



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



**Processo nº** 17095.722828/2021-46  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-006.914 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de julho de 2024  
**Recorrente** BOA SAFRA SEMENTES S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2018, 2019

DESPESAS. ROYALTIES. ATIVIDADE ESPECÍFICA. DISPENSA DE LIMITES. DEDUTIBILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de processo administrativo decorrente de lançamento de ofício de imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ), referente aos anos-calendário 2018 e 2019.

O enquadramento legal é o que consta do auto de infração (fls. 02 e ss).

No auto de infração, a primeira infração foi assim descrita: “*ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.*”, com o seguinte complemento: “*Referem-se às parcelas que excedem os limites relativos à dedução com Royalties de patentes, marcas, e Assistência Técnica.*”.

Já a segunda infração foi descrita como “*COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL*”, com o seguinte complemento: “*O sujeito passivo compensou prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo*”.

O procedimento fiscal transcorreu conforme narrado no relatório fiscal de fls. 13 e ss, de onde é possível colher o seguinte:

#### II.1 – EXAME DAS DESPESAS

7. Este procedimento fiscal se dedicou a examinar o grupo de despesas identificados como royalties, e sua dedutibilidade nos termos das Leis n.º 3.470/58, 4.131/62, 4.506/64, Decreto-Lei n.º 1.730/79, e Portaria MF 436, de 1958.

7.1 No curso do procedimento identificamos as despesas a título de royalties deduzidas do Resultado do Exercício. Como não identificamos, nos ajustes do Lucro Real, adições identificadas como parcelas indedutíveis, passamos a apurar a legitimidade de dedução dessas despesas.

##### Natureza das Despesas Registradas como Royalties

8. Do exame dos contratos apresentados, verificamos que se trata de duas categorias de royalties, todas aplicadas sobre a reprodução para fins comerciais de sementes de soja:

8.1 – Royalties de Tecnologia (patente registrada no INPI – evento transgênico MON87701 x MON89788: Soja geneticamente modificada resistente a insetos e tolerante ao herbicida glifosato).

8.1.1 A Monsanto do Brasil é única empresa beneficiária desses royalties de tecnologia. São diversas as cultivares de soja desenvolvidas a partir daquelas que a Monsanto aplicou o evento transgênico que lhe deu características vantajosas. É identificada pela marca comercial “Intacta RR2 PRO®”, ou a pela sigla “IPRO” associada ao nome da cultivar.

8.1.2 Nos contratos celebrados entre a Monsanto e a fiscalizada são previstas taxa de inscrição de campo (calculado por hectare), e pagamento de royalties pela multiplicação e/ou comercialização de sementes de cultivares que contenham a tecnologia parenteada (calculados proporcionalmente à cotação da soja comercial por Kg produzido/comercializado).

8.1.3 Na contabilidade, tais despesas foram lançadas na conta 422513 - FI - P&D (ROYALTIES).

8.2 – Royalties de Germoplasma – cultivares sujeitas a registro no Serviço Nacional de Proteção de cultivares do Ministério da Agricultura (direitos de exploração da propriedade intelectual protegidos pela Lei n.º 9.456, de 1997 – Lei de Proteção de Cultivares).

(...)

8.2.3 Nos contratos celebrados entre os titulares do direito e a fiscalizada, são previstos pagamentos de royalties pela multiplicação e/ou comercialização de sementes dessas cultivares (calculados proporcionalmente à cotação da soja comercial por Kg produzido/comercializado).

8.2.4 Na contabilidade, tais despesas foram lançadas nas contas 422513 - FI - P&D (ROYALTIES) em 2018, e 422547 - FI ROYALTIES GERMOPLASMA em 2019.

9. Tendo em vista que determinadas sementes de cultivares são protegidas por Lei, seja pela Lei das Patentes, ou pela Lei de Proteção de Cultivares, os royalties se tornam

despesas necessárias àqueles que se dedicam a reproduzir tais sementes para fins de comercialização.

9.1 Assim sendo, as regras de dedutibilidade aplicáveis à essas despesas são mesmo aquelas destinadas a Royalties e Assistência Técnica, as quais analisamos a seguir.

(...)

11. Conforme observado nos itens 8 e 9, as despesas são necessárias para que a contribuinte fiscalizada tenha a posse do direito (no caso as patentes do evento transgênico e os direitos intelectuais sobre as cultivares) que lhe permite reproduzir e comercializar determinadas sementes de soja, atendendo assim ao disposto no artigo 362 do RIR/2018.

12. Quanto ao limite de dedutibilidade previsto no art. 365 do RIR 2018, e complementado pela Portaria MF 436/1958, este não foi observado pela fiscalizada.

12.1 O Regulamento do Imposto de Renda (art. 365 do RIR/2018) consolida os conceitos trazidos pelas Leis n.º 3.470, de 1958, art. 74, e n.º 4.131, de 1962, art. 12, e pelo Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 6º, no que diz respeito a existência de um limite de dedutibilidade dos royalties na apuração do Imposto de Renda.

12.2 A Lei vigente estipula um limite máximo de dedução de 5% sobre a receita líquida obtida com o produto fabricado ou vendido que contém a tecnologia e/ou propriedade intelectual respectiva. Esse limite máximo é regulado por ato infralegal do Ministro da Fazenda (hoje Economia), que define coeficientes de limitação das deduções por atividade econômica.

12.3 Está em vigor a Portaria MF n.º 436, de 1958, que prevê o limite de 1% para os demais setores econômicos que não tenham sido contemplados com coeficientes próprios. Não há previsão de coeficientes próprios para o ramo da agricultura, no qual a fiscalizada está inserida.

13. Assim, a fiscalizada deveria ter calculado a parcela indedutível das despesas a título de royalties e efetuado sua adição na determinação do Lucro Real (ajuste no LALUR).

(...)

## II.2 – INFRAÇÃO – ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS AO LUCRO REAL

18. Tendo em vista a fiscalizada não ter efetuado nenhuma adição a título de parcela de royalties superiores aos limites de dedução nos ajustes ao Lucro Real dos anos 2018 e 2019 (e-LALUR da ECF), conforme demonstrativos da ECF (Partes A e B do Lalur) anexados ao processo, fica caracterizada infração à legislação tributária, onde os valores demonstrados no item 16 serão adicionados de ofício na apuração da base de cálculo do IRPJ.

## II.3 – INFRAÇÃO – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS

19. No momento da recomposição da base de cálculo do IRPJ Lucro Real com base na infração descrita no subtítulo II.2, houve consumo do prejuízo fiscal apurado pela fiscalizada em 2018, e conseqüentemente, restou saldo insuficiente para o ano de 2019 em que a fiscalizada realizou a compensação do saldo de 2018.

(...)

## III - CONCLUSÃO

23. O Auto de Infração contém o Demonstrativo de Apuração onde são consolidadas todas as infrações, com os respectivos enquadramentos legais, e calculado o IRPJ lançado de ofício neste procedimento fiscal.

25. *[sic]* Tendo em vista os fatos aqui apurados, e considerando que a falta de recolhimento do tributo não se deu por mera divergência de interpretação da legislação, eis que já havia jurisprudência administrativa e judicial acerca do tema formada antes dos fatos geradores, será lavrada Representação Fiscal para Fins Penais.

Em sessão de julgamento realizada em 16/12/2022, a DRJ05 prolatou o acórdão n.º 105-010.073 (fls. 589 e ss), pelo qual a impugnação foi declarada improcedente. A decisão foi assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018, 2019

NULIDADE.

Descabe a arguição de nulidade nos casos em que o Auto de Infração foi lavrado por autoridade fiscal competente e o procedimento fiscal realizado em consonância com a legislação vigente.

INOVAÇÃO NO CRITÉRIO JURÍDICO. CTN, ART. 146. INOCORRÊNCIA.

A prática de determinada conduta infracional sem o conhecimento do Fisco não a torna legítima, não havendo por que se falar em alteração do critério jurídico por parte da autoridade fiscal pelo fato de a contribuinte ter sofrido a primeira autuação sobre a matéria em discussão somente após ter praticado a mesma infração, reiteradamente, em anos anteriores, sem que tivesse sofrido autuação fiscal. A competente lavratura do Auto de Infração, dentro do prazo decadencial, jamais se confundiria com alteração do critério jurídico.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados a validade, legalidade e constitucionalidade de dispositivos que integram a legislação tributária não se insere na competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019

DESPESAS COM ROYALTIES. LIMITE DE DEDUÇÃO.

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 um percentual (estabelecido e revisto periodicamente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda) da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido.

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM PAGAMENTO DE ROYALTIES. LIMITE LEGAL. VIGÊNCIA.

O art. 71 da Lei n.º 4.506 de 1964 não revogou o art. 74 da Lei n.º 3.470 de 1958, persistindo, portanto, mesmo para os beneficiários residentes no país, as regras para dedução das despesas com pagamento de royalties. Precedentes do STF e STJ.

Ciente da decisão de primeiro grau em 02/01/2023 (fls. 640), a recorrente interpôs, no dia 31 do mesmo mês (fls. 642), o recurso voluntário de fls. 644 e ss. Alegou, em síntese:

- “Nulidade da autuação por ausência de motivação/fundamentação - violação à busca pela verdade material”;
- “Nulidade da autuação por alteração do critério jurídico pela autoridade fiscal – violação ao artigo 146 do CTN”;
- “Inaplicabilidade da Limitação Prevista no Artigo 365 do RIR/18 c/c Portaria MF no 436/58 — Restrição à Dedutibilidade Concerne Apenas a Pagamentos ao Exterior e a Partes Ligadas — Vedação à Evasão Fiscal”;

- *“Distorção da base de cálculo do IRPJ - tributação de valores que não refletem a renda/acréscimo patrimonial da recorrente”;*
- *“Dedução Fiscal Obrigatória da Integralidade do Custo Incorrido com Insumos pela Recorrente — Despesa Necessária, Usual e Normal — Artigo 311 do RIR/18”;*
- *“Subsidiariamente — Limite à Dedutibilidade — Desconsideração da Receita Líquida das Vendas do Produto Final — Iliquidez e Incerteza do Valor Lançado”;*
- *“Subsidiariamente — Inaplicabilidade da Portaria MF no 436/58 - artigo 97, inciso IV, do CTN e artigo 25, inciso I, do ADCT”;*
- *“Compensação indevida de prejuízo fiscal”.*

Em 14/11/2023 (fls. 800), a recorrente interpôs a petição de fls. 803 e ss, informando que a Lei n.º 14.689/23, por seu artigo 11, deu nova redação ao parágrafo 3º do artigo 13 da Lei n.º 9.249/95. Afirmou que, por tal alteração legislativa, o auto de infração hostilizado perdeu o objeto, nos termos do artigo 106 do CTN.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Eduardo Genero Serra, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade. Logo, dele conheço.

Na espécie, a acusação fiscal fundou-se na extrapolação do limite percentual para a dedutibilidade da despesa de royalties sofrida pela recorrente.

Os pagamentos realizados pela recorrente tiveram como beneficiários empresas sediadas no Brasil e sem qualquer relação societária, de modo tal que o limite legal da dedutibilidade seria o do artigo 365 do RIR/18:

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 n.º 3.470, de 1958, art. 74 ; Lei n.º 4.131, de 1962, art. 12, caput ; e Decreto-Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.279, de 14 de maio de 1996 (Lei n.º 4.131, de 1962, art. 12).

Nesse contexto, é preciso observar a superveniência da Lei n.º 14.689/23, que incluiu o § 3º no artigo 13 da Lei n.º 9.249/95 para o seguinte:

§ 3º Para fins de interpretação, na forma do inciso I do caput do art. 106 da Lei n.º 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 n.º 3.470, de 28 de novembro de 1958, e no art. 12 da Lei n.º 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 n.º 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. (grifei)

Os mencionados artigo 74 da Lei n.º 3.470/58 e artigo 12 da Lei n.º 4.131/62 contêm, em síntese, o mesmo teor do artigo 365 já transcrito acima – que seria o enquadramento legal supostamente adequado à infração autuada –, estabelecendo o limite máximo de 5%. Tal limite se encontra dentre aqueles que, nos termos do § 3º acima transcrito, *“não se aplicam aos casos de pagamentos ou de repasses efetuados a pessoa jurídica não ligada (...) domiciliada no País, pela exploração ou pelo uso de tecnologia de transgenia ou de licença de cultivares por terceiros”*, que é exatamente o caso dos autos.

Sendo assim, consoante a interpretação retroativa da lei, contida no artigo 106, I, do CTN, e de emprego determinado pelo artigo 13, § 3º, da Lei n.º 9.249/95, opera-se a perda do objeto da infração autuada. Consequentemente, improcedente é o lançamento do tributo e seus acréscimos legais, bem assim a decorrente compensação indevida de prejuízos fiscais.

Por fim, assinalo que restam prejudicadas as demais matérias arguidas em sede recursal, razão pela qual deixo de manifestar acerca de tais questões.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para afastar o lançamento e a compensação de ofício dos prejuízos fiscais.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra

