



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



**Processo nº** 16682.721031/2020-68  
**Recurso** De Ofício  
**Acórdão nº** 1401-006.933 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de abril de 2024  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** IBM BRASIL - INDÚSTRIA MÁQUINAS E SERVIÇOS LTDA

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

Exercício: 2015, 2016

PAGAMENTO DE ROYALTIES. ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. DEDUTIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE.

A não dedutibilidade dos royalties pagos a sócios, pessoa física ou jurídica, deve ser interpretada de forma estrita, não comportando ampliação para inserir na regra restritiva qualquer pessoa que integre o mesmo grupo econômico ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento.

ROYALTIES. DIREITO AUTORAL. PAGAMENTO A CONTROLADORA INDIRETA. DEDUTIBILIDADE.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Andre Severo Chaves, Fernando Augusto Carvalho de Souza e Andre Luis Ulrich Pinto.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso de Ofício interposto em face do Acórdão proferido pela 12ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09, que julgou procedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra o Auto de Infração de fls. 723/736, lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário referente ao IRPJ referente aos anos-calendário de 2015 e 2016, no valor histórico de R\$ 1.589.261.423,75.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 749/823) pugnando preliminarmente pela nulidade da autuação, e no mérito pela improcedência integral do Auto de Infração.

Posteriormente, a 12ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09, em decisão não unânime, proferiu o Acórdão n.º 109-000.109 (fls. 2.789/2.840) abaixo ementado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2015, 2016

**ROYALTIES. DIREITO AUTORAL. PAGAMENTO A CONTROLADORA INDIRETA. DEDUTIBILIDADE.**

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. O termo “sócios” se refere a pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior, que detenham participação societária na pessoa jurídica. É dedutível o pagamento de royalties realizados a controladores indiretos pertencentes ao mesmo grupo econômico, conforme Solução de Consulta Cosit n.º 182/2019.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2015, 2016

**MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.**

A mudança de critério jurídico, vedada pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional, pressupõe a existência de dois ou mais lançamentos fundados em premissas distintas. A inexistência de lançamento anterior não gera conflito positivo e em nada ofende o dispositivo legal, sendo de rigor a autuação, sempre que presentes os requisitos vinculantes do artigo 142 do mesmo diploma legal.

Impugnação procedente.

### Crédito Tributário Exonerado.

O voto vencedor iniciou sua fundamentação salientando que existem diversas propriedades intelectuais cuja exploração pode exigir o pagamento de *royalties*, mas que não se equiparam. Dando sequência ao argumento, distinguiu o direito autoral do direito à propriedade industrial.

Enfatiza três pontos atinentes ao direito autoral: (i) ele independe de registro (inclusive a domiciliados no exterior, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.610, de 1998); e (ii) é válido pelo período de 50 anos; e (iii) a cessão do direito do autor sempre se fará por escrito, nos termos do art. 50 da Lei nº 9.610, sendo reconhecida apenas pelo ato contratual de cunho declaratório, com validade internacional.

No que toca ao registro industrial, salientou que mais do que um registro, demanda que ele seja requerido para ser concedido (cunho constitutivo) pelo INPI, e que o direito à marca e a patentes apenas surge com o depósito do pedido de sua concessão e possui validade territorial. Ademais, salientou que o prazo de validade desse direito seria distinto com relação ao direito autoral, assim como distintas são as sanções ao descumprimento desses direitos.

No presente caso, entendeu que o contrato que ensejou as despesas com *royalties* é para a cessão de direito de comercialização de programa de computador (direito autoral), nos termos do art. 9ª da Lei nº 9.609, de 1998. A cláusula primeira, a despeito de tratar de patente ou marca, foi apenas para pontuar definições ao contrato, e não para fins de objeto do contrato, que se encontra na cláusula segunda, na qual restou expresso que é a licença não exclusiva de direitos sob os direitos do autor.

Salientou que a cessão dos referidos registros industriais não se amolda à função do contribuinte, que é de revender os programas de computador da IBM no território nacional.

Ademais, pontuou que não consta da autuação qualquer elemento que desconsiderasse os termos do contrato e que pudesse demonstrar que o seu objeto real fosse distinto, motivo pelo qual reconhece-se que seu objeto é a cessão de direitos autorais concernentes a programa de computador.

Por fim, também não verificou na autuação qualquer elemento de que a empresa para quem os *royalties* foram pagos teria sido interposta, ou que não tivesse substância, com intuito de contornar a regra de indedutibilidade, motivo pelo qual se aplica ao presente caso a SC Cosit nº 182/2019.

Diante desse cenário, votou-se pela procedência da impugnação, no seu mérito, para que seja exonerado o crédito tributário.

É o relatório do essencial.

### Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Nestes termos, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto VENCEDOR da decisão recorrida, na parte que se aplica:

#### VOTO VENCEDOR

A divergência se deu por entender que as despesas glosadas de royalties decorrem exclusivamente da exploração de direitos autorais, conforme alínea “d” do art. 22 da Lei nº 4.502, de 1964, não se confundindo com uso ou exploração de patentes ou marcas (alínea “c” do mesmo dispositivo). A sua indedutibilidade segue o regramento da alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da mesma lei, e não das demais alíneas.

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (...)

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

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

Parágrafo único. Não são dedutíveis: (...)

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

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, controle do seu capital com direito a voto; (grifou-se)

2. Existem diversas propriedades intelectuais cuja exploração podem exigir o pagamento de royalties, mas de forma alguma elas se equiparam; basta verificar aquelas relacionadas na Parte II do Acordo sobre aspectos dos direitos de propriedade intelectual relacionados ao comércio (TRIPS), promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, cada qual com regramento específico:

1. Direito do Autor e Direitos Conexos;

2. Marcas;

3. Indicações Geográficas;

4. Desenhos Industriais;

5. Patentes;

6. Topografias de Circuitos Integrados;

7. Proteção de Informação Confidencial; e

8. Controle de Práticas de Concorrência Desleal em Contratos de Licenças

3. O programa de computador tem proteção pelo direito autoral, como consta expressamente do artigo 10 do TRIPS, e serão protegidas pela Convenção de Berna para a proteção das obras literárias e artísticas, internalizada pelo Decreto nº 75.699, de 6 de maio de 1975. E essa foi a previsão contida no art. 2º da Lei nº 9.609, de 1998 (corroborada pelo art. 7º da Lei nº 9.610, de 1998):

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei. (...)

§ 2º Fica assegurada a tutela dos direitos relativos a programa de computador pelo prazo de cinquenta anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da sua publicação ou, na ausência desta, da sua criação

§ 3º A proteção aos direitos de que trata esta Lei independe de registro.

§ 4º Os direitos atribuídos por esta Lei ficam assegurados aos estrangeiros domiciliados no exterior, desde que o país de origem do programa conceda, aos Art. 2º A proteção dos direitos relativos à propriedade industrial, considerado o seu interesse social e o desenvolvimento tecnológico e econômico do País, efetua-se mediante:

I - concessão de patentes de invenção e de modelo de utilidade;

II - concessão de registro de desenho industrial;

III - concessão de registro de marca;

V - repressão às falsas indicações geográficas; e

V - repressão à concorrência desleal.

3.1. Dois pontos são fundamentais em relação ao direito autoral: (i) ele independe de registro (inclusive a domiciliados no exterior, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.610, de 1998); e (ii) é válido pelo período de 50 anos. Pela Lei nº 9.609 existem três tipos de licenciamento envolvendo software (além do contrato para desenvolvê-lo): (i) para uso (art. 9º); para comercialização (art. 10) e com transferência de tecnologia pela entrega do código-fonte comentado (art. 11), sendo que este último demanda, como exceção, registro perante o Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI). A cessão do direito do autor sempre se fará por escrito, nos termos do art. 50 da Lei nº 9.610. O direito autoral depende da comprovação de sua autoria.

4. Já a propriedade industrial possui regramento distinto – Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996. No âmbito internacional ele é objeto da Convenção de Paris para a proteção da propriedade industrial, de 20 de março de 1883, revista em Estocolmo em 14 de julho de 1967, e internalizada pelo Decreto nº 75.572, de 8 de abril de 1975.

Art. 2º A proteção dos direitos relativos à propriedade industrial, considerado o seu interesse social e o desenvolvimento tecnológico e econômico do País, efetua-se mediante:

I - concessão de patentes de invenção e de modelo de utilidade;

II - concessão de registro de desenho industrial;

III - concessão de registro de marca;

IV - repressão às falsas indicações geográficas; e

V - repressão à concorrência desleal.

4.1. A primeira diferença que salta aos olhos é que o registro industrial, mais do que um registro, demanda que ele seja requerido para ser concedido (cunho constitutivo) pelo INPI. Os três primeiros incisos do art. 2º da Lei nº 9.279 falam expressamente em concessão de patente ou de registro. A cessão do direito autoral é reconhecida pelo ato contratual (cunho declaratório), que possui validade internacional. Já o direito à marca e a patentes apenas surge com o depósito do pedido de sua concessão e possui validade territorial; note-se que o art. 4 bis da Convenção de Paris dispõe que “as patentes requeridas nos diferentes países da União por nacionais de países da União serão independentes das patentes obtidas para a mesma invenção nos outros países, membros ou não da União”.

4.2. É distinto também o prazo de validade da propriedade industrial: a patente possui validade de 20 anos, o modelo de utilidade 15 anos (art. 40 da Lei nº 9.279) e o registro de marca possui validade de 10 anos, prorrogáveis (art. 133).

4.3. Por fim, a fim de deixar claro como cada um dos registros de propriedade são específicos e independentes em relação ao direito autoral, a sanção penal pelo desrespeito a tais direitos também é distinta, conforme a seguir:

Art. 12. Violar direitos de autor de programa de computador:

Pena - Detenção de seis meses a dois anos ou multa.

§ 1º Se a violação consistir na reprodução, por qualquer meio, de programa de computador, no todo ou em parte, para fins de comércio, sem autorização expressa do autor ou de quem o represente:

Pena - Reclusão de um a quatro anos e multa.

Art. 183. Comete crime contra patente de invenção ou de modelo de utilidade quem:

I - fabrica produto que seja objeto de patente de invenção ou de modelo de utilidade, sem autorização do titular; ou

II - usa meio ou processo que seja objeto de patente de invenção, sem autorização do titular.

Pena - detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano, ou multa.

5. Não há como equiparar, portanto, os royalties pagos a título de direito autoral daquele por patente ou por registro de marca, pois os direitos a eles subjacentes são distintos e possuem regramento próprio (e mesmo entre aqueles objeto da propriedade industrial, ressalte-se). Não é à toa que a Lei nº 9.279, de 1998, excluiu do conceito de invenção ou modelo de utilidade o software e demais obras sujeitas ao direito autoral, conforme a seguir:

Art. 10. Não se considera invenção nem modelo de utilidade: (...)

IV - as obras literárias, arquitetônicas, artísticas e científicas ou qualquer criação estética;

V - programas de computador em si; (grifou-se)

6. No presente caso, entendo que o contrato que ensejou as despesas com *royalties* é para a cessão de direito de comercialização de programa de computador, nos termos do art. 9ª da Lei n.º 9.609, de 1998. A cláusula primeira, a despeito de tratar de patente ou marca, foi apenas para pontuar definições ao contrato, e não para fins de objeto do contrato, que se encontra na cláusula segunda, na qual restou expresso que é a licença não exclusiva de direitos sob os direitos do autor, para:

- a. licenciar e distribuir cópias dos Programas da IBM para uso de seus Clientes,
- b. usar os Programas de IBM em atividades produtoras de receitas,
- c. usar os Programas da IBM internamente,
- d. fazer ou mandar fazer cópias para os propósitos acima descritos, para distribuição a companhias afiliadas e para tradução ou modificação dos tais Programas da IBM, e
- e. permitir os clientes da IBM Brasil usar, fazer cópias e modificar os Programas da Miei, em cumprimento aos termos dos Contratos da IBM Brasil com seus Clientes.

6.1. Caso fosse um licenciamento para utilização de patente, por exemplo, o contrato deveria possuir como objeto qual a patente objeto de cessão e em que medida o seria, com indicação do seu número de registro. Do mesmo modo, se fosse contrato para cessão de uso de marca, haveria um segundo objeto, que também deveria restar delimitado para o contrato.

6.2. A cessão dos referidos registros industriais, se fosse o caso, faria sentido para que a Interessada utilizasse uma patente da IBM para desenvolver determinado programa, e a marca IBM para que fosse nele utilizado. Isso não se amolda à função da Interessada, que é de revender os programas de computador da IBM no território nacional. Tal função se coaduna com a cessão de direito autoral, como consta expressamente da cláusula segunda do Contrato.

6.3. Não constou da autuação qualquer elemento que desconsiderasse os termos do contrato e que pudesse demonstrar que o seu objeto real fosse distinto, motivo pelo qual reconhece-se que seu objeto é a cessão de direitos autorais concernentes a programa de computador. Ainda, se houvesse contratos reais "múltiplos", então teria que ser avaliado qual proporção seria para cada propriedade intelectual.

7. Desse modo, os royalties foram pagos à controladora indireta da Interessada, sendo que a literalidade do disposto na alínea "d" do parágrafo único do art. 71 da lei n.º 4.502, de 1964 dispõe que tais despesas seriam indedutíveis se pagos a sócios ou dirigentes de empresas, seus parentes ou dependentes. Ao interpretar sobre quem poderia ser sócio, a Solução de Consulta Cosit n.º 182, de 31 de maio de 2019, vinculante, dispõe que é apenas quem detenha participação societária, excluindo o controlador indireto:

PAGAMENTO DE ROYALTIES. DIREITO DE COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE. CONTROLADORES INDIRETOS. PESSOAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE.

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.

(...)

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 nenhuma distinção quanto a estes quesitos.

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.

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.

(...)

18. As duas hipóteses precitadas tratam de royalties pagos ou creditados a beneficiários no exterior, não havendo distinção na Lei nº 4.506, de 1964, a respeito dos beneficiários serem controladores diretos ou indiretos da pessoa jurídica pagadora. Ambas são hipóteses admissíveis de dedução. Logo, o controle indireto que, pressupõe ausência de participação societária direta na empresa investida, tem como consectário lógico a possibilidade de dedução dos royalties quando pagos a terceiros controladores indiretos pertencentes a um mesmo grupo econômico.

19. Ademais, não há um conceito na legislação de regência a respeito do que seria “sócio”, posto que este é um termo originado do Direito Comercial, cuja base legal se encontra hodiernamente positivada como Direito de Empresa no Livro II do Código Civil, sendo neste inequívoca a concepção de que sócio é aquele que contribui para a formação do capital social com bens ou serviços, fazendo jus a parte do resultado da sociedade.

20. Por fim, é possível encontrar na legislação tributária exemplos de conceitos que abordam os sócios da pessoa jurídica, com o intuito de coibir despesas

indevidas. O art. 23 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 conceituou “pessoas vinculadas” para fins de preços de transferência. Outro exemplo é a previsão do termo “pessoas ligadas” do art. 529 do RIR/2018, para fins de caracterização de lucros distribuídos disfarçadamente.

21. Todavia, em nenhum dos casos citados procurou-se estender o conceito de sócios a pessoas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Na verdade, são amostras de que pagamentos entre pessoas ligadas são admissíveis, desde que respeitadas certas condições, além de ser praxe da legislação tributária delimitar expressamente as hipóteses que envolvem dedução de despesas.

7.1. Não constou da autuação qualquer elemento de que a empresa para quem os royalties foram pagos teria sido interposta, ou que não tivesse substância, com intuito de contornar a regra de indedutibilidade, motivo pelo qual se aplica ao presente caso a SC Cosit n.º 182/2019.

8. Diante do exposto, vota-se para julgar, no mérito, procedente a impugnação e exonerar o crédito tributário constituído.

Entendo que a decisão recorrida foi absolutamente acertada.

Como muito bem enfrentado, não constou da autuação qualquer elemento que desconsiderasse os termos do contrato e que pudesse demonstrar que o seu objeto real fosse distinto, motivo pelo qual deve-se reconhecer que seu objeto é a cessão de direitos autorais concernentes a programa de computador.

Desse modo, os royalties foram pagos à controladora indireta da Interessada, sendo que a literalidade do disposto na alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da lei n.º 4.502, de 1964 dispõe que tais despesas seriam indedutíveis se pagos a sócios ou dirigentes de empresas, seus parentes ou dependentes.

Nesse ponto, necessário ressaltar que ao interpretar sobre quem poderia ser sócio, a Solução de Consulta Cosit n.º 182, de 31 de maio de 2019, vinculante, dispôs que é apenas quem detenha participação societária, excluindo o controlador indireto:

**PAGAMENTO DE ROYALTIES. DIREITO DE COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE. CONTROLADORES INDIRETOS. PESSOAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE.** 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 n.º 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.

Nesse particular, pertinente citar trechos da referida consulta que levaram à citada conclusão:

20. Por fim, é possível encontrar na legislação tributária exemplos de conceitos que abordam os sócios da pessoa jurídica, com o intuito de coibir despesas indevidas. O art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conceituou "pessoas vinculadas" para fins de preços de transferência. Outro exemplo é a previsão do termo "pessoas ligadas" do art. 529 do RIR/2013, para fins de caracterização de lucros distribuídos disfarçadamente.

21. Todavia, em nenhum dos casos citados procurou-se estender o conceito de sócios a pessoas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Na verdade, são amostras de que pagamentos entre pessoas ligadas são admissíveis, desde que respeitadas certas condições, além de ser praxe da legislação tributária delimitar expressamente as hipóteses que envolvem dedução de despesas.

#### 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.

Resta claro que a Administração tributária acatou a tese defendida pela recorrente e o entendimento adotado na solução de consulta é alinhado ao que se verifica ordinariamente na legislação tributária, pois, já que quando se pretende estender o alcance de uma norma restritiva a pessoas vinculadas, isso é feito de forma expressa, evitando o emprego do vocábulo sócio, tal qual vemos como exemplo as regras de preço de transferência (art. 23 da Lei nº 9.430/1996).

Essa também é a interpretação adotada pelo CARF, a exemplo do Acórdão 1302-002.695 de 09/04/18, antes mesmo da referida Solução de Consulta:

**DESPESAS DEDUTÍVEIS ROYALTIES PAGOS À EMPRESA PERTENCENTE A UM MESMO GRUPO ECONÔMICO.** São dedutíveis os royalties pagos à empresa com a qual não se mantenha relacionamento societário, ainda que pertencente a um mesmo grupo econômico, por falta de previsão legal expressa. (Acórdão 1302-002.695, de 09/04/18)

Em precedente unânime e recente, já com fundamento na Solução de Consulta, novamente adotou-se a mesma interpretação:

**ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE.  
INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE.**

A não dedutibilidade dos royalties pagos a sócios, pessoa física ou jurídica, deve ser interpretada de forma estrita, não comportando ampliação para colher na regra restritiva qualquer pessoa que integre o mesmo grupo econômica ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento. (Acórdão 1301-004.374, de 11/02/2020)

Assim, face a tudo o quanto exposto e nos termos da faculdade garantida pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF, adoto a decisão da DRJ como razões de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva