



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15746.720990/2020-10</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1202-001.671 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	30 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	SONY INTERACTIVE ENTERTAINMENT DO BRASIL COMÉRCIO E SERVIÇOS DE MARKETING LTDA FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2017

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. ROYALTIES. FATO GERADOR. CRÉDITO DOS RENDIMENTOS. DISPONIBILIDADE JURÍDICA. EXIGIBILIDADE DO IRRF

O fato gerador do IRRF de residente ou domiciliado no exterior é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e ocorre no pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de rendimento, o que se verificar primeiro, por fonte situada no País.

A exigência por parte do beneficiário do rendimento, informando valor, data e registros bancários onde deveria ser realizado o pagamento, indica disponibilidade jurídica da renda, impondo-se a incidência tributária no Brasil.

LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de software, para revenda a consumidor final, o qual receberá uma licença de uso do software, enquadram-se no conceito de royalties.

DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS.

As despesas de licença de uso de software configuram-se como royalties de natureza de direito autoral, sendo indedutíveis quando pagas a sócios, de acordo com art. 353, I, do RIR/99.

LANÇAMENTO. DEFINITIVIDADE. EFEITOS NO PREJUÍZO FISCAL.

O lançamento regularmente realizado e notificado ao sujeito passivo tem caráter definitivo, ainda que sujeito à impugnação administrativa ou qualquer das outras previsões [taxativas] de modificação ou extinção. Desta forma, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL serão modificadas conforme o ato da autoridade fiscal e refletirão seus efeitos nos períodos de apuração seguintes.

**PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE SALDO CONSUMIDO EM AUTUAÇÃO ANTERIOR. CABIMENTO.**

Correta a glosa de compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, quando o prejuízo fiscal apurado no período anterior deixar de existir em função de autuação, ainda que essa autuação se encontre pendente de julgamento definitivo na esfera administrativa.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado Digitalmente*

**Maurício Novaes Ferreira** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores : Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Leonardo de Andrade Couto (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por SONY INTERACTIVE ENTERTAINMENT DO BRASIL COMÉRCIO E SERVIÇOS DE MARKETING LTDA visando reformar o acórdão nº 102-

002.134 prolatado em 11/08/2021 pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) 02, que considerou procedente em parte a impugnação apresentada. O julgado restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de software, para revenda a consumidor final, o qual receberá uma licença de uso do software, enquadram-se no conceito de royalties.

DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS.

As despesas de licença de uso de software configuram-se como royalties de natureza de direito autoral, sendo indedutíveis quando pagas a sócios, de acordo com art. 353, I, do RIR/99.

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. ROYALTIES. FATO GERADOR. CRÉDITO DOS RENDIMENTOS. INOCORRÊNCIA.

O fato gerador do IRRF de residente ou domiciliado no exterior é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e ocorre no pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de rendimento, o que se verificar primeiro, por fonte situada no País.

O mero registro contábil do crédito, como simples provisionamento ou reconhecimento antecipado de despesa, não caracteriza fato gerador do IRRF se não houver disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

LANÇAMENTO. DEFINITIVIDADE. EFEITOS NO PREJUÍZO FISCAL.

O lançamento regularmente realizado e notificado ao sujeito passivo tem caráter definitivo, ainda que sujeito à impugnação administrativa ou qualquer das outras previsões [taxativas] de modificação ou extinção. Desta forma, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL serão modificadas conforme o ato da autoridade fiscal e refletirão seus efeitos nos períodos de apuração seguintes.

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE SALDO CONSUMIDO EM AUTUAÇÃO ANTERIOR. CABIMENTO.

Correta a glosa de compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, quando o prejuízo fiscal apurado no período anterior deixar de existir em função de autuação, ainda que essa autuação se encontre pendente de julgamento definitivo na esfera administrativa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A autoridade julgadora de primeiro piso recorreu a este Conselho em relação à parcela do crédito tributário por ela exonerada.

O processo foi formalizado visando exigir, de ofício, Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) do ano-calendário 2017 decorrente da constatação, pela autoridade fiscal, de dedução indevida de despesas ligadas ao pagamento de royalties a sócio domiciliado no exterior.

Exigiu-se também o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) do mesmo ano-calendário e que deveria incidir, no entender da autoridade lançadora, sobre o valor creditado contabilmente a título de royalty.

Além dos lançamentos referidos, a autoridade fiscal procedeu à glosa da compensação de prejuízos na apuração do IRPJ já que, no seu entender, não haveria saldo de prejuízo a ser aproveitado pela Contribuinte.

Os argumentos da impugnação foram assim sintetizados pelo acórdão recorrido:

DA IMPUGNAÇÃO.

Em sua impugnação, às fls. 238 a 297, a SONY INTERACTIVE ENTERTAINMENT DO BRASIL COMÉRCIO E SERVIÇOS DE MARKETING LTDA apresenta os seguintes argumentos:

DA INDEDUTIBILIDADE DOS ROYALTIES POR INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS

1. Houve um erro da fiscalização quando desqualificou o contrato de licenciamento de direitos autorais para um contrato de uso de marcas, sem o fazer de forma clara e indicar as razões deste entendimento;
2. Verifica-se que a fiscalização da Receita Federal considerou erroneamente que os royalties devidos também incluem royalties pela licença de marca, desconsiderando completamente o disposto no Contrato de Licenciamento de Software e Direitos Autorais, resultando na conclusão de que na ausência da sua segregação o valor integral dos royalties indicados na fatura nº 123117-SIEB é devido pela licença da marca;
3. Contudo, o Contrato de Licenciamento de Software e Direitos Autorais prevê apenas a licença onerosa de software e seus materiais de embalagem e manuais (todos protegidos como direito autoral), com a indicação do nome Playstation nesses materiais não resultando de qualquer licença de marca. A identificação do vídeo game resulta apenas da obrigação de informar ao consumidor em qual console/vídeo game o jogo pode ser utilizado, não existindo, portanto, qualquer licença onerosa de marca;

DO NÃO RECOLHIMENTO DO IRRF.

4. Verifica-se que a fiscalização da Receita Federal considerou erroneamente que a fatura foi emitida com vencimento à vista, assim, na prática, utilizou o mero lançamento contábil como fato gerador do IRRF;

5. Contudo, os não residentes estão sujeitos ao regime de caixa - pagamento (disponibilidade econômica) e o lançamento contábil não pode ser considerado como fato gerador para fins de incidência do IRRF, assim como uma fatura sem prazo de pagamento não pode ser considerada como tendo vencimento à vista, tendo em vista que sequer houve o vencimento da fatura n\* 123117-SIEB e, em especial, a Impugnante ainda não efetuou o pagamento dos royalties à ST LA (regime de caixa), de modo que inexistente disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos a teor do art. 43 do Código Tributário Nacional, razão pela qual ainda não há que se falar na ocorrência do fato gerador do IRRF;

DA INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZOS FISCAIS ORIUNDOS DO EXERCÍCIO 2016.

6. O PAF que supostamente utilizou o prejuízo fiscal acumulado ainda se encontra em curso e pode ser decidido a favor da Impugnante;

DOS ESCLARECIMENTOS PRELIMINARES.

7. A Fiscalização confunde os conceitos de licença de software, direito autoral e marcas, alegando que a Impugnante estaria pagando royalties pela licença de marcas, visto que o contrato não teria segregado esse montante dos royalties pela licença de software, o que à consideração de que os royalties seriam integralmente devidos pela licença de marcas, com a sua limitação em 1% da receita de vendas e a necessidade do registro do Contrato de Licenciamento de Software e Direitos Autorais no INPI e no Banco Central, para fins de dedutibilidade do IRPJ, o que resultou na glosa de dedutibilidade dos royalties indicados na fatura n\* 123117-SIEB;

8. No entanto, a Impugnante recebeu uma licença de software (direito autoral) e os materiais de embalagem e manuais (direitos autorais);

9. O Contrato de Licenciamento de Software e Direitos Autorais não prevê qualquer licença de marca;

10. Conforme se verifica do Contrato de Licenciamento de Software e Direitos Autorais (fls. 137/152), a SONY INTERACTIVE ENTERTAINMENT AMERICA TRADING LATIN AMERICA LLC/STLA concedeu, à SONY COMPUTER ENTERTAINMENT DO BRASIL SERVIÇOS DE MARKETING LTDA/SCEB, licença para reproduzir o software licenciado pela SONY INTERACTIVE ENTERTAINMENT AMERICA LLC/SIEA, compatível com o sistema de entretenimento de computador Playstation;

11. A STLA licenciou à Impugnante os direitos de uso e exploração para a produção e distribuição de jogos para videogame em mídia física no mercado nacional, inexistindo qualquer licença onerosa de marca ainda que o nome Playstation ou PS4 sejam indicados nas embalagens;

12. A remuneração paga pela Impugnante pela licença de software e demais direitos autorais (os "materiais" de embalagem) é o royalty (de 80% da receita líquida da revenda dos jogos (software));

13. O uso do nome Playstation ou PS seguida da versão do console (i.e., PS2, PS3, PS4 e PS5) é necessário apenas para identificar o console onde o produto pode ser utilizado e dessa forma evitar que os consumidores sejam confundidos com a aquisição equivocada de jogos que não funcionariam em vídeo games diversos ou que não possam ser utilizados em outras versões dos consoles Playstation;

14. O conteúdo econômico do produto que gera a obrigação de pagar royalties não está relacionada ao uso da marca Playstation, mas ao software de cada jogo que é objeto do Contrato de Licenciamento de Software e Direitos Autorais e apenas utiliza o nome Playstation para informar o vídeo game a que se destina;

15. A cláusula 3.1. do Contrato de Licenciamento de Software e Direitos Autorais ainda estabelece que, em razão de referido licenciamento de uso e exploração de programa de computador, a Impugnante deve pagar a título de royalties para STLA o percentual de 80% (oitenta por cento) da receita líquida com a sublicença desses direitos. Nenhum royalty é devido à título de licença de qualquer marca;

16. Trata-se, portanto, apenas de programa de computador (software), e materiais de embalagem e manuais, protegidos como direito autoral, licenciados à Impugnante pela STLA, sem transferência de tecnologia, ou seja, sem a transferência do código-fonte (caso contrário ensejaria registro junto ao INPI e ao Banco Central), não se confundindo com licença de uso de marca;

17. Dessa forma, o Contrato de Licenciamento de Software e Direitos Autorais, e conseqüentemente, a dedutibilidade dos royalties, não está sujeito ao INPI e ao Banco Central;

18. O INPI indica expressamente a ausência de registro da licença e distribuição de software na Resolução INPI 156/2015, que dispõe sobre os contratos dispensados de averbação pela Diretoria de Contratos do INPI;

19. Nos termos do referido contrato, para que seja realizado o referido pagamento, a STLA emitirá uma fatura indicando o valor dos royalties devidos. No entanto, a ausência de uma data de vencimento não significa que a fatura era devida à vista;

20. O pagamento não era devido visto que a Licenciante é parte do mesmo grupo econômico da Licenciada e conhece a situação financeira desta, de modo que não definiu um prazo, diante de tais incertezas;

**DA DEDUTIBILIDADE DOS ROYALTIES PELO LICENCIAMENTO DE SOFTWARES E DIREITOS AUTORAIS.**

21. A remuneração devida pela licença de softwares (direitos autorais) e demais direitos autorais é considerada royalty para fins fiscais, salvo quando devida ao seu criador, conforme art. 22, alínea "d", da Lei 4.506/1964;

22. Em ambos os casos, seja como royalties ou remuneração, o pagamento devido pela licença de softwares (direitos autorais), e materiais de embalagem e manuais relacionados ao produto, não está sujeito aos requisitos (registro no INPI e Banco Central) e limites de dedutibilidade (1%) indicados pela fiscalização como aplicáveis aos royalties devidos pela licença de marcas, tendo em vista que os royalties por direitos autorais não fizeram parte das transações abusivas realizadas nas décadas de 50 e 60 que resultaram na legislação vigente sobre a dedutibilidade de royalties pela licença de marcas, patentes e know-how;

23. Dessa forma, a legislação não cita os royalties devidos por licença de direito autoral, conforme artigos 353 e 355 do Decreto nº 3000/99 - Regulamento do IRPJ vigente à época dos fatos - que indicam apenas, e claramente (para o caso em análise e com base na fundamentação da fiscalização), os royalties pela licença de marca;

24. Não são aplicáveis aos pagamentos devidos pela licença de softwares (direitos autorais) os requisitos dos artigos 353, V, "b" e 355 do RIR/99 - vigente à época dos fatos aqui tratados - que exigem (i) a limitação da dedutibilidade aos percentuais estabelecidos em ato do Ministério da Fazenda, (ii) ao registro do contrato de licença de marca no INPI, e (iii) ao registro do contrato de licença de marca no Banco Central;

25. Portanto, a despesa devida pela Impugnante pela licença de software (direito autoral) e materiais de embalagem e manuais é claramente uma despesa necessária, com o montante de R\$ 82.026.851,28, inferior ao limite da legislação de preços de transferência (método preço de revenda menos lucro com margem de 20% - PRL 20) que tinha como limite de dedutibilidade o valor de R\$ 84.341.607,74 (80% de R\$ 105.427.009,68, restando a margem de 20% para a Impugnante), calculado corretamente conforme abaixo em percentual inferior ao limite de dedutibilidade do PRL 20 conforme estabelecido na cláusula 3.1 do Segundo Aditivo do Contrato de Licenciamento de Software e Direitos Autorais visando uma maior margem de lucro para a Impugnante, sendo integralmente dedutível da base de cálculo do IRPJ;

26. A Impugnante apenas "revende" os softwares licenciados, logo o seu custo de aquisição, conforme o dos consoles, não pode ser glosado;

#### DA INEXIGIBILIDADE DO IRRF SOBRE PAGAMENTO DE ROYALTIES.

27. A Impugnante não fez pagamento dos royalties para a sua controladora no exterior porque não detinha recursos financeiros para realizar este pagamento e conseqüentemente, não incorreu no fato gerador do IRRF a justificar o lançamento ora impugnado;

28. A aplicação do artigo 331 do Código Civil não é absoluta, pois deve-se considerar a relação entre as partes e a natureza obrigação. No caso, a Licenciante, do mesmo grupo econômico da Licenciada, sabia que esta não

dispunha dos recursos necessários, de modo que não possuía expectativa de recebimento e tampouco considerou a Impugnante inadimplente;

29. A exceção do § 3º do art. 1º da Lei n\* 13.874/2019 - de que a Declaração dos Direitos da Liberdade Econômica não se aplica ao direito tributário - é inaplicável, porque a fiscalização da Receita Federal está criando uma cláusula em um contrato celebrado entre a Impugnante e a sua controladora, de forma a criar uma cláusula de vencimento da obrigação que não existe;

30. Não há nenhuma disposição legal cogente a respeito da data de vencimento de obrigações contratadas entre partes capazes e cuja contratação não seja vedada por lei;

31. Portanto, a administração tributária não tem liberdade para criar uma cláusula de vencimento de uma obrigação civil num contrato que não tem esta cláusula, de forma que é inaplicável o art. 331 do Código Civil ao presente caso;

32. No entender da fiscalização, a Impugnante deveria ter recolhido o IRRF considerando que o vencimento da obrigação de pagar os royalties era imediato diante de previsão expressa no contrato celebrado entre a Impugnante e a sua controladora e tal "obrigação" era decorrente do fato da Impugnante ter feito o lançamento contábil de despesa com o pagamento de royalties, uma vez que não houve efetivo pagamento;

33. Contudo referido entendimento é desprovido de fundamento legal e não está de acordo com a jurisprudência administrativa, na medida em que, apesar do art. 43 do CTN dispor que o fato gerador do imposto de renda é a disponibilidade jurídica ou econômica dos rendimentos, o fato é que a disponibilidade jurídica não coincide com a disponibilidade econômica e a escrituração contábil por si só não é fato gerador do imposto de renda;

34. O não residentes estão sujeitos ao regime de caixa (pagamento);

35. O fato de a Impugnante ter escriturado contabilmente referido valor não significa automaticamente a disponibilidade econômica, jurídica ou sequer o vencimento da fatura, capaz de gerar a ocorrência do fato gerador do IRRF. Isto porque, a disponibilidade meramente jurídica não é capaz por si só de ser considerada fato gerador do imposto de renda, na medida em que não representa o acréscimo patrimonial ensejador da incidência de referido imposto;

36. No presente caso, a Impugnante apenas emitiu a fatura n\* 123117-SIEB para fins de contabilização do valor dos royalties, sendo que tanto no contrato celebrado com a controladora como na fatura (invoice) não há qualquer data de vencimento previamente estabelecida para fins de pagamento dos royalties, posto que o pagamento de tal quantia seria efetivamente devida num momento futuro e mediante prévia requisição pela controladora situada no exterior, tão logo a Impugnante não mais necessitasse de capital para financiar suas atividades (fluxo de caixa);

DA ILEGITIMIDADE DA GLOSA DO PREJUÍZO FISCAL DA IMPUGNANTE.

37. A utilização do prejuízo fiscal da impugnante no processo fiscal 19515.720.012/2020-34 não é uma questão definitiva, pois o lançamento de ofício foi impugnado e aguarda julgamento;

DOS PEDIDOS.

Diante do exposto, requer:

1. Julgar a impugnação procedente para cancelar os autos de infração; e
2. Posterior juntada de documentos, em especial tradução juramentada de contratos.
3. É o relatório.

Inobstante a argumentação apresentada, a DRJ houve por bem considerar parcialmente procedente a impugnação e afastou a exigência do IRRF, mantendo o lançamento do IRPJ e a glosa pela compensação indevida de prejuízo.

Cientificada do acórdão de impugnação em 10/09/2021 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 492), a Recorrente apresentou em 11/10/2021 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, fl. 495) o recurso voluntário de fls. 496 a 540.

Por meio do apelo, a Recorrente reitera os argumentos apresentados com a impugnação e acrescenta as seguintes razões com vistas a reformar o acórdão recorrido:

- a matriz legal da previsão contida no art. 253, inciso I do RIR/1999 é o art. 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei nº 4.506/1964;
- diferentemente do previsto no RIR, o texto legal não previa a indedutibilidade dos pagamentos de royalties quando o sócio é pessoa jurídica;
- o texto legal, quando complementou a vedação e a estendeu aos parentes e dependentes dos sócios, qualificou estes últimos como pessoas físicas, já que não seria aceitável admitir a existência de parentes de pessoas jurídicas;
- se a vedação existente na alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506/1964 englobasse os sócios PJ, o disposto na alínea “e” do mesmo artigo seria desnecessário e a Lei não contém dispositivos desnecessários;
- a norma visa evitar elisão fiscal quando do pagamento de royalties a sócios pessoa física, que possui tributação favorecida, o que não ocorreria no caso de sócio pessoa jurídica, sujeita ao mesmo regime tributário da pagadora dos royalties;
- a ampliação do conceito de sócio para abranger as pessoas jurídicas promovida pelo RIR é ilegal por extrapolar o alcance previsto em Lei.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me a relatoria do feito.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Maurício Novaes Ferreira**, Relator

**1 – ADMISSIBILIDADE**

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

O recurso de ofício atinge o limite de alçada previsto na Portaria MF nº 2/2023, razão pela qual também deve ser conhecido.

**2 – RECURSO DE OFÍCIO**

Como visto no relatório, a DRJ exonerou parte do crédito tributário constituído por considerar que o IRRF incidente sobre os royalties somente seria devido se houvesse disponibilidade jurídica ou econômica dos valores a serem pagos ao sócio domiciliado no exterior.

As razões que levaram o acórdão recorrido a afastar a exigência do IRRF foram assim demonstradas:

**DO LANÇAMENTO DO IRRF.**

Foi, também, constituído o crédito tributário relativo ao IRRF com alíquota de 15% sobre o mesmo valor creditado a título de royalties, com fundamento no art. 710 do RIR 99.

O lançamento foi efetuado sob os seguintes argumentos:

1. a norma estabelece como critério temporal, entre outros, o crédito realizado para o exterior, mas que não se refere ao crédito bancário, mas, sim, a crédito contábil, de natureza incondicional, à disposição do beneficiário.
2. O art. 331 do Código Civil dispõe que “salvo disposição legal em contrário, não tendo sido ajustada época para o pagamento, pode o credor exigí-lo imediatamente”;
3. A fatura/invoice 123117-SIEB indicou os dados bancários para o pagamento da quantia, mas não estabeleceu prazo, correspondendo, portanto, a um vencimento à vista; e 4. Desde a emissão da fatura/invoice, sem ajuste de prazo para pagamento, a importância esteve inteiramente à disposição da licenciadora.

A impugnante argumenta que não o fato gerador do IRRF não ocorreu posto que ela não fez o pagamento dos royalties à controladora, pois não dispunha de recursos financeiros.

Cabe razão à impugnante.

Primeiramente, cabe destacar que não é objeto da presente lide o fato de que a impugnante não efetuou o pagamento relativo a royalties pela licença de uso do

software à licenciadora (o que a própria admite), embora tenha deduzido o valor correspondente da base de cálculo do IRPJ.

Disponha o art. 710 do RIR /99:

Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 3º). (grifo nosso)

Nos termos da já citada na Solução de Consulta Cosit nº 43, de 23/03/2021:

EMENTA: FATO GERADOR. CRÉDITO. CONVERSÃO CAMBIAL.

O fato gerador do IRRF de residente ou domiciliado no exterior é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e ocorre no pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de rendimento, o que se verificar primeiro, por fonte situada no País. O registro do crédito contábil apenas configura o fato gerador na data em que a obrigação se tornar exigível. A conversão dos valores expressos em moeda estrangeira para a moeda nacional será feita mediante a utilização da taxa de câmbio vigente na data do fato gerador.

Quanto à exigibilidade da obrigação, a fiscalização argumenta que, por não haver prazo fixado para pagamento, aplica-se o disposto no art. 331 do Código Civil, o qual dispõe que “salvo disposição legal em contrário, não tendo sido ajustada época para o pagamento, pode o credor exigí-lo imediatamente”.

Entretanto, no que se refere, especificamente a pagamentos efetuados a residentes ou domiciliados no exterior, cabe verificar o que dispõe a Solução de Consulta Cosit nº 153, de 02/03/2017:

22. Quanto à definição de “crédito” prevista na legislação tributária, trata-se de crédito contábil e não de crédito em conta corrente de instituição financeira. Entretanto, no caso de remessas para o exterior, deve ser verificado se além do registro contábil houve disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Ou seja, a que traduza o reconhecimento do direito de recebimento pelo credor, e não da mera contrapartida contábil de um débito. Nesse sentido, o mero registro contábil do crédito, como simples provisionamento ou reconhecimento antecipado de despesa, em obediência ao regime de competência, não caracterizam fato gerador do IRRF se não houver disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

23. Considerando-se que o imposto de renda não pode ser cobrado antes da ocorrência da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, as importâncias creditadas contabilmente, por fonte localizada no País, somente ensejarão fato gerador de imposto, se, antes do registro ou concomitantemente a ele, tiver ocorrido a aquisição daquela disponibilidade. (grifo nosso)

Por fim, o art. 43 do Código Tributário Nacional define como fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Diante de todo o exposto acima, conclui-se que, ainda que, nos termos do art. 331 do Código Civil, se admita que o pagamento dos royalties possa ser exigido a qualquer momento, face não ter sido estabelecido prazo para o pagamento, **o crédito contábil, tão somente, não representa disponibilidade econômica ou jurídica, a caracterizar acréscimo patrimonial passível de incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte.**

Deve, portanto, ser afastado o lançamento de IRRF.

Portanto, no entender da autoridade julgadora, houve mero registro contábil, sem disponibilidade jurídica ou econômica do valor devido, motivo pelo qual não houve fato gerador do IRRF.

Ainda que não caiba discussão quanto à conclusão a que chegou o acórdão recorrido em relação à não ocorrência do fato gerador do IRRF pelo mero registro contábil dos royalties, os documentos juntados aos autos indicam que houve disponibilidade jurídica dos valores devidos.

O “2º Aditamento ao Contrato de Licenciamento de Software e Direitos Autorais” (fls. 298 a 318), documento apresentado pela Contribuinte junto com a impugnação, estabeleceu entre as partes contratantes, dentre outras, as seguintes obrigações:

Este 2º ADITAMENTO, **com entrada em vigor em 10 de Janeiro de 2017**, é celebrado entre Sony Interactive Entertainment America Trading Latin Amedca LLC. novo nome legal da SCEA Trading Latin America LLC. sociedade de responsabilidade [imitada de Delaware (“STLA”). e **Sony Interactive Entertainment do Brasil Comércio e Serviços de Marketing Ltda.**, novo nome legal da Sony Computer Entertainment do Brasil Comércio e Serviços de Marketing Ltda., sociedade empresária limitada do Brasil (“Licenciada”), e adita o CONTRATO DE LICENCIAMENTO DE SOFTWARE E DIREITOS AUTORAIS entre a SttA e a Licenciada, datado de 10 de dezembro de 2013 (“Contrato”) e o 1º ADITAMENTO, datado de 1º de Abril de 2016 (1º Aditamento”).

[...]

3.1A. **A Licenciada deverá pagar á STLA royalty dentro do padrão de mercado (arm's lenght) calculado como 80% da Receita Líquida da Licenciada** oriundos das sublicenças desses mesmos direitos para terceiros. No entanto, no caso de este valor de royalty resultar para a Licenciada em uma margem de operação

conforme padrão de mercado inferior a 1,64%, neste caso o referido royalty será reduzido para o valor apropriado para que a Licenciada tenha uma margem de operação de 1.64%."

Novas cláusulas 3.1B, 3.1C, 3.1D e 3.1E são acrescentadas ao Contrato, passando a vigorar com a seguinte redação:

**3.1B. Em Dezembro de 2017. a SUA emitirá uma fatura cobrando o royalty devido, conforme houver sido contabilizado** no mês. Para o ano civil de 2018 em diante ao final de cada mês, a STLA enviará uma fatura à Licenciada, como adiantamento dos royalties devidos pela Licenciada. de acordo com a cláusula 3.1A, com base em um cronograma de cálculo e aprovado por ambas as partes.

[...]

Resta evidente, portanto, que conforme acordo celebrado entre as partes, a licenciadora emitirá no mês de dezembro de 2017 fatura “...**cobrando o royalty devido, conforme houver sido contabilizado**”.

Portanto, desde o valor contabilizado poderia ser exigido pela sócia domiciliada no exterior desde dezembro de 2017.


Nem se diga que a titular do direito ficou inerte e não tomou a providência contratualmente prevista para exigir o valor do royalty. O documento de fl. 158 demonstra inequivocamente que a sócia domiciliada no exterior cobrou o valor devido, inclusive informando os dados bancários para a realização do pagamento.

From:  
 Sony Interactive Entertainment America Trading Latin America LLC  
 2207 Bridgepointe Parkway  
 San Mateo, CA 94404  
 Tax ID 80-0910735  
 Tel: 650.655.5508

Bill to:  
 Sony Interactive Entertainment Brazil  
 fka Sony Computer Entertainment Brazil

INVOICE #	123117-SIEB
DATE	12/31/2017
CUST. #	n/a

Attr: Masanobu Kubota  
 cc: John Kilcullen, Denny Lee

Description	Amount
PS2/PS3/PSP/PS4 Software License Royalty	R\$82,026,851,28
	
Remit Payments to: JP Morgan Chase 270 Park Avenue New York, N.Y. 10017 Attn: Sony Global Treasury Center For: Sony Interactive Entertainment America Trading Latin America LLC Account# 436563893 ABA# 021000021	

O documento foi emitido em 31/12/2017 e seu valor coincide exatamente com o valor do royalty devido pela Recorrente.

Acrescente-se que esta foi a data do fato gerador do IRRF no lançamento de ofício:

**RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR  
 INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE ROYALTIES E PAGAMENTOS DE ASSISTÊNCIA  
 TÉCNICA DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR**

Valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre pagamentos de royalties e assistência técnica a residentes ou domiciliados no exterior, conforme Termo de Descrição dos Fatos em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2017	82.026.851,28	75,00

Resta demonstrado, portanto, que o caso dos autos não se trata de mero registro contábil do valor de royalty devido.

Houve o implemento da condição contratual prevista para a exigência do valor devido, que estava juridicamente exigível desde 31/12/2017.

Por estes fundamentos, dou provimento ao recurso de ofício.

### **3 – RECURSO VOLUNTÁRIO**

#### **3.1 – Indedutibilidade das despesas com royalty pago a sócio pessoa jurídica domiciliada no exterior**

A Recorrente, em sua peça impugnatória, combateu a autuação fiscal essencialmente afirmando que os royalties devidos referiam-se apenas à licença de uso e exploração de direitos autorais e não pelo uso de licença de marca.

Sustentou ainda que os primeiros não estão sujeitos aos requisitos de registro no INPI e no Banco Central e de limites de dedutibilidade, os quais seriam aplicáveis apenas aos royalties devidos pela licença de marca.

Alega que a fiscalização da RFB considerou erroneamente o Contrato de Licenciamento como se fosse contrato de licença de marca, quando, na verdade, o contrato trata apenas da licença de software e materiais de embalagem e manuais.

A DRJ, ao analisar a impugnação, considerou-a improcedente valendo-se da seguinte fundamentação, igualmente adotada como razão de decidir no presente julgamento:

O que se verifica, da análise do Termo de Descrição dos Fatos, embora parte da fundamentação legal aplicada utilize as expressões “uso de marcas” e “os royalties pelo uso de marcas”, bem como determine a necessidade de registro junto ao INPI e ao Banco Central, a autuação não se fundamenta em argumentos acerca da natureza dos direitos objeto do Contrato de Licenciamento, se licença pelo uso de software, se licença por direitos autorais ou licença de uso de marca e, em nenhum momento, no Termo de Descrição dos Fatos, foi defendida a indedutibilidade da despesa glosada sob o argumento de que se referiria a licença de uso de software ou licença de uso de marca.

Constata-se, portanto, que a discussão acerca da detutibilidade da despesa glosada com base na natureza dos royalties contabilizados foi a tese desenvolvida pela impugnante para sua defesa, mas não pela fiscalização.

E esta tese poderia ser objeto de polêmica e ensejar discussão, face a intrínseca vinculação do software licenciado à marca PLAYSTATION.

A impugnante tenta restringir o assunto a uma mera questão de necessidade de informar corretamente o consumidor sobre o produto que ele está adquirindo, argüindo o Código de Defesa do Consumidor.

Mas fato é que não há como segregar a licença de uso do software licenciado da marca Playstation, até pelos argumentos apresentados pela própria impugnante (os jogos desenvolvidos para Playstation não funcionam em outros consoles).

Entretanto, o objeto da lide é bem mais objetivo: a dedutibilidade ou não da despesa contabilizada como licença de software, no valor de R\$ 82.026.851,28.

A impugnante, pelo disposto em sua impugnação, afasta qualquer discussão acerca das seguintes questões:

1. O contrato no qual se baseou a apuração dos valores deduzidos trata de licenciamento de software; e

2. De acordo com o disposto às fls. 259, a remuneração devida pela licença de softwares (direitos autorais) e demais direitos autorais é considerada royalty para fins fiscais:

A remuneração devida pela licença de softwares (direitos autorais) e demais direitos autorais é considerada royalty para fins fiscais, salvo quando devida ao seu criador, conforme art 22, alínea "d", da Lei 4.506/1964:

"Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (vide Decreto-Lei nº 1.642, de 1978) (vide Decreto-Lei no 2.287, de 1986)(...)d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra."

Esta interpretação, por sua vez, coaduna-se, perfeitamente, com o disposto na Solução de Consulta Cosit nº 43, de 23/03/2021:

LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de software, para revenda a consumidor final, o qual receberá uma licença de uso do software, enquadram-se no conceito de royalties e estão sujeitas à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento).

E este foi o tratamento dado aos valores contabilizados pela impugnante, objeto de glosa, de acordo com o exposto no Auto de Infração (fls. 192):

"ALUGUÉIS, ""ROYALTIES"" E ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA OU ADMINISTRATIVA"  
INFRAÇÃO: "ROYALTIES" INDEDUTÍVEIS

"Royalties" indedutíveis, por inobservância dos requisitos legais, conforme Termo de Descrição dos Fatos em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2017	82.026.851,28	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2017 e 31/12/2017:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299, 352, 353 e 355 do RIR/99

Sendo pacífico, portanto, o entendimento de que a remuneração pela licença do uso de software tem natureza de royalties, conclui-se que a discussão, portanto, limita-se à possibilidade de dedutibilidade ou não desses royalties.

E no que se refere à possibilidade de dedução dos royalties, o disposto no inciso I do art. 353 do RIR 99 é muito claro:

Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes; (grifo nosso)

Como exposto no Termo de Descrição dos Fatos, os royalties no valor de R\$ 82.026.851,28 foram apurados com base da fatura/invoice 123117-SIEV, de 31/12/2017, emitida pela sócia majoritária, a SONY INTERACTIVE ENTERTAINMENT AMÉRICA TRADING LATIN AMÉRICA LLC, CNPJ 18.962.014/0001-51, detentora de 99,4% de suas cotas.

O invoice, por sua vez, foi emitido com base no 1º Aditamento ao Contrato de licenciamento de software e direitos autorais, celebrado entre a impugnante e a sócia majoritária.

Acresça-se que o disposto no inciso I do art. 353 do RIR 99 dispõe, tão somente, que são indedutíveis os royalties pagos a sócios, pessoas físicas e jurídicas, sem qualquer menção à natureza destes, se devidos em função de direitos autorais ou pelo uso de licença de marca.

O crucial, neste caso, é a natureza de royalty da despesa (admitida pela impugnante) e que tenha sido contabilizada como pago/devido a sócios, pessoas físicas ou jurídica.

A Solução de Consulta Cosit nº 182, de 31/05/2019, embora se manifeste no sentido de que royalties pagos a controladores indiretos não implicam, por si, indedutibilidade, apresenta interessante análise acerca das razões para a indedutibilidade daqueles pagos a sócios:

13. Como despesa dedutível, os royalties são tratados em Subseção específica dentro da Seção III do RIR/2018, que trata das despesas operacionais. Estas, de acordo com a definição do art. 311 do Regulamento, são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora. Tal conceito foi refletido no supracitado art. 362 que trata especificamente da dedução dos royalties, a qual é admitida quando necessária para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento.

14. Logo, para definir o alcance do termo “sócios”, se faz necessário indagar o intuito da proibição de deduzir os pagamentos quando efetuados aos sócios, assim como das outras hipóteses arroladas no próprio art. 363 do RIR/2018. Neste sentido, constata-se que a vedação do inciso I é a mais

severa, pois genérica no tocante à condição dos sócios serem pessoas físicas ou jurídicas, ou mesmo se domiciliados no País ou no exterior. Isto porque a própria Lei nº 4.506, de 1964, não fez qualquer distinção quanto a estes quesitos. (grifo nosso)

15. É razoável compreender que toda hipótese de indedutibilidade decorre da premência de se evitar a criação de gastos indevidos que não atendam ao critério da necessidade, ou seja, aqueles usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Desse modo, um pagamento a título de royalties aos próprios sócios da pessoa jurídica carece de sentido, já que não se paga a si mesmo, mas somente a terceiros, uma retribuição pelo uso, fruição ou exploração de direitos. (grifo nosso)

16. Tal entendimento leva necessariamente ao cerne da presente consulta, qual seja, o alcance do termo “sócios”. Desse modo, para interpretar que o termo extrapola o conceito de que sócio é aquele que detém participação no capital social de uma empresa, se aplicando a outras pessoas de algum modo relacionadas, como os controladores indiretos pertencentes a um mesmo grupo econômico, deve-se partir da premissa de que todo dispêndio entre tais pessoas carece de legitimidade, e este seria o intuito do legislador ao prever tal hipótese.

(...)

Conclusão

22. Do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo-se à consulente que o fato dos pagamentos a título de royalties pelo direito de distribuição/comercialização de softwares serem realizados a controladores indiretos pertencentes ao mesmo grupo econômico, não implica, por si, a indedutibilidade prevista na alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964. O termo “sócios” do aludido dispositivo legal se refere a pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior, que detenham participação societária na pessoa jurídica. (grifo nosso)

Cabe destacar que a citada Solução de Consulta utiliza como fundamento o art. 363 do RIR 2018, cujo inciso I tem a exata mesma redação do inciso I do art. 353 do RIR 99:

Art. 363. Não são dedutíveis:

I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou a dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

Desta forma, a aplicação do inciso I do art. 353 do RIR 99 torna inócua toda a discussão construída pela impugnante acerca da diferença de tratamento fiscal aplicado a royalties pela licença de uso de software e royalties pelo uso de licença de marca.

Portanto, admitido pela impugnante que o valor de R\$ 82.026.851,28 referem-se a royalties pelo licenciamento de software, como por ela admitido e defendido, bem como que são devidos à sócia majoritária da impugnante (detentora de 99,4% das quotas), há previsão legal expressa acerca de sua indedutibilidade.

Entretanto, a impugnante tenta afastar de pronto a fundamentação para a indedutibilidade dos royalties com base no inciso I do art. 353 do RIR 99, alegando que tal disposição legal não pode ser introduzida no processo administrativo em curso, alterando a fundamentação da autuação fiscal (fls. 243):

É importante registrar que a autuação não se fundamenta na suposta indedutibilidade dos royalties em decorrência dos pagamentos serem feitos a empresa controladora no exterior, com fundamento no art. 353, I, do RIR/99, de forma que tal disposição legal não pode ser introduzida no processo administrativo ora em curso, alterando a fundamentação da autuação fiscal.

Primeiramente, não procede o argumento da impugnante de que o inciso I do art. 353 do RIR 99 não foi citado como fundamento legal, como pode ser verificado do trecho abaixo transcrito a partir do Termo de Descrição dos Fatos, fls. 223:

De acordo com o art. 353 do RIR/99, não são dedutíveis na apuração do lucro real: quaisquer tipos de royalties pagos a sócios; royalties pelo uso de marcas de indústria ou de comércio quando pagos a controladora direta ou indireta com domicílio no exterior, cujo contrato não seja registrado/averbado no INPI e no Bacen; royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil ou cujo montante exceda os limites fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda (Portaria MF nº 436/58, alínea "a", inciso "11", e alínea "b": 1% "da receita bruta dos produtos a que se referir o contrato de licença"). (grifo nosso)

Em seguida, o Termo de Descrição dos Fatos trancreve os itens do RIR 99 aplicados como fundamento legal: incisos I, III, alínea "b", e V, alíneas "a" e "b", bem como o parágrafo único do art. 353 do RIR 99.

Além disso, foi, também, objeto de destaque no referido termo, a composição do quadro societário da impugnante, comprovando que a beneficiária dos royalties era sua sócia majoritária.

Constata-se, portanto, que estão presentes todos os elementos que fundamentam a indedutibilidade da despesa glosada, bem como que o fundamento legal foi correta e devidamente exposto no Termo de Descrição dos Fatos.

A impugnante tampouco apresenta qualquer argumento minimamente plausível para sua tentativa de afastar o citado inciso como fundamento para a autuação.

Cabe destacar que a vedação de introdução de fundamento legal ou fático no processo administrativo fiscal, sem que este tenha sido apresentado na autuação, baseia-se no princípio constitucional da ampla defesa e contraditório.

De acordo com este princípio, toda a fundamentação legal e fática tem que ser disponibilizada ao sujeito passivo no encerramento do procedimento fiscal para que este possa exercer plenamente seu direito de ampla defesa e contraditório, por meio da impugnação, contestando todo os argumentos e fundamentos utilizados pela fiscalização para suportar o lançamento.

E no presente caso, constatou-se que os fundamentos legais e fáticos foram claramente expostos no Termo de Descrição dos Fatos, incluindo o inciso I do art. 353 do RIR 99, o qual foi citado e transcrito no Termo de Descrição dos Fatos, bem como que foram apresentados outros elementos comprobatórios correlatos, como a condição de sócia majoritária da beneficiária dos royalties.

Não há, portanto, justificativa para o afastamento da fundamentação legal acima citada.

O que se percebe é que a recorrente limita sua contestação aos incisos e caput dos arts. 353 e 355 que se referem, especificamente, ao “uso de marcas”, pois estes se coadunam com seus argumentos, tentando descartar aquele (inciso I do art. 353) em relação ao qual parece não dispor de fundamentos para contestar.

Assim sendo, tendo-lhe sido oferecido o citado fundamento legal no bojo da autuação, cabe à impugnante apresentar seus argumentos contestatórios e não simplesmente afastar fundamento legal do lançamento, de acordo com suas conveniências.

Conclui-se, portanto, correta a glosa da dedução no valor de R\$ 82.026.851,28, efetuada a título de royalties pelo licenciamento de software, posto que indedutível.

Não há reparos a fazer no acórdão recorrido quanto a esta matéria.

Note-se, de plano, que não há controvérsia sobre a natureza dos pagamentos efetuados ao sócio domiciliado no exterior. A Recorrente admite, como não poderia deixar de ser, que tratam-se de royalties, como ilustra a seguinte passagem do instrumento recursal (fl. 528):

A despesa de royalties é uma despesa essencial para o exercício da atividade da Recorrente, assim como o custo dos consoles vendidos, sendo dessa forma uma despesa necessária no âmbito do IRPJ.[...]

De fato, como bem explicitado pelo acórdão recorrido, o fundamento da autuação fiscal foi a dedução indevida com pagamento de royalty efetuado a sócio pessoa jurídica domiciliada no exterior. A vedação a esta dedução é expressa e literal no art. 353, inciso I do RIR/1999:

Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

Descabida, portanto, a discussão travada pela recorrente quanto ao tipo de royalty pago à sua sócia no exterior, já que a indedutibilidade do pagamento independe desta definição.

Ciente dos fundamentos da autuação fiscal e do acórdão recorrido, a Recorrente apresentou novas razões visando a reforma da decisão que não lhe favorece.

Em suma, acrescenta que a previsão contida no art. 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei nº 4.506/1964 é dirigido exclusivamente aos sócios pessoa física. O RIR/1999, ao regulamentar a matéria, extrapolou indevidamente o comando legal, de modo que o alcance ampliado previsto no precitado art. 353, inciso I não pode ser aplicado ao caso, posto ser ilegal.

Não há como acolher a pretensão da Recorrente.

O texto da Lei não parece deixar margem para dúvidas. Veja-se:

Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao impôsto de renda, será admitida:

- a) quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento; e
- b) se o aluguel não constituir aplicação de capital na aquisição do bem ou direito, nem distribuição disfarçada de lucros de pessoa jurídica.

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

- a) os aluguéis pagos pelas pessoas naturais pelo uso de bens que não produzam rendimentos, como o prédio de residência;
- b) os aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder do preço ou valor do mercado;
- c) as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;

**d) os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;**

Não é preciso grande esforço interpretativo para se concluir que quando a Lei se refere a sócios, está se referindo a quaisquer sócios de uma empresa. E é bem sabido que os sócios de empresas podem ser pessoas naturais ou jurídicas. Se a Lei quisesse restringir sua aplicação a uns ou outros, deveria ter sido expressa, como foi em relação às demais vedações.

Também não há como aceitar o argumento da Recorrente segundo o qual o efeito antielisivo somente se aplicaria aos sócios pessoas físicas pois estes possuem tributação reduzida em relação às pessoas jurídicas.

O argumento poderia até ser objeto de discussão se o sócio pessoa jurídica fosse domiciliado no Brasil. No caso dos autos, o sócio é domiciliado no exterior e a receita por ela auferida será tributada de acordo com a legislação do país do seu domicílio.

O objetivo da norma é exatamente evitar o aproveitamento indevido de despesas para reduzir a base de cálculo do IRPJ no Brasil com operações entre pessoas jurídicas ligadas. Em situações deste tipo, não seria difícil a criação de uma despesa artificial aqui, que jamais seria paga ou exigida pela sócia estrangeira, mas que reduziria substancialmente a base de cálculo do IRPJ devido pela empresa sediada no Brasil.

No mais, quanto ao tema, adoto, como razão de decidir, os fundamentos contidos no acórdão nº 9101-006.494, de 08/03/2023, de lavra do então Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, assim ementado:

[...]

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015 ROYALTIES. REGRAS DE DEDUTIBILIDADE. ARTS. 71, “D” DA LEI 4.506/63. SIGNIFICADO E EXTENSÃO DA PALAVRA “SÓCIO”.

A expressão “sócios” empregada pelo art. 71, “d”, da Lei 4.506/64, compreende, por certo, tanto as pessoas físicas como as jurídicas, descabendo ao intérprete distinguir, onde a lei distingue, caso, todavia, inexistentes fundamentos sistêmicos que imponham tal distinção.

Os fundamentos que motivaram a decisão proferida pelo Colegiado foram assim apresentados no voto condutor do julgado:

Vi

II MÉRITO.

II.1 Do recurso especial de divergência da autuada.

II.1.1 Da segunda matéria admitida. A interpretação da palavra “sócios” empregada pelos artigos 71 da Lei 4.506/64 e 353, I, do RIR/99.

Venho defendendo, inclusive em diversos julgados passados, e com base na doutrina de Humberto Ávila, que o exercício hermenêutico tem, no sentido gramatical das palavras, um ponto de partida e, mais importante, um limite objetivo. Em linhas gerais, não é dado ao intérprete ignorar o sentido mínimo das palavras, devendo se ater a este se, uma vez apreendido, o resultado do exame da norma for razoável, suficiente e compatível com o sistema jurídico:

Em segundo lugar, a classificação dos argumentos não pode ser inflexível, porque, antes da interpretação, também não se sabe qual dos argumentos será mais seguro ou mesmo qual deles será pertinente à decisão de interpretação. Em alguns casos, serão os elementos linguísticos e sistemáticos que irão decidir qual das alternativas interpretativas deverá ser escolhida; em outros, pela vagueza desses elementos, só os argumentos

históricos é que poderão resolver a questão interpretativa. E assim sucessivamente. É dizer: a pertinência dos argumentos depende do próprio problema posto à prova.

Vale a insistência. Caso a interpretação gramatical (que, para alguns, como Dennis Patterson, não se trata, objetivamente, de interpretação) apresenta um resultado factível, qualquer outra construção hermenêutica será tida e havida como sofisticada ou falaciosa (pois a premissa - sentido semântico das palavras - não se conformará com as conclusões).

A adoção, destarte, de outros métodos interpretativos (histórico, teleológico, sistêmico et coetera), bem como o uso de instrumentos integrativos, pressupõe a existência, na norma a ser examinada, de uma dita área de penumbra, lembrada por Hart, citado por Frederick Shauer, a fim de se manter o núcleo gramatical da respectiva prescrição ou, nas palavras de Hart, o seu core of settle meaning (op. loc. cit.).

Determinados tipos normativos, todavia, mesmo que compostos de expressões que possam transitar pela área cinzenta, ainda devem considerar, para a sua compreensão, outras limitações propostas pelo sistema e, quiçá, pela própria legislação. Dentre tais, destacam-se as normas de competência (que assumem o caráter de regra), e que, inclusive a luz do princípio da legalidade e, no campo da norma geral tributária, observada a limitação proposta pelo art. 108, I, do CTN, não podem ter dilargado o seu campo de aplicação por meio do método integrativo da analogia.

O art. 71 da Lei 4.506/64, vejam bem, é, claramente, uma regra antielisiva. Neste passo, assume, também, o caráter de norma de competência (pois autoriza atingir fatos que, ab initio, não estariam encampados pela regra matriz de incidência).

E, com base nas premissas assentadas acima, deve ser interpretada, primeiramente, a partir do sentido gramatical mínimo das expressões ali empregadas para, então, e considerado insuficiente, socorrer-se de outros métodos interpretativos, sempre se observando, no entanto, o limite proposto pelo CTN.

Neste passo, quando a citado art. 71, “d”, veda a dedução das despesas com royalties pagos a “sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes”, é preciso entender, por certo, os seus desígnios. De fato, tal qual já alertado, esta regra objetiva, realmente, evitar a manipulação de resultados pelos sócios destas empresas (como alardeado pelo acórdão recorrido), e, assim, transferir, em detrimento dos interesses fiscais, rendimentos a terceiros interessados. Mas vejam: mesmo a se considerar a teleologia da norma, há, ainda, limites objetivos ao emprego deste método.

Não é possível que se pretenda abranger, pela prescrição normativa, fatos ou contextos que não estejam contemplados dentro do espectro dos institutos e

conceitos ali postos. A norma é antielisiva e, desculpem-me a repetição, o emprego, v.g., de analogia é proibido.

Mas no caso vertente, vejam bem, o que pretende a recorrente é a restrição do sentido da palavra “sócios”, de sorte que este regramento seja aplicado, apenas, aos pagamentos realizados à pessoas físicas. E seu racional parte de um ponto específico: quando a lei quis atingir tanto as pessoas físicas como as jurídicas, o fez de forma expressa, como é o caso da alínea “e” do precitado art. 71.

Utilizemo-nos, agora, do método gramatical para entender o sentido da regra. A lei se utiliza da expressão “sócios”; ela não faz, aí, distinção entre a natureza destes, se natural ou jurídica. Nesta esteira, se considerarmos que a prescrição normativa objetivaria o seu emprego a pessoas jurídicas e físicas, o resultado interpretativo seria, de fato, desarrazoado? Poder-se-ia, seriamente, dizer-se ser contrasistêmico ou avesso às regras e princípios constitucionais que se apliquem ao direito tributário e à relação jurídico-tributária? E, mais importante, haveria uma justificativa clara para se adotar uma interpretação restritiva desta expressão?

Pelo método gramatical, talvez, não consigamos, ainda, atingir uma conclusão que revele a melhor solução possível. Porque, de fato, empregou-se um conceito aberto e sobre o que poder-se-ia sustentar a existência de uma nebulosidade. E, socorrendo-nos, passo seguinte, da busca pela finalidade da lei (teleologia), já se o disse repetidas vezes: ela busca evitar práticas antielisivias e, por certo, antievasivas. E é, justamente, aí que fica evidente que a palavra “sócios” não possa alcançar o sentido restritivo pretendido pela insurgente.

Com efeito, se a lei pretende evitar a manipulação de resultados ou mesmo a ocultação de rendimentos, como ocorre, v.g., no caso da Distribuição Disfarçada de Lucros, semelhante prática não está adstrita aos sócios pessoas naturais, mas a todo e qualquer sócio que tenha, por força de sua participação direta no capital social, o poder de decisão quanto aos atos e negócios a serem pactuados. E vejam que não estou, para assim entender, me socorrendo de qualquer método integrativo, muito menos de analogia, precisamente porque a lei emprega a palavra “sócios” que, sabidamente, compreende as pessoas físicas e as pessoas jurídicas.

Noutro giro, o argumento deduzido pela interessada, no sentido de que, quando quis estender as suas consequências também às pessoas jurídicas, a lei o fez expressamente, como visto no art. 71, “e”, item 2, é, permissa venia, sofisticado. Peço licença para transcrever este último preceptivo:

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

e) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

1) Pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;

2) Pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, contrôlo do seu capital com direito a voto [...].

Ora vamos, o contexto abarcado pela regra acima é totalmente distinto. Não obstante ainda adotar o caráter antilievilístico, a norma, aí, se volta contra o planejamento societário que objetive a remessa de recursos para fora do país e, assim, a exportação de tributo. E, curiosamente, esse preceptivo também não faz qualquer distinção entre sócios, pessoas físicas, e/ou jurídicas (aliás, este racional seria útil, por demais, para defender o entendimento restritivo acerca do controle, objeto do recurso especial da Fazenda Nacional, mas jamais para substanciar a tese ora examinada).

Ato contínuo, não há, por tudo o que foi dito acima, qualquer vício de validade no Regulamento do Imposto de Renda de 1999, ao acrescentar a expressão “pessoa física ou jurídica”, no texto do inciso I do art. 353 do RIR/99. O Decreto 3.000/99, neste ponto, nada mais fez que atender ao comando inserto no art. 84, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB -, a fim de “regulamentar” a lei, evidenciando, de forma mais clara, sem inovar o ordenamento, o seu sentido.

A expressão “sócios” compreende, por certo, tanto as pessoas físicas como as jurídicas, descabendo ao intérprete distinguir, onde a lei distingue (como afirmado pelo D. Relator do acórdão recorrido), caso inexistentes fundamentos sistêmicos que imponham a distinção (algo que, por certo, deve ser acrescido à esta última observação).

O acórdão recorrido não merece qualquer reparo, neste ponto, sendo de se negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente, impondo-se a manutenção da glosa de despesas com pagamento de royalty a sócio domiciliado no exterior.

### **3.2 – Compensação indevida de prejuízo**

A autoridade fiscal glosou a compensação de prejuízos do ano-calendário 2016 sob o fundamento que ele fora integralmente utilizado para compensar o valor constituído de ofício relativo àquele ano-calendário.

A Recorrente se insurge contra a glosa afirmando que a autuação fiscal formalizada nos autos do processo nº 19515.720012/2020-34 está em discussão administrativa e que caso seja reconhecida a improcedência do lançamento, o valor do prejuízo fiscal será restabelecido.

Ressalta ainda que a impugnação administrativa suspende todos os efeitos do lançamento impugnado e que o melhor caminho para o presente caso seria o sobrestamento do feito.

A DRJ considerou improcedente a impugnação sob os seguintes fundamentos, aqui igualmente adotados como razão para decidir:

Os argumentos da impugnante não procedem.

Apesar de sujeito à discussão administrativa, o lançamento formalizado no PAF 19515.720.012/2020-34 tem eficácia constitutiva do fato jurídico tributário (ou fato gerador) a partir do momento em que notificado o sujeito passivo, devendo os agentes fiscais, por dever de ofício, implementar a formalização de todas as conseqüências jurídicas decorrentes da apuração do fato jurídico tributário ali constituído, contexto no qual se insere a glosa de prejuízo fiscal não mais existente, pelo menos, até que o lançamento seja afastado em definitivo.

Portanto, é certo que a glosa do valor compensado em 2017, objeto do presente litígio, não poderá subsistir se o lançamento referente ao AC 2016 for cancelado, pois a infração aqui analisada decorre daqueles lançamentos.

Mas enquanto os créditos tributários daquele processo estiverem devidamente constituídos, ainda que a sua exigibilidade se encontre suspensa, a fiscalização da RFB não está impedida de constituir novos créditos decorrentes da infração constatada em 2016, os quais poderiam, inclusive, já ter sido lançados naquela mesma ação fiscal.

Desta forma, deve ser mantida a da glosa do prejuízo fiscal.

Além dos fundamentos do acórdão recorrido, há que se acrescentar que inexistente base legal que autorize o sobrestamento deste feito até que se conclua a tramitação daquele outro processo.

Ademais, quanto ao processo 19515.720012/2020-34, foi prolatada decisão de 1º piso reconhecendo como improcedente parte do lançamento fiscal lá discutido. O valor exonerado, contudo, não é suficiente para restar saldo de prejuízo fiscal a ser aproveitado na autuação fiscal ora em julgamento, conforme se constata com a seguinte planilha integrante do acórdão DRJ nº109-021.074, de 07/03/2024:

**13.1. Segue liquidação para o IRPJ:**

Valor constituído	2.399.696,28
Valor mantido	1.944.062,95
Valor exonerado	455.633,33

<b>IRPJ (DRJ)</b>	
Lucro/prejuízo declarado	-2.181.560,41
Infração mantida (royalties)	10.053.812,20
Valor tributável	7.872.251,79
Imposto (15%)	1.180.837,77
Imposto adicional (10%)	763.225,18
Imposto devido	1.944.062,95

Deste modo, verifica-se que todo o prejuízo fiscal do ano-calendário 2016 foi utilizado para reduzir a base de cálculo do IRPJ devido naquele exercício.

Por fim, ainda que se admita que a Contribuinte venha a ter sucesso naquele processo, o que se admite para fins meramente argumentativos, o eventual prejuízo experimentado naquele exercício poderá ser posteriormente aproveitado de acordo com o regramento aplicável.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente.

**4 – CONCLUSÕES**

Por todo o exposto e pelo mais que dos autos consta, voto por conhecer dos recursos de ofício e voluntário. Em relação ao recurso de ofício, no mérito, voto por DAR-LHE PROVIMENTO, restabelecendo a autuação relativa ao IRRF. Em relação ao recurso voluntário, voto por NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo integralmente a autuação fiscal.

*Assinado Digitalmente*

**Maurício Novaes Ferreira**