outras Avenças – Produtor de Sementes, **celebrado com a Monsanto do Brasil Ltda.**, de 22 de junho de 2020, originalmente em 27 de junho de 2016 (fls. 478 a 508);
- (iii) Acordo de Licenciamento de Tecnologia e Quitação Geral, em formato modelo, que é celebrado entre a Monsanto e o Produtor Rural (fls. 510 a 512);
- (iv) **Contrato de Licenciamento para Produção e Comercialização de Sementes de Cultivares de Soja, celebrado com a Monsoy Ltda.** em 26 de janeiro de 2016 (fls. 514 a 543);
- (v) **Primeiro Aditivo ao Termo de Licenciamento, celebrado com a Monsoy Ltda.**, em 11 de maio de 2016 (fls. 544 a 547);
- (vi) **Contrato de Licença de Uso de Cultivar, pactuado com a GDM Genética do Brasil Ltda.**, em 17 de dezembro de 2015 (fls. 549 a 568);
- (vii) **Contrato de Licença de Uso de Cultivar, pactuado com a GDM Genética do Brasil**, em 15 de setembro de 2016 (fls. 569 a 575); e
- (viii) **Certificados de Proteção Cultivar** (fls. 577 a 580).

A DRJ julgou a impugnação improcedente, conforme acórdão assim ementado (fls. 622 a 653):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2017, 31/12/2018, 31/12/2019

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

Nos termos da legislação regente da matéria, acerca da dedutibilidade das despesas com royalties, há que se observar o requisito de registro no INPI do contrato de Licença para uso, produção e comercialização de sementes-matrizes de soja beneficiadas com tecnologia (biotecnologia) submetida a royalties. Há, ainda, um limite de dedutibilidade das despesas a esse título que deve ser observado.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/12/2017, 31/12/2018, 31/12/2019

DIFERENÇA DE IMPOSTO NÃO RECOLHIDA. ACRÉSCIMOS LEGAIS INCIDEM SOBRE A DIFERENÇA NÃO RECOLHIDA. PARA O ANO-CALENDÁRIO 2019 HOUVE FALTA DE DECLARAÇÃO EM DCTF.

Para os três FG identificados, houve apuração de imposto suplementar devido. Sobre a diferença devida incide multa de ofício de 75% e juros SELIC, nos termos da lei regente. O IRPJ Devido apurado na ECF AC 2019 não foi declarado em DCTF. Para esse PA também houve recolhimento insuficiente do IRPJ Devido. Conforme, já ressaltado antes, sobre o valor principal da diferença de IRPJ não recolhida deve incidir multa de ofício de 75% e juros SELIC, nos termos da legislação regente. A fiscalização apenas evidenciou que para esse AC 2019, também houve omissão da DCTF.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em suas razões, entendeu, no que tange às preliminares:

- (i) pela aplicação da Súmula CARF nº 46, no que tange a primeira nulidade arguida, afastando-a;
- (ii) sobre a nulidade de fundamentação em norma revogada, também afastou a preliminar, porquanto a IN IPI nº 16/2013, IN INPI nº 39/2015, a IN IPI nº 70/2017, todas posteriores a utilizada como fundamento da acusação fiscal, mantiveram ou aumentaram as exigências de averbação ou registro dos contratos de licenciamento no INPI como condição para dedutibilidade dos valores pagos a título de royalties da base de cálculo do imposto de renda, dentro do limite permitido;
- (iii) no que tange à ausência de análise da 'dedutibilidade' dos pagamentos à Monsoy e à GDM, por entender questão de mérito, analisou-a posteriormente;

No mérito:

- (iv) sobre a ausência de análise dos contratos com a Monsoy e com a GDM, onde, segundo a contribuinte, não haveria necessidade de registro dos contratos no INPI, mas somente no SNPC, entendeu o acórdão recorrido que não se pode confundir as funções inerentes ao INPI e ao SNPC, posto que atuam complementarmente e não são excludentes, que a IN INPI nº 70/2017 explicita que permanece em vigor a obrigação de averbar ou registrar perante o INPI o Contrato de Licenciamento de uso, produção e comercialização de sementes-matrizes de soja desenvolvidas com biotecnologia submetidas a *royalties* e que permanecem válidos os critérios da Portaria MF nº 436/1958, para fins de definição do limite de dedutibilidade das despesas de *royalties*, na apuração do lucro real;
- (v) afastou as alegações referentes a diferença entre transgenia e germoplasma, por serem pagos *royalties* às Monsanto e à GDM;

- (vi) sobre a inaplicabilidade do limite de dedução dos *royalties*, entendeu permanecerem válidos os critérios de limite de dedutibilidade da dedução de despesas com *royalties*, da apuração do lucro tributável;
- (vii) sobre a ausência de fundamento legal para a exigência de registro no INPI, reafirmou as exigências do artigo 355 do RIR/1999 (artigo 365, do RIR/2018) e da Portaria MF nº 436/1958;
- (viii) entendeu inexistente *obiter dictum* no que tange aos limites de dedutibilidade das despesas de *royalties*; e
- (ix) entendeu pela manutenção da multa de ofício de 75% e dos juros SELIC aplicados pela autoridade fiscal, em razão da disposição legal e da Súmula CARF nº 108. Votou pela improcedência da impugnação, mantendo a exigência do auto de infração.

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 666 a 694), arguindo preliminarmente: (i) nulidade da decisão recorrida, por não ter sido analisado o argumento de defesa de que na verdade, não se aplicam os limites de dedutibilidade dos *royalties* pois são “operações em conta alheia”; (ii) nulidade dos lançamentos relativos aos anos 2018 e 2019, pois não houve fiscalização; (iii) nulidade do auto de infração por fundamentação em norma revogada, qual seja a IN INPI nº 135/1997, não descrevendo corretamente a infração identificada; no mérito, (iv) o equívoco da exigência de registro no INPI para fins de dedutibilidade dos *royalties* pagos, pois excludentes os registros no INPI e no SNPC, sendo que os pagamentos referentes ao uso de cultivos se submetem à proteção da Lei nº 9.456/1997, inexistente igualmente qualquer limitação relacionada às patentes; (v) sobre os valores pagos à Monsanto, defende serem mero repasse de *royalties* devidos por terceiros, e que tal matéria não foi analisada pela DRJ, sendo que no Contrato de Licenciamento de Tecnologia Intacta RR2 PRO, são cobrados *royalties* e remetidos à Monsanto, incluindo os *royalties* devidos pelo Produtor Rural, sendo este o beneficiário da tecnologia e quem deve pagar os *royalties* a quem detém a tecnologia; (vi) aduz, em adição, que a Associação dos Produtores de Soja e Milho do Estado de Mato Grosso, da qual fazem parte justamente os produtores rurais (agricultores) ajuizou ação em face da Monsanto para questionar a validade dos *royalties* que os produtores de soja devem à Monsanto, nada sendo mencionado na decisão recorrida; (vii) alega que não existe transferência de tecnologia, motivo pelo qual não haveria pagamento de *royalties* por exploração de patentes e, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 64/2021, não se deve impor limites à dedutibilidade; (viii) que os limites de dedutibilidade ocorre apenas em remessas ao exterior ou a pagamento entre partes relacionadas, o que não ocorre no caso concreto; e (ix) subsidiariamente, da ofensa ao conceito de renda.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Delimitação da controvérsia

Cinge-se dos autos controvérsia a respeito do auto de infração de IRPJ lavrado pela autoridade fiscal, que considerou indedutíveis da apuração do lucro real os pagamentos de *royalties* efetuados pela contribuinte, porquanto:

- (i) inexistente o registro no INPI dos contratos de licenciamento firmados pela contribuinte e que ensejaram o pagamento dos *royalties*;
- (ii) inobservância dos limites de dedutibilidade dos *royalties* previstos na legislação.

Saliento que não é matéria recursal o lançamento relativo à ausência de declaração de IRPJ em DCTF, conforme apurado na ECF, cujo fato gerador remonta a 31/12/2019.

Análise da dedutibilidade dos *royalties* do IRPJ - Inclusão do §3º no artigo 13 da Lei nº 9.249/1995, pela Lei nº 14.689/2023

A lavratura do auto de infração de IRPJ foi realizada a partir das premissas de que a contribuinte não havia registrado no INPI os contratos de licenciamento que a permitiram produzir e comercializar sementes, bem como não respeitar os limites de dedutibilidade dos *royalties* pagos, conforme a legislação tributária.

Nesses termos, foram invocados os seguintes fundamentos legais:

RIR/1999

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.

Além disso, sobre o limite de dedutibilidade, entendeu a autoridade fiscal que os critérios estabelecidos na Portaria MF nº 436/1958, continuaria vigente.

O auto de infração foi cancelado pela DRJ.

Entretanto, a situação em apreço foi objeto de novel legislação, que alterou o panorama do litígio.

Com a promulgação da Lei nº 14.689, em 20 de setembro de 2023, o artigo 13 da Lei nº 9.249/1995 passou a ter a seguinte redação:

Lei nº 14.689/2023

Art. 11. O art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar acrescido do seguinte § 3º:

“Art. 13.

.....

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

O conteúdo normativo tem caráter interpretativo, de acordo com a norma analisada, aplicando-se a ato ou fato pretérito, nos termos do artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, por expressa disposição legal.

Na nova regra, na apuração do lucro tributável da pessoa jurídica que atua na *multiplicação de sementes*, determinou-se que não se aplicam os limites de dedutibilidade nos casos de *pagamentos ou repasses efetuados a pessoa jurídica não ligada, domiciliada no país, pela*

exploração ou pelo uso de tecnologia de transgenia ou de licença de cultivares, previstos (i) no artigo 74 da Lei nº 3.470/1958, que estabelecia a possibilidade dedução do lucro bruto a título de *royalties* o limite máximo de 5% da receita do produto fabricado ou vendido, vigente até a sua revogação pela Lei nº 14.596/2023¹, isto é, aplicável ao caso, em razão do período fiscalizado e lançado; (ii) no artigo 12 da Lei nº 4.131/1962, que estabelecia a dedutibilidade dos *royalties* pagos até o limite máximo de 5% da receita bruta do produto fabricado ou vendido, também revogado pela Lei nº 14.596/2023 e aplicável ao caso. Dispensou-se também a exigência de

¹ Art. 4º Considera-se que as partes são relacionadas quando no mínimo uma delas estiver sujeita à influência, exercida direta ou indiretamente por outra parte, que possa levar ao estabelecimento de termos e de condições em suas transações que divirjam daqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis.

§ 1º São consideradas partes relacionadas, sem prejuízo de outras hipóteses que se enquadrem no disposto no **caput** deste artigo:

I – o controlador e as suas controladas;

II – a entidade e a sua unidade de negócios, quando esta for tratada como contribuinte separado para fins de apuração de tributação sobre a renda, incluídas a matriz e as suas filiais;

III – as coligadas;

IV – as entidades incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas ou que seriam incluídas caso o controlador final do grupo multinacional de que façam parte preparasse tais demonstrações se o seu capital fosse negociado nos mercados de valores mobiliários de sua jurisdição de residência;

V – as entidades, quando uma delas possuir o direito de receber, direta ou indiretamente, no mínimo 25% (vinte e cinco por cento) dos lucros da outra ou de seus ativos em caso de liquidação;

VI – as entidades que estiverem, direta ou indiretamente, sob controle comum ou em que o mesmo sócio, acionista ou titular detiver 20% (vinte por cento) ou mais do capital social de cada uma;

VII – as entidades em que os mesmos sócios ou acionistas, ou os seus cônjuges, companheiros, parentes, consanguíneos ou afins, até o terceiro grau, detiverem no mínimo 20% (vinte por cento) do capital social de cada uma; e

VIII – a entidade e a pessoa natural que for cônjuge, companheiro ou parente, consanguíneo ou afim, até o terceiro grau, de conselheiro, de diretor ou de controlador daquela entidade.

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, o termo entidade compreende qualquer pessoa, natural ou jurídica, e quaisquer arranjos contratuais ou legais desprovidos de personalidade jurídica.

§ 3º Para fins do disposto no § 1º deste artigo, fica caracterizada a relação de controle quando uma entidade:

I – detiver, de forma direta ou indireta, isoladamente ou em conjunto com outras entidades, inclusive em função da existência de acordos de votos, direitos que lhe assegurem preponderância nas deliberações sociais ou o poder de eleger ou destituir a maioria dos administradores de outra entidade;

II – participar, direta ou indiretamente, de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital social de outra entidade; ou

III – detiver ou exercer o poder de administrar ou gerenciar, de forma direta ou indireta, as atividades de outra entidade.

§ 4º Para fins do disposto no inciso III do § 1º deste artigo, considera-se coligada a entidade que detenha influência significativa sobre outra entidade, conforme previsto nos §§ 1º, 4º e 5º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Art. 44. Não são dedutíveis, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a título de **royalties** e assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante a partes relacionadas nos termos do art. 4º desta Lei, quando a dedução dos valores resultar em dupla não tributação em qualquer uma das seguintes hipóteses:

I – o mesmo valor seja tratado como despesa dedutível para outra parte relacionada;

II – o valor deduzido no Brasil não seja tratado como rendimento tributável do beneficiário de acordo com a legislação de sua jurisdição; ou

III – os valores sejam destinados a financiar, direta ou indiretamente, despesas dedutíveis de partes relacionadas que acarretem as hipóteses referidas nos incisos I ou II deste **caput**.

Parágrafo único. A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto neste artigo.

registro dos contratos referentes a essas operações nos órgãos de fiscalização ou nas agências reguladoras para esse fim específico.

Em outras palavras, a inclusão do §3º no artigo 13 da Lei nº 9.249/1995, em caráter interpretativo com aplicação a atos ou fatos pretéritos, tem o condão de ilidir as duas condutas que foram fundamentais para a lavratura do auto de infração, qual seja *a exigibilidade de registro dos contratos no INPI e respeitar os limites de dedutibilidade dos royalties pagos pela contribuinte*.

Inclusive, essa também foi a interpretação dada no Acórdão nº 1401-006.950, julgado na sessão 13 de maio de 2024, de lavra do relator Cláudio de Andrade Camerano, conforme segue a ementa do julgamento:

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.

A situação fática da contribuinte poderia se subsumir à norma acima mencionada maculando o lançamento efetuado pela autoridade fiscal.

A contribuinte é, de fato, uma *multiplicadora de sementes*, que paga *royalties* às suas “licenciadoras”, no âmbito do SNPC e da Lei de Proteção das Cultivares, não se submetendo aos registros dos contratos referentes à sua operação aos órgãos de fiscalização ou às agências reguladoras para esse fim específico, bem como não se sujeita aos limites que motivaram a lavratura do auto de infração. Destaco que esses limites foram, ambos, revogados pela Lei nº 14.596/2023, mas aos fatos controversos dos autos, isso não traz nenhuma consequência, haja vista que são anos-calendário anteriores à revogação.

Contudo, a norma especifica a interpretação se aplicaria somente 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*”. Em virtude da inovação da legislação com potencial retroatividade interpretativa, não está claro nos autos se a contribuinte é pessoa jurídica ligada, nos termos do § 3º do art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, àquelas que efetuou os repasses pela atividade de multiplicação de sementes.

Assim, entendo ser prudente converter o julgamento em diligência, para que seja analisado pela autoridade competente se o caso em concreto não se subsume à relação prevista no § 3º do art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Determino formulo os seguintes quesitos:

- (i) a devolução do processo à unidade de origem;
- (ii) intime a contribuinte para que esclareça e apresente documentos sobre o tema da eventual ligação com as empresas beneficiárias dos pagamentos dos *royalties* descritos no TVF, prevista no § 3º do art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/1977;
- (iii) analise a relação da contribuinte autuada com as beneficiárias dos pagamentos dos *royalties* descritos no TVF, no que tange à relação prevista no § 3º do art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, objeto §3º no artigo 13 da Lei nº 9.249/1995, incluído pela Lei nº 14.689, em 20 de setembro de 2023;
- (iv) elabore relatório conclusivo sobre a relação de ligação entre a contribuinte e as beneficiárias dos pagamentos de *royalties*, considerando a disciplina do § 3º do art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/1977;
- (v) dê ciência do relatório acima referido à contribuinte, facultando-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação a respeito do seu conteúdo, a qual deverá ser acompanhada das correspondentes provas; e
- (vi) apresentada ou não manifestação pela contribuinte, no referido prazo, devolva-se o processo ao CARF, para prosseguimento do julgamento do Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas