



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.720199/2018-51  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-004.374 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 11 de fevereiro de 2020  
**Recorrentes** FOX FILM DO BRASIL LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

BUSCA DA VERDADE MATERIAL. FATOS ADMITIDOS PELO SUJEITO PASSIVO. COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL.

Não há violação do princípio da busca da verdade material quando os fatos relevantes para a solução da controvérsia são expressamente admitidos pelo sujeito passivo e confirmados por documentos por ele mesmo trazidos aos autos.

EXPLORAÇÃO DE OBRAS CINEMATOGRAFICAS. DIREITOS AUTORAIS. PAGAMENTO. ROYALTIES.

Classificam-se como royalties os pagamentos feitos como contraprestação pela exploração de direitos autorais, incluindo-se como tal o direito de exibir e distribuir obras cinematográficas.

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.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

CSLL. ROYALTIES PAGOS A SÓCIO. INDEDUTIBILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não existe, em relação à CSLL, previsão legal de indedutibilidade de royalties pagos a sócios e a pessoas vinculadas ou pertencentes ao mesmo grupo econômico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, rejeitar a arguição de nulidade, e, no mérito, em dar provimento

parcial ao recurso voluntário para restabelecer em relação ao IRPJ a dedução de royalties pagos a TCF Hungary, nos anos de 2013 e 2014 e no período compreendido entre janeiro a março de 2015.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, Rogério Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Lucas Esteves Borges, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## Relatório

**FOX FILM DO BRASIL LTDA.**, pessoa jurídica já qualificada nos autos, interpôs recurso contra o Acórdão n.º 16-85.655, da 5ª Turma da DRJ – São Paulo (SPO), que manteve, contra a recorrente, a totalidade do crédito tributário de IRPJ relativo à glosa de despesas com royalties.

A infração apurada pela autoridade fiscal foi a dedução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de valores remetidos pela recorrente à sua sócia, no exterior, a título de royalties destinados a remunerar a exploração de direitos autorais.

O contrato firmado entre a recorrente e TCF Hungary Film Rights Exploitation Limited Liability Company tinha por objeto a concessão de direitos exclusivos de distribuição e exibição cinematográficas, de distribuição e exibição não cinematográficas de filmes longa metragem, bem como o direito de sublicenciar aqueles direitos.

Entendeu a Fiscalização que o contrato envolvia remuneração de direitos autorais. Estes, por força do art. 22, alínea “d”, da Lei n.º 4.506/1964, seriam classificados como royalties, que, por sua vez, são indedutíveis quando pagos a sócios (art. 353, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999).

Segundo a autoridade fiscal, a regra de indedutibilidade aplica-se tanto ao IRPJ, quanto à CSLL, e deu ensejo à glosa e à constituição de crédito tributário de ambos os tributos.

Não resignada, a recorrente impugnou o lançamento. Alegou nulidade da autuação por inobservância do princípio da verdade material. Sustentou ser indevida a classificação como royalties dos valores pagos, os quais se enquadrariam como aluguéis. Além disso, mesmo se os pagamentos pudessem ser enquadrados como royalties, eles seriam dedutíveis pois o beneficiário não revestia a condição de sócio. Quanto à CSLL, alegou falta de fundamento legal para a glosa.

A DRJ – SPO deu parcial provimento à impugnação, excluindo o crédito tributário de CSLL. O acórdão foi resumido na seguinte ementa:

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

*Ano-calendário: 2013, 2014, 2015*

*AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.*

*Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais incabível falar em nulidade do Auto de Infração.*

*EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS. ROYALTIES.*

*Classificam-se com royalties os valores pagos como contrapartida à exploração de direitos autorais.*

*IRPJ. ROYALTIES. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO.*

*São indedutíveis, na apuração do IRPJ, as despesas com royalties pagos a outra empresa, quando verificado que ambas fazem parte do mesmo grupo econômico. Exigência mantida.*

*CSLL. DECORRÊNCIA. BASE DE CÁLCULO DISTINTA.*

*O lançamento relativo à CSLL decorre dos mesmos fatos e elementos de prova relativos ao lançamento do IRPJ. No entanto, a decisão relativa ao IRPJ (manutenção da glosa de despesas de royalties) não se estende à CSLL, pois as bases de cálculo desses 2 tributos são distintas e não há - no caso em tela - previsão legal para a glosa dos royalties na apuração da referida contribuição. Exigência exonerada.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Contra a decisão foi interposto recurso. Alegou a recorrente nulidade da autuação por inobservância do princípio da verdade material. Isso porque a autoridade lançadora concluiu, a partir da simples alteração de uma cláusula do contrato firmado entre a recorrente e a TCF Hungary, que foram feitos pagamentos a título de royalties. Concluiu, por outro lado, baseada em informação disponível em um sítio de perguntas e respostas na internet (Quora), que a empresa TCF Hungary pertenceria à Fox. No entanto, a autoridade fiscal não se deu conta de que, durante parte do período autuado, houve pagamentos feitos a uma outra empresa, que assumira posteriormente a condição de licenciante.

Frisou que em apenas uma cláusula do contrato foi utilizado o termo *royalty*. Em todo o restante não há qualquer referência a pagamentos dessa natureza. Além disso, não foi solicitado à recorrente a apresentação de qualquer organograma contendo a relação das empresas pertencentes ao grupo Fox.

A recorrente ponderou, por fim, que a autoridade fiscal não atentou para o fato de que, no período autuado, apenas uma parte dos valores remetidos ao exterior foi destinada à TCF Hungary, já que o contrato firmado originalmente entre a TCF Hungary e a recorrente fora alterado, passando a figurar a Twentieth Century Fox International Corporation (TCFIC) como licenciante das películas cinematográficas, em substituição à primeira empresa. Consequentemente, a partir de fevereiro de 2015, as remessas passaram a ser feitas à TCFIC, o que se verifica do próprio Anexo VI do relatório elaborado pela autoridade fiscal. O relatório, porém, não faz qualquer menção à TCFIC, nem aos pagamentos efetivados em seu favor. Não trata, ademais, da relação societária existente entre TCFIC e a recorrente.

No mérito, diz o recurso que a autoridade fiscal considerou não dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores remetidos para remunerar direito de exploração de películas cinematográficas, fundada em duas premissas, a saber:

a) os pagamentos se destinavam a remunerar direitos autorais e, por isso, deveriam ser classificados como royalties; e

b) o pagamento de royalties a sócio não é dedutível, em face do disposto no art. 353, inciso I, do RIR/1999, então vigente.

A recorrente contesta a classificação como royalties dos valores pagos, os quais deveriam ser tidos como alugueis, nos termos do art. 21 da Lei nº 4.506/1964. A DRJ, no entanto, considerou que o dispositivo trata do uso e da exploração de bens corpóreos, sendo, por essa razão, inaplicável ao caso em tela. Esse entendimento é refutado pela recorrente que afirma que a legislação, ainda que tenha sido editada em outro contexto fático, permanece vigente e aplicável aos fatos ocorridos atualmente.

A norma em comento não dispõe que sua aplicação está restrita a películas cinematográficas exibidas em cinema. À época em que editada a Lei n.º 4.506 já havia outros meios de comunicação. O exemplo é a televisão, em que não havia reprodução de uma película cinematográfica em formato físico, mas sim a reprodução por ondas eletromagnéticas. Embora atualmente seja possível a exploração de película cinematográfica sem mídia física, isso não ocorre em todos os casos. Para prová-lo, basta constatar a utilização de mídias físicas como CD (Compact Disc), DVD (Digital Video Disc), Blu-Ray, Pen-Drive, entre outros formatos.

Ressaltou a recorrente que a autoridade lançadora, em nenhum momento, demonstrou que o dispositivo legal em exame não seria aplicável ao caso, em face de uma suposta inexistência de mídias físicas na exploração de películas cinematográficas.

Frisou que sua atividade consiste em conceder a terceiros (salas de cinema, canais de televisão etc.) o direito de exibir as películas cinematográficas que foram concedidas pela licenciante. Por essa razão, a receita auferida advém, quase integralmente, da exploração de filmes. A despesa, por sua vez, é composta, essencialmente, pela remuneração paga à licenciante (no exterior) pelo direito de explorar as películas cinematográficas.

Tratando-se de remuneração de direito de exploração de filmes e havendo regra expressa na Lei n.º 4.506, classificando o rendimento como aluguel (art. 21, inciso IV, da Lei n.º 4.506), não há razão para enquadrar os pagamentos como royalties (art. 22).

Nessa linha de argumentação, insiste a recorrente em que, de acordo com o *caput* do artigo 21, os valores pagos não podem ser classificados como royalties, mas sim como aluguéis. O pagamento como contrapartida do direito de exploração de películas cinematográficas tem tratamento tributário específico, razão pela qual não deve ser equiparada a royalties. Nesse sentido, a lei distingue a dedutibilidade de aluguéis e royalties, estabelecendo para cada um deles restrições específicas de dedutibilidade.

No que tange a aluguéis, deve ser observada a regra do art. 71 da Lei n.º 4.506, que enumera as hipóteses de indedutibilidade. Entretanto, nenhuma das duas ali previstas está presente no caso concreto. Vale dizer: i) a despesa é necessária para que a recorrente mantenha a fruição do direito de explorar películas cinematográficas, do qual advém suas receitas operacionais; e ii) os pagamentos não representam aplicação de capital na aquisição de direito e tampouco configura distribuição disfarçada de lucros.

A recorrente enfatizou que, para as empresas que têm por objeto a exploração de películas cinematográficas estrangeiras, a legislação tributária fixa percentual máximo de dedução do valor pago ao licenciante no exterior. A referida norma estava prevista na própria Lei n.º 4.506/64 e foi modificada pelo Decreto-lei n.º 1.089/1970, que permanece em vigor. As despesas com os licenciantes estrangeiros não podem ultrapassar a 60% da receita bruta da distribuidora brasileira. Logo, desde que a despesa não ultrapasse aquele percentual, nenhum óbice pode ser levantado à dedutibilidade, inclusive o que diz respeito a pagamentos a sócios ou a empresas do mesmo grupo econômico.

Ao lado desses argumentos, a recorrente alega que as remessas para o exterior, mesmo assumindo a natureza de royalties, seriam dedutíveis. É que, de acordo com o Relatório Fiscal, a vedação de deduzir royalties se prende ao fato de que as quantias foram pagas a sócio, atraindo a regra do art. 353, inciso I, do RIR/1999. No entanto, a vedação se aplica à hipótese em que o beneficiário do pagamento é pessoa física. Ademais, a TCF Hungary, destinatária dos pagamentos até março de 2015, jamais foi sócia da recorrente.

A recorrente contesta a interpretação extensiva da regra de indedutibilidade, para alcançar não apenas os sócios, mas também qualquer pessoa jurídica que integre o mesmo grupo econômico ou pessoa jurídica com quem a recorrente tenha vínculo.

A lei faz referência a sócio, que é conceito acerca do qual inexistente ambiguidade. Sócio é aquele que participa diretamente do capital social. Portanto, ainda que a TCF Hungary integrasse o grupo Fox, não há como considerá-la sócia da recorrente. Lembrou ainda que o legislador, quando pretendeu abranger situações de participação indireta, o fez de forma expressa, como, por exemplo, no art. 254-A da Lei n.º 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações). Nesse sentido, o próprio art. 71 da Lei n.º 4.506 traz hipótese em que a participação societária indireta é considerada relevante (art. 71, parágrafo único, alínea “e”, item 2).

Com esses argumentos, pediu o provimento do recurso.

A Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN ofereceu contrarrazões.

Disse que a recorrente e a TCF Hungary firmaram contrato de licenciamento de direitos, pelo qual esta última licenciou à recorrente os direitos de distribuição, exibição e sublicenciamento de filmes longa metragem. Em decorrência do contrato, a recorrente poderia explorar economicamente tais direitos e, em contrapartida, faria pagamentos, que se enquadram no conceito de royalties tal como previsto no art. 22 da Lei n.º 4.506.

A glosa da dedução dos royalties decorre da constatação de que recorrente e licenciante faziam parte do mesmo grupo econômico. A jurisprudência do CARF, adotando uma interpretação finalística, firmou entendimento de que cabe a aplicação do disposto no art. 353, inciso I, do RIR/99, quando se tratar de empresas do mesmo grupo.

A interpretação da norma, menos literal e mais teleológica, é no sentido de conferir ao termo *sócio* uma amplitude maior, de modo a alcançar aqueles que têm participação no capital social de uma pessoa jurídica, tanto quanto os que integram o mesmo grupo societário. Quer a norma evitar situações em que empresas optam por reduzir seus lucros tributáveis no Brasil mediante transferência de recursos para o exterior a pretexto de pagamento de royalties.

Nessa linha de raciocínio, concluiu que a finalidade da norma é atingir operações econômicas entre partes relacionadas, que, se valendo da ligação societária, resolvam alocar artificialmente lucros e despesas em diferentes jurisdições fiscais, sem correspondência com o local da produção da renda.

Alegou, por outro lado, não haver suporte hermenêutico para afirmar, como faz a recorrente, que a indedutibilidade dos royalties cinge-se a pagamentos feitos a beneficiário pessoa física. Em nenhum momento, o legislador federal, quando fala em sócio, distingue pessoa física de pessoa jurídica.

Refutou ainda a tese de que os pagamentos possam ser enquadrados como aluguel, em face da clareza do art. 22 da Lei n.º 4.506 que classifica como royalties os pagamentos de direitos autorais.

Por último, alegou que, no caso concreto, a operação não é importação de película para distribuição posterior pela recorrente, afastando assim a aplicação do disposto no art. 401 do RIR.

Firmada nessas razões, a PFN pugnou pelo não provimento do recurso.

Com a manifestação da PFN, o processo veio a julgamento, que tem por objeto não apenas o recurso voluntário, mas também o reexame do acórdão da DRJ, na parte que excluiu o crédito tributário de CSLL.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator.

### Admissibilidade

Trata-se de recurso voluntário e de recurso de ofício. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Já o cabimento do recurso de ofício vem do fato de que o crédito tributário de CSLL, excluído pela decisão da DRJ, ultrapassa o limite de alçada fixado pela Portaria MF nº 63/2017, que é de R\$ 2.500.000,00.

### Nulidade

A alegação de nulidade se deve a uma suposta insuficiência na investigação levada a cabo pela autoridade fiscal, a fim de caracterizar os valores pagos como royalties e de comprovar a existência de vínculo societário da recorrente com a TCF Hungary.

Ao contrário do que afirma a recorrente, a cláusula contratual que qualifica como royalties a contraprestação a ser paga pela licenciada não foi o único, nem o principal fundamento para que a Fiscalização assim classificasse a remessa dos valores para o exterior.

A caracterização das remessas como royalties veio, sobretudo, do fato de que tais valores remuneravam direitos autorais. Para comprová-lo basta a leitura do relatório elaborado pela Fiscalização, do qual se extrai o seguinte trecho:

*Consta ainda que no relatório DIRF DECLARANTE que o contribuinte teria efetuado pagamentos à TCF HUNGARY FILM LTDA, com sede na Hungria, a título de rendimentos de Obras Audiovisuais (código 5192) no valor de R\$ 43.653.371,00, e que na DIPJ 2014 o contribuinte informou ter pago royalties a beneficiário domiciliado na Hungria decorrente da Exploração Econômica dos Direitos Patrimoniais do Autor, Exceto Software, no valor de R\$ 42.216.919,15 (Fichas 44 e 53 da DIPJ 2014). Às fls. 4, consta que o contribuinte relacionou Notas Fiscais de Prestação de Serviços no montante de R\$ 179.603.394,54, dos quais apenas R\$ 106.662.342,61 referem-se à distribuição de filmes, e que há indícios de que o valor do Custo dos Serviços Prestados sob a rubrica "Royalties e Assistência Técnica — EXTERIOR" excede o limite legal de dedutibilidade correspondente a 60% da Receita Bruta produzida pelas películas cinematográficas.*

*Consta ainda que os pagamentos efetuados a beneficiários domiciliados no exterior em contrapartida pelo uso ou pelo direito ao uso de direitos autorais sobre obra intelectual, artística ou científica (inclusive filmes cinematográficos e, filmes ou gravações para transmissão de rádio ou televisão) caracterizam-se como royalties, e sobre tais valores há a incidência da CIDE - REMESSAS AO EXTERIOR. (fls. 3.289 e 3.290)*

No mesmo relatório se verifica a seguinte observação:

*De acordo com esse entendimento, os **pagamentos efetuados pela Fiscalizada classificam-se como royalties, posto que não se referem a direito autoral recebido pelo autor ou criador da obra, e o próprio contribuinte indica, nos contratos de câmbio referentes às remessas**, como Descrição do Fato da Natureza "Serviços Diversos - Outros - Aluguel de Filmes Cinematográficos". (fl. 3.302)*

A Fiscalização identificou o fato e o enquadrado como pagamento de royalties, levando em conta vários elementos probatórios, entre os quais se encontra a cláusula contratual referida pela recorrente.

Quanto à comprovação de que a TCF Hungary pertenceria ao grupo Fox, o fato é incontroverso, pois admitido de forma expressa no próprio recurso. Confira-se:

*105. No caso ora sob análise, está claro que a TCF Hungary Film Rights Exploitation LLC não contribui com recursos patrimoniais para o capital da Recorrente, razão pela qual não possui qualquer participação (quota) no seu capital social.*

*106. Assim, ainda que **a TCF Hungary Film Rights Exploitation LLC seja parte integrante do grupo Fox**, não há qualquer razão para considerá-la sócia da Recorrente. (g.n.) (fl. 3.474)*

Por essas razões, afasta-se a alegação de nulidade.

### **Natureza jurídica dos pagamentos realizados a empresas no exterior**

Adentrando o exame de mérito, o primeiro ponto controverso diz respeito à natureza dos pagamentos, dos quais resultou a remessa de expressivos valores para o exterior.

A recorrente quer que os pagamentos sejam classificados como "aluguéis", nos termos do disposto no art. 21, inciso IV, da Lei nº 4.506/1964.

*Art. 21. Serão **classificados como aluguéis** os rendimentos de qualquer espécie oriundos da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 1.642, de 1978) (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)*

*(...)*

*IV - **Direito de uso ou exploração de películas cinematográficas:***

A Fiscalização, por sua vez, insiste na tese de que os pagamentos têm natureza jurídica de royalties e, para tanto, se baseia no art. 22, alínea "d", da lei acima citada.

*Art. 22. Serão **classificados como "royalties"** os **rendimentos 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.*

A solução da controvérsia passa pelo exame do objeto do contrato firmado entre a recorrente e a TCF Hungary.

Em primeiro lugar, o contrato foi denominado como contrato de licença, o qual, à luz da Lei n.º 9.610/1998 (regula os direitos autorais), pode ser conceituado como um acordo por meio do qual o titular de um direito (licenciante) concede temporariamente a outrem (licenciado) uma autorização (licença) para usar ou explorar aquele direito, observadas algumas condições, entre as quais pode estar presente uma contraprestação de natureza pecuniária.

Assim dispõe a Lei n.º 9.610:

*Art. 49. Os **direitos de autor** poderão ser **total ou parcialmente transferidos a terceiros**, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, **por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:***

*I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;*

*II - somente se admitirá transmissão total e definitiva dos direitos mediante estipulação contratual escrita;*

*III - na hipótese de não haver estipulação contratual escrita, o prazo máximo será de cinco anos;*

*IV - a cessão será válida unicamente para o país em que se firmou o contrato, salvo estipulação em contrário;*

*V - a cessão só se operará para modalidades de utilização já existentes à data do contrato;*

*VI - não havendo especificações quanto à modalidade de utilização, o contrato será interpretado restritivamente, entendendo-se como limitada apenas a uma que seja aquela indispensável ao cumprimento da finalidade do contrato.*

*Art. 50. A cessão total ou parcial dos direitos de autor, que se fará sempre por escrito, presume-se onerosa.*

No caso em exame, o objeto do contrato (fls. 33 a 51) foi definido nos seguintes termos:

*3. CONCESSÃO DE DIREITOS: Sujeito às condições e limites estabelecidos no presente instrumento, **a Licenciante**, neste ato, **concede à Licenciada**, com relação aos **filmes longa metragem**, adquiridos ou produzidos pela Licenciante, **dos quais a Licenciante detém os direitos de distribuição no Território ("Filme(s)) os direitos exclusivos de distribuição cinematográfica, exibição cinematográfica, distribuição cinematográfica e exibição não cinematográfica, e o direito de sublicenciar esses direitos no Território ("Direitos Concedidos")**. (g.n.) (fls. 33 e 34)*

A cláusula do contrato acima reproduzida menciona de forma clara que a avença envolve o direito de exibir e distribuir filmes longa metragem.

A Lei n.º 9.610, que trata de direitos autorais, põe sob sua proteção as obras cinematográficas. Confira-se:

*Art. 7º **São obras intelectuais protegidas** as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:*

(...)

*VI - **as obras** audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as **cinematográficas**;*

A cláusula contratual vis-à-vis as disposições legais acima transcritas leva à conclusão de que o contrato firmado entre a recorrente e TCF Hungary tem por objeto a licença de direitos autorais. O contrato cuida da distribuição e da exibição de obra cinematográfica, bem como autoriza o sublicenciamento do direito de distribuir e de exhibir aquelas mesmas obras. Por outro lado, as obras cinematográficas são classificadas como obras intelectuais, submetidas, por conseguinte, às regras de proteção de direitos autorais.

Tendo o contrato por objeto a exploração de direitos autorais, os respectivos pagamentos se acomodam melhor na definição de royalties do que na de aluguéis, tendo em vista o disposto no art. 22, alínea “d”, da Lei n.º 4.506/1964.

À luz desse dispositivo, não parece que se possa dar aos valores remetidos para o exterior o tratamento de aluguéis, sobretudo porque aluguel tem por pressuposto a locação de bem corpóreo infungível. No caso concreto, entretanto, como admite a recorrente, nem todos os filmes eram recebidos ou entregues em mídia física. Portanto, as quantias pagas por força do contrato devem ser tratadas para fins tributários como royalties.

Por essas razões, não há como admitir que os valores remetidos pela recorrente ao exterior sejam equiparados a aluguel.

### **Indedutibilidade dos valores pagos a título de royalties**

A Lei n.º 4.506, embora admitindo a dedutibilidade dos royalties cujo pagamento seja condição para manter o bem ou direito que geram as receitas, impede a dedução dessa despesa quando as quantias forem pagas a sócio da própria empresa. Eis o texto legal:

*Art. 71. A **dedução de despesas** com aluguéis ou **"royalties"** para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto 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*

(...)

*Parágrafo único. **Não são dedutíveis**:*

(...)

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

Na literalidade, a lei é clara ao proibir a dedução de royalties pagos a sócios. A controvérsia, entretanto, reside no sentido a ser dado ao termo *sócio*. Enquanto a recorrente defende um alcance mais restrito, pelo qual *sócio* seria apenas aquele que participa diretamente do capital social; a autoridade lançadora sustenta que a expressão deve ser interpretada de forma ampla, compreendendo pessoa física ou jurídica pertencente ao mesmo grupo societário.

O embate entre as duas posições antagônicas tende a desaparecer com o advento da Solução de Consulta Cosit n.º 182/2019. Nesse ato, a Administração reconheceu que o sentido da expressão *sócio* deveria permanecer contido em limites mais estreitos, abrangendo apenas as pessoas que tivessem participação direta no capital social.

Estes são os fundamentos que serviram de base à resposta da solução de consulta:

*12. Conforme se depreende da legislação acima, a dedução de despesas com royalties é tratada com cautela, posto que o RIR/2018, além da regra geral permissiva do art. 362, arrola uma série de exceções nos incisos do art. 363 a depender do tipo do direito que produz o rendimento, entre elas a observância de determinados limites para fruição da dedução.*

*13. Como despesa dedutível, os royalties são tratados em Subseção específica dentro da Seção m 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 n.º 4.506, de 1964, não fez qualquer distinção quanto a estes quesitos.*

*15. E 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.*

*17. Ocorre que tal premissa não pode ser afirmada de forma peremptória, pelo menos não no caso relatado, já que o instrumento da consulta se limita a interpretar o fato determinado da forma como narrado. Com efeito, a Lei n.º 4.506, de 1964, admitiu a possibilidade de deduzir uma parcela das despesas com royalties em casos*

*específicos, quando estipulou limites a serem respeitados nas hipóteses previstas nos itens 2 das alíneas "f" e "g" do art. 71. Confira-se o dispositivo em análise:*

*Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto 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:*

*(...)*

*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;*

*f) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação **pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:***

*1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou*

*2) **Cujos montantes excedam dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda** para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade e em conformidade com o que dispõe a legislação específica sobre remessa de valores para o exterior;*

*g) os "royalties" pelo uso de marcas de indústria e comércio **pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:***

*1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou*

*2) **Cujos montantes excedem dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda** para cada grupo de atividade ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, de conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior. (grifos do original)*

*18. As duas hipóteses precitadas tratam de royalties pagos ou creditados a beneficiários no exterior, não havendo distinção na Lei n.º 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*

**contribuí 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/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 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.** (g.n.)

Como se percebe, a Administração se dobrou à tese defendida pela recorrente.

O entendimento adotado na solução de consulta não se afasta daquilo que se verifica ordinariamente na legislação tributária, pois, 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*. Utilizam-se, no mais das vezes, expressões como *pessoa ligada*, *pessoa vinculada*, *empresa interdependente* etc. É usual, nesses casos, a inserção de dispositivos explicitando o que se deve entender pelas respectivas expressões.

São exemplos disso as regras de preço de transferência (art. 23 da Lei n.º 9.430/1996), as de valoração aduaneira (arts. 15 a 18 da Instrução Normativa SRF n.º 327/2003) e as de fixação de base de cálculo do IPI quando a operação for praticada entre empresas interdependentes (art. 42 da Lei n.º 4.502/1964).

No caso dos autos, como demonstram os quadros de fls. 3.319, 3.321 e 3.324, os royalties foram remetidos para a TCF Hungary, que não participava do quadro societário da recorrente, embora pertencesse ao mesmo grupo econômico; e para a TCFIC que era sócia, conforme demonstram o contrato social e as alterações juntadas aos autos. Portanto só em relação aos valores pagos a esta última prevalece a regra de indedutibilidade, que se aplica tanto ao sócio pessoa física ou quanto ao sócio pessoa jurídica, pois onde a lei não distingue ao intérprete não é dado distinguir.

Em suma, a não dedutibilidade dos royalties pagos a sócio, 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.

Pelo exposto, deve ser restabelecida a dedução dos valores pagos a título de royalties à TCF Hungary, nos anos de 2013 e 2014, e no período compreendido entre janeiro a março de 2015.

### **Recurso de ofício – exclusão do crédito tributário de CSLL**

No que concerne à CSLL, entendeu a DRJ não haver base legal para a glosa da despesa com royalties. Estas são as razões em que se baseou o órgão julgador de primeira instância:

*Em que pese ser procedente a glosa dessas despesas na apuração do IRPJ (nos termos do artigo 353, inciso I, do RIR/99), o mesmo não ocorre com a CSLL, pois, quanto a este tributo, não existe norma que determine a indedutibilidade das referidas despesas.*

*É inequívoco que a base de cálculo da CSLL, instituída pela Lei n.º 7.689/88, conforme definida no artigo 2º do mesmo diploma legal, com a alteração introduzida pelo artigo 2º da Lei n.º 8.034/90, é distinta daquela fixada para o IRPJ.*

*Para justificar a autuação a título de CSLL, a fiscalização cita, no correspondente Auto de Infração, o seguinte enquadramento legal:*

- Artigos 2º e 3º da Lei n.º 7.689/88, com as alterações das Leis n.ºs 8.034/90 e 11.727/2008;
- Artigo 57 da Lei n.º 8.981/95, com as alterações da Lei n.º 9.065/95;
- Artigo 2º da Lei n.º 9.249/95;
- Artigo 1º da Lei n.º 9.316/96; e
- Artigo 28 da Lei n.º 9.430/96, com as alterações da Lei n.º 12.715/2012.

*Ocorre que nenhuma dessas normas justifica a glosa das despesas com royalties na apuração da CSLL.*

*Muitos entendem que toda indedutibilidade de despesas prevista na apuração do IRPJ aplica-se, igualmente, à CSLL, por força do artigo 57 da Lei n.º 8.981/95, com as alterações da Lei n.º 9.065/95, in verbis:*

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

*(...)"*

*No entanto, de acordo com norma acima, verifica-se que, conforme já mencionado, a base de cálculo da CSLL, é distinta daquela fixada para o IRPJ.*

*No mesmo sentido, o artigo 3º da IN SRF n.º 390/2004, esclarece que “aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às*

*garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL” (grifei).*

*A análise dessas disposições permite inferir que, embora à CSLL apliquem-se as mesmas normas de apuração e de pagamento do IRPJ, no que se refere à composição da base de cálculo dessa contribuição não de ser observadas as regras específicas de sua legislação própria, inclusive no tocante aos ajustes do lucro líquido (adições e exclusões), pois é de seu cômputo que se origina o resultado ajustado, base de cálculo da CSLL.*

*Por fim, importante observar que nem o artigo 353, inciso I, do RIR/99 (base legal para a autuação a título de IRPJ) é aplicável à CSLL.*

*Isso porque, como bem observa a impugnante, a Solução de Consulta COSIT n.º 310/2017 esclarece, com base na IN RFB n.º 1700/2017, que a indedutibilidade prevista no referido artigo não se aplica para fins de apuração da CSLL.*

*A referida Solução de Consulta, é mutatis mutandis, aplicável ao caso e assim dispõe:*

*"19. (...)Tal situação se enquadra na hipótese descrita no inciso I do art. 353 do RIR/1999, restando, portanto, que o valor pago é indedutível para fins de apuração do lucro real. No entanto, essa conclusão não é transferível à CSLL. De acordo com o parágrafo único do art. 85 da Instrução Normativa RFB n.º 1.700, de 14 de março de 2017, que, por sua vez, remete ao art. 69 da citada IN, o valor despendido pela pessoa jurídica a título de royalties será dedutível para fins de apuração do resultado ajustado quando for uma despesa necessária às operações da empresa.*

*(...)*

*20. Ademais, salienta-se que o item 99 do Anexo I – Tabela de Adições ao Lucro Líquido da IN RFB n.º 1.700, de 2017, deixa claro que o limite de dedutibilidade aplicável, nos casos previstos na legislação, ao IRPJ não se aplica à CSLL.*

*(...)*

*21. Cabe-nos observar ainda que, apesar de a IN RFB n.º 1.700, de 2017, ter adquirido vigência após a data de protocolo da consulta, aquela é plenamente aplicável ao caso posto pela consulente. No que diz respeito à natureza jurídica das instruções normativas, estas são atos que têm por função complementar e normatizar a legislação tributária, enquadrando-se no art. 100, inciso I do Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172, de 1966. Têm, também, esses atos, natureza interpretativa, explicitando o sentido e alcance dos atos legais.*

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

*Em síntese:*

- Nenhuma das normas citadas no Auto de Infração da CSLL justifica a glosa das despesas com royalties;*
- A indedutibilidade prevista no artigo 353, inciso I, do RIR/99 não é aplicável à CSLL; e*
- As despesas com royalties são, no caso em tela, necessárias às operações da contribuinte.*

*Dessa forma, por todo o exposto, há que se restabelecer as despesas a título de royalties na apuração da CSLL. (fls. 3.435 a 3.437)*

O restabelecimento da dedução deve ser mantido pelos mesmos fundamentos acima transcritos, sobretudo considerando que, na Instrução Normativa RFB n.º 1.700/2017, a própria Administração reconheceu não haver disposição legal prevendo a indedutibilidade de royalties em relação à CSLL.

Nega-se, por essas razões, provimento ao recurso de ofício.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso de ofício e do recurso voluntário, para negar provimento ao primeiro e dar ao segundo provimento parcial, restabelecendo em relação ao IRPJ a dedução de royalties pagos a TCF Hungary, nos anos de 2013 e 2014 e no período compreendido entre janeiro a março de 2015.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior