



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



**Processo nº** 19515.721343/2017-96  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-006.179 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 17 de novembro de 2022  
**Recorrentes** COLUMBIA TRISTAR FILMES DO BRASIL LTDA  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

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.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

ROYALTIES. DEDUTIBILIDADE. PAGAMENTO A SÓCIO PESSOA JURÍDICA

Não se aplica à CSLL a indedutibilidade do pagamento de royalties a sócio, prevista no art. 353, I, do RIR/99. Inteligência da Solução de Consulta COSIT nº 310/2017.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Souza e Rafael Taranto Malheiros. Julgamento iniciado em novembro/2021 e concluído em novembro/2022.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lizandro Rodrigues de Sousa, Jose Eduardo Dornelas Souza, Rafael Taranto Malheiros, Marcelo Jose Luz de Macedo, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Giovana Pereira de Paiva Leite (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos em face do Acórdão n.º 12-97.318, proferido pela 15ª Turma da DRJ/RJO, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, cancelando o Auto de Infração de CSLL e mantendo integralmente o Auto de Infração de IRPJ.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Trata o presente processo de Auto de Infração de IRPJ (fls. 207 a 220) e CSLL (fls. 241 a 253), AC 2013/2014/2015, lavrado em 21/12/2017, em procedimento de Fiscalização levado a efeito pela DEFIS/SPO, com ciência via postal em 26/12/2017 (fls. 271).

O crédito tributário do processo importa em R\$ R\$ 33.190.502,52, conforme totalizado a partir dos valores demonstrados abaixo:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA		
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
IMPOSTO	Cod. Receita Darf 2917	Valor 11.674.648,80
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2017)		Valor 3.946.823,81
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 8.755.986,59
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 24.377.459,20
Valor por Extensão VINTE E QUATRO MILHÕES, TREZENTOS E SETENTA E SETE MIL, QUATROCENTOS E CINQUENTA E NOVE REAIS E VINTE CENTAVOS		
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO		
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cod. Receita Darf 2973	Valor 4.220.153,56
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2017)		Valor 1.427.774,60
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 3.165.115,16
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 8.813.043,32
Valor por Extensão OITO MILHÕES, OITOCENTOS E TREZE MIL, QUARENTA E TRÊS REAIS E TRINTA E DOIS CENTAVOS		

Apenas uma infração foi apontada na autuação (fls. 208), cujo extrato segue abaixo:

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

"Royalties" indedutíveis, por inobservância dos requisitos legais, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2013	1.412.735,18	75,00
28/02/2013	428.632,83	75,00
30/06/2013	1.428.704,18	75,00
31/08/2013	2.408.459,90	75,00
30/09/2013	9.732.015,55	75,00
31/10/2013	5.123.246,70	75,00
30/11/2013	3.021.563,06	75,00
31/12/2013	1.579.469,31	75,00
31/01/2014	403.765,72	75,00
28/02/2014	3.643.345,97	75,00
31/03/2014	7.795.616,79	75,00
31/05/2014	11.478.450,60	75,00
31/07/2014	2.031.558,82	75,00
31/08/2014	1.697.596,13	75,00
30/09/2014	187.041,82	75,00
30/11/2014	1.254.664,29	75,00
28/02/2015	314.550,13	75,00
31/08/2015	3.255.902,67	75,00
31/10/2015	4.191.947,48	75,00
30/11/2015	4.423.563,78	75,00
31/12/2015	176.911,35	75,00

A infração de dedução indevida de royalties é melhor detalhada no Termo de Verificação Fiscal (TVF). Em síntese, os contratos firmados pela Impugnante, na

condição de Licenciada, utilizam o termo *royalty* de forma explícita para definir pagamentos devidos a Licenciadora. Cita o extrato do contrato que traz esta informação:

## 2. ROYALTY DA LICENCIADORA.

...

6.2 Royalty: Em consideração dos Direitos outorgados para a Licenciada decorrentes deste Contrato, a Licenciada deverá pagar um valor ("Royalty") ...

...

"8.1 Demonstrações Contábeis : Dentro ... A Demonstração deverá apresentar, além de outras informações contidas nela: (1) Lucros Líquidos mensais e cumulativos antes dos Impostos de Renda e cálculo de Royalties, e (2) o Royalty mensal e cumulativo resultante.

A definição do contrato celebrado permite ainda, segundo a Fiscalização, concluir tratar-se de fato de pagamentos a título de royalties, como se observa:

"1. DIREITOS OUTORGADOS: Pelo presente instrumento a Licenciadora concede à Licenciada e a Licenciada desde já aceita da Licenciadora, de acordo com os termos e condições deste Contrato, o direito de (i) projetar, exhibir, reproduzir, transmitir, realizar e distribuir, e (ii) autorizar e licenciar terceiros para projetar, exhibir, reproduzir, transmitir e realizar, por meios de distribuição teatral e não teatral (excluindo distribuição não teatral através de linhas aéreas e navios) em todo o "Território" (conforme doravante definido), todos esses filmes cinematográficos (individualmente um "Filme" e coletivamente os "Filmes", sejam em película ou em video tape, que a Licenciadora tenha ou venha a ter o direito de distribuir deste modo desse modo...

Ou seja, os termos do contrato, fazendo menção ao objeto "royalty" foram decisivos na formação da convicção da Fiscalização, conforme o circunstanciado no Termo de Verificação Fiscal.

No curso da fiscalização, a Impugnante apresentou planilha demonstrando que a receita bruta operacional totalizou R\$ 76.020.620, e que a receita bruta na atividade de distribuição totalizou R\$ 26.747.537. E, para comprovar que se encontrava dentro do limite do art. 401 do RIR/99 (custos e despesas correspondentes à participação de produtores e equiparados não poder ultrapassar 40% da receita bruta produzida pelas películas cinematográficas), apresentou planilha totalizando R\$ 21.398.029, isto é, 28% da receita bruta.

Acerca dos destinatários dos pagamentos dos royalties, informa o TVF que a Impugnante apresentou carta ao banco solicitando o destino dos recursos para a Columbia Tri-Star Film Distributors Inc.

Contudo, informa o TVF que nos DARFs correspondentes e nos recolhimentos à ANCINE consta o nome "Sony Corporation" como beneficiário.

Nos contratos de câmbio referentes às remessas, consta como descrição do fato da natureza “Serviços Diversos – Outros – Aluguel de Filmes Cinematográficos”.

Na sequência, reproduzo literalmente os termos do TVF:

*Na DIPJ 2014 consta na Ficha 01 a resposta “sim” em relação a Operações com o Exterior com Pessoa Vinculada.*

*Na Ficha 04A Linha 46 consta o valor de R\$ 21.398.029,71 referente a Royalties e Assistência Técnica – EXTERIOR.*

*O mesmo valor está indicado na Ficha 29 A Linha 21 – Importação de Direitos de Pessoas Vinculadas e também na Ficha 32, com a indicação de Aluguel de Filmes Cinematográficos.*

*Na Ficha 60 consta a indicação dos Sócios Buena Vista Intl. Inc. e Sony Pictures Releasing of Brasil Inc.*

Como informações adicionais, o TVF aponta verificações sobre o IRRF devido nos pagamentos que, por não ter relação como o autuado neste processo, deixou de mencionar.

A conclusão nuclear formulada no TVF é no sentido de que os pagamentos dos royalties foram feitos a sócios da Impugnante, os quais seriam vedados quanto à dedução destes valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos dos art. 353, I, do RIR/99:

*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***

Corroboraria tal conclusão o fato de a Sony Corporation of America ter sido parte em Mandado de Segurança impetrado pela Impugnante para a manutenção do recolhimento de 15% de IRRF. A seguir, reproduzo o trecho do TVF que sintetiza o núcleo da conclusão:

Como se observa, em decorrência do contrato de distribuição celebrado com empresa controladora do contribuinte, tanto que a Sony Corporation of America é parte no Mandado de Segurança impetrado pelo contribuinte para manutenção do recolhimento de 15% (quinze por cento) de IRRF, e que as remessas referentes ao aludido contrato são efetuadas para "Columbia Tristar Film Distributors Inc", não é permitida a dedutibilidade dos royalties, conforme determina o inciso I do art. 353 do RIR/1999, e, portanto, dado o descumprimento do citado regramento legal, será lavrado Auto de Infração referente à glosa dos valores referentes às despesas relacionadas às remessas de royalties.

## **IMPUGNAÇÃO**

Alega a Impugnante que o art. 353, I, do RIR/99 – base da autuação fiscal – abrange apenas royalties pagos a sócios pessoas físicas e dirigentes da sociedade, o que não é o caso da beneficiária de seus pagamentos (Columbia Tristar Film Distributors Inc.).

Assim, a autuação fiscal seria equivocada e, por tal razão, deve ser cancelada.

Além disso, haveria norma especial para o caso, que teria deixado de ser aplicada pela Fiscalização, qual seja, o art. 71, parágrafo único, “d” da Lei 4.506/1964:

*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.*

Alega ainda a Impugnante que a norma utilizada pela Fiscalização aplica-se apenas ao IRPJ, não podendo ter sido estendida à CSLL, como feito na autuação. Evoca nesse sentido a Solução de Consulta COSIT n.º 310/2017 de 16 de setembro de 2017, que corroboraria tal entendimento:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. DESPESA NECESSÁRIA. DEDUÇÃO.**

*As importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de royalties são dedutíveis, para fins de apuração do resultado ajustado, quando se constituir despesa necessária a atividade da empresa.*

Outra alegação diz respeito à regra especial para películas cinematográficas do art. 401 do RIR/99, que deveria afastar a regra geral:

#### *Seção IV*

##### *Exploração de Películas Cinematográficas Estrangeiras*

*Art. 401. Na determinação do lucro operacional da distribuição em todo o território brasileiro de películas cinematográficas importadas, inclusive a preço fixo, serão observadas as seguintes normas (Decreto-Lei no 1.089, de 2 de março de 1970, art. 12):*

*I - considera-se receita bruta operacional a obtida na atividade de distribuição, excluída, quando for o caso, a parcela da receita correspondente ao setor de exibição (Decreto-Lei no 1.089, de 1970, art. 12, § 1o);*

*II - os custos, despesas operacionais e demais encargos, correspondentes à participação dos produtores, distribuidores ou intermediários estrangeiros, não poderão ultrapassar a quarenta por cento da receita bruta produzida pelas películas cinematográficas (Decreto-Lei no 1.089, de 1970, art. 12, e Decreto-Lei no 1.429, de 2 de dezembro de 1975, art. 1o, inciso I);*

*III - não são dedutíveis na determinação do lucro real do distribuidor, no País, os gastos incorridos no exterior, qualquer que seja sua natureza (Decreto-Lei no 1.089, de 1970, art. 12, § 2o).*

*§ 1o O disposto neste artigo aplica-se à exploração e distribuição, no País, de videoteipes importados.*

*§ 2o O Ministro de Estado da Fazenda poderá reajustar para até sessenta por cento o limite de que trata o inciso II deste artigo (Decreto-Lei no 1.429, de 1975, art. 2o, inciso I).*

*§ 3o O disposto neste artigo aplica-se às obras audiovisuais cinematográficas produzidas com os recursos de que trata o art. 707, ficando estabelecido que os custos, despesas operacionais e demais encargos, correspondentes à participação de coprodutores estrangeiros, não poderão ultrapassar a sessenta por cento da receita bruta produzida pelas obras audiovisuais cinematográficas.*

Esta regra especial já traria o parâmetro aceitável em termo de dedutibilidade deste tipo de despesa.

O art. 353, I, só se aplicaria a sócios pessoas físicas, posto que a redação dada pelo RIR/99 inovou o dispositivo original, previsto no art. 71, parágrafo único, da Lei 4.506/64. Este dispositivo diz que não são dedutíveis os royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, sem fazer referência a pessoas jurídicas.

Alega ainda que o art. 353, I, teria sido derogado pelas regras de preço de transferência, pois ambas regulariam a dedutibilidade do pagamento de royalties.

Além do preço de transferência, haveria ainda a regra de distribuição disfarçada de lucros, que expressamente veda o pagamento de royalties na parte que notoriamente

excede o valor de mercado (art. 467 do RIR/99). Ou seja, haveria regras mais especiais que a aplicada pela Fiscalização.

Por fim, pleiteia a exoneração dos juros sobre a multa de ofício.

Naquela oportunidade, a r. turma julgadora entendeu pela parcial procedência da Impugnação apresentada, conforme sintetizado pela seguinte Ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

Ementa: ROYALTIES. DEDUTIBILIDADE. PAGAMENTO A SÓCIO PESSOA JURÍDICA.

São indedutíveis os pagamentos a título de royalties efetuados a sócio pessoa jurídica.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Os débitos relativos às multas de ofício, quando não recolhidos no prazo legal, sujeitam-se à incidência de juros de mora.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

Ementa: ROYALTIES. DEDUTIBILIDADE. PAGAMENTO A SÓCIO PESSOA JURÍDICA

Não se aplica à CSLL a indedutibilidade do pagamento de royalties a sócio, prevista no art. 353, I, do RIR/99. Inteligência da Solução de Consulta COSIT n.º 310/2017.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, pedindo ao final, deferimento do seu pleito. Foi também apresentado Recurso de Ofício.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

### DA ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO:

O recurso apresentado é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/1972. Portanto, deles conheço.

### Dos Fatos

O presente Auto de Infração exige valores de IRPJ e CSLL, no ano-calendário de 2013, 2014 e 2015, apontando uma única infração: dedução indevida de royalties.

Em síntese, a infração está relacionada às deduções realizadas pela Recorrente nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL em decorrência de despesas com royalties pagos à pessoa jurídica denominada *Columbia Tristar Film Distributors Inc.*, no contexto do contrato de

distribuição de conteúdo audiovisual, que remunera os direitos do autor detidos pela sociedade estrangeira.

A autoridade lançadora aplicou sobre os valores de principal lançados a multa de ofício na ordem de 75%.

O crédito tributário apurado pela Fiscalização é composto da seguinte forma:

**IRPJ:**

**Imposto R\$ 11.674.648,80**  
**Juros de Mora R\$ 3.946.823,81**  
**Multa de Ofício (75%) R\$ 8.755.986,59**  
**Total R\$ 24.377.459,20**

**CSLL:**

**Contribuição R\$ 4.220.153,56**  
**Juros de Mora R\$ 1.427.774,60**  
**Multa de Ofício (75%) R\$ 3.165.115,16**  
**Total R\$ 8.813.043,32**

Conclusão da fiscalização é no sentido de que os pagamentos a título de *royalties* foram feitos a sócios da contribuinte, os quais seriam vedados quanto à dedução destes valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 353, I, do RIR/99.

Devidamente intimada, a contribuinte aduz, em síntese, que a autuação seria equivocada, pois a fiscalização teria deixado de aplicar norma especial, qual seja, o art. 71, parágrafo único, “d”, da Lei n.º 4.506/1964. Nesse sentido, pontua que o artigo 353, I, só se aplicaria a sócios pessoas físicas, posto que a redação dada pelo RIR/99 inovou o dispositivo original, previsto no citado art. 71, parágrafo único, “d” da Lei n. 4.506/64. Este dispositivo diz que não são dedutíveis os royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresa, e a seus parentes ou dependentes, sem fazer referência a pessoas jurídicas.

Alega ainda que a norma utilizada pela Fiscalização aplica-se apenas ao IRPJ, não podendo ter sido estendida à CSLL, como feito na autuação. Evoca nesse sentido a Solução de Consulta COSIT n.º 310/2017 de 16 de setembro de 2017, que corroboraria tal entendimento;

Por fim, sustenta que ao art. 353, I, teria sido derogado pelas regras de preço de transferência, pois ambas regulariam a dedutibilidade do pagamento de royalties, e que haveria ainda a regra de distribuição disfarçada de lucros, que expressamente veda o pagamento de royalties na parte que notoriamente excede o valor de mercado (art. 467 do RIR/99). Ou seja, haveria regras mais especiais que a aplicada pela Fiscalização.

Seus argumentos foram analisados pela DRJ que julgou a impugnação parcialmente procedente, cancelando o Auto de Infração de CSLL, mantendo, por outro lado, o Auto de Infração de IRPJ.

Em seus fundamentos, ao analisar a questão de suposto conflito entre o art. 353, I e a redação do art. 71 da Lei n. 4.506/64, entendeu que a questão encontra-se pacificada no âmbito da Receita Federal do Brasil, em razão da Solução Consulta COSIT n.º 310/2017, que firmou o entendimento que são indedutíveis os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, concluindo, assim, não restar dúvida sobre a questão, o que tonaria prejudicada a alegação de um conflito em tese entre o decreto e a lei.



Com referência à especialidade em tese das regras de preço de transferência e de distribuição disfarçada de lucros em relação à regra do art. 353, do RIR/99, expressou que o art. 353, I, do RIR/99 é norma especial em relação às regras de preço de transferência e de distribuição disfarçada de lucros, posto que as duas regras não tratam apenas de royalties, mas de outras rendas também, e além do que estas regras trabalham, respectivamente, com os conceitos de pessoa vinculada e de pessoa ligada, distinguindo-se, por serem mais amplos, do critério do art. 353, I, que fala apenas de sócios, seja pessoa jurídica ou física, e de parentes ou dependentes de sócios pessoas físicas.

Quanto ao lançamento de CSLL, a DRJ acolheu os reclamos da contribuinte, com base na Solução de Consulta COSIT n.º 310 de 2017, cancelando o Auto a tal título.

Irresignado com a parte da decisão que lhe foi desfavorável, o contribuinte apresenta recurso voluntário a este Conselho, juntando na oportunidade novos documentos, e, ao final, pugna pela procedência do seu recurso.

\*\*\*\*

### Mérito

De início, há de se consignar que não há discussão sobre a natureza jurídica dos pagamentos realizados a empresa no exterior, de forma que os valores remetidos devem ser tratados para fins tributários como *royalties*.

Segundo a fiscalização (TVF de fls. 221/240), os royalties foram pagos à pessoa jurídica denominada *Columbia Tristar Film Distributors Inc.*, e compulsando os demais documentos carreados aos autos, especialmente o contrato social da autuada (e-fls. 05/29), observo que a empresa que firmou o Contrato de Distribuição (e-fls. 30) com a autuada não é sócia dela.

Ora, se esta empresa não participa do contrato social, me parece que no entender da autoridade lançadora o termo *sócio*, contido na Lei, como visto, deve ser interpretado de forma mais ampla, compreendendo pessoa física ou jurídica pertencente ao mesmo grupo societário, e não com o alcance mais restrito, pelo qual o sócio seria apenas aquele que participa do contrato social.

Porém, tal interpretação fiscal sucumbiu com o advento da Solução de Consulta COSIT n.º 182/2019. Neste 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.

Os fundamentos utilizados na consulta foram estes:

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 nº 4.506, de 1964, não fez qualquer distinção quanto a estes quesitos.

15. É razoável compreender que toda hipótese de ineditabilidade 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 nº 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 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/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.)

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 econômico ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento.

Repisa-se, de acordo com a Autoridade Fiscal (fl. 224 e 229), os royalties teriam como destinatário COLUMBIA TRI-STAR FILM DISTRIBUTORS INC. (carta ao banco, fl. 41 e 55; contrato de câmbio, fl. 50, informando que se trata de "matriz"), mas os DARFs correspondentes e os recolhimentos à ANCINE foram feitos ao beneficiário "Sony Corporation".

Confira-se:

Como se observa, em decorrência do contrato de distribuição celebrado com empresa controladora do contribuinte, tanto que a Sony Corporaion of America é parte no Mandado de Segurança impetrado pelo contribuinte para manutenção do recolhimento de 15% (quinze por cento) de IRRF, e que as remessas referentes ao aludido contrato são efetuadas para "Columbia Tristar Film Distributors Inc", não é permitida a dedutibilidade dos royalties, conforme determina o inciso I do art. 353 do RIR/1999, e, portanto, dado o descumprimento do citado regramento legal, será lavrado Auto de Infração referente à glosa dos valores referentes às despesas relacionadas às remessas de royalties.

De fato, a alteração no contrato de distribuição, datada de 08.10.2001, tem como partes SONY CORPORATION OF AMERICA, com escritório em Nova York ("Licenciadora") e COLUMBIA TRISTAR BUENA VISTA FILMES DO BRASIL LTDA., com escritório em São Paulo ("Licenciada", ora Recorrente). (fl. 30) – o que corrobora a o entendimento da Autoridade Fiscal de que as remessas de royalties teriam como beneficiário final SONY CORPORATION OF AMERICA.

Posteriormente, a Sony Releasing International Corporation substituiu a Sony Corporation of América no fornecimento de obras cinematográficas e audiovisuais para exibição no Brasil (cf. 5ª Alteração do Contrato Social, datada de 01.04.2006 (fl. 12)), passando, ao que tudo indica, a ser a beneficiária final dos royalties nos termos do contrato de distribuição.

Portanto, comprovar que, efetivamente, houve remessa de royalties a sócios do Recorrente no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015, a Autoridade Fiscal deveria demonstrar que as empresas Sony Releasing International Corporation (substituta de Sony Corporation of América no contrato de distribuição) e/ou Columbia Tri-Star Film Distributors Inc., destinatário imediato dos royalties, eram sócios da COLUMBIA TRISTAR BUENA VISTA FILMES DO BRASIL LTDA., ora Recorrente, no período em questão.

De acordo com a 5ª alteração no contrato social da COLUMBIA TRISTAR BUENA VISTA FILMES DO BRASIL LTDA., datado de 13.05.2013, suas únicas sócias são SONY PICTURES RELEASING OF BRASIL INC. (anteriormente denominada COLUMBIA TRISTAR FILMS OF BRASIL, INC) e BUENA VISTA INTERNATIONAL, INC. (fl. 28) - informação corroborada pela DIPJ 2014, cf TVF, fl. 225.

Vejam, embora a denominação seja parecida, ao que tudo indica, trata-se de empresas distintas: uma é a SONY PICTURES RELEASING OF BRASIL INC., sócia direta da Recorrente; outra é a Sony Releasing International Corporation, beneficiária dos royalties. Da mesma fora, uma empresa é a Columbia Tri-Star Film Distributors Inc., destinatário imediato dos royalties; outra é COLUMBIA TRISTAR FILMS OF BRASIL, INC, cuja denominação foi alterada para SONY PICTURES RELEASING OF BRASIL INC.

Assim, ainda que todas as empresas tenham denominação similar e possam pertencer ao mesmo grupo, isso não significa que os royalties foram remetidos a sócias diretas da Recorrente.

Não havendo vínculo societário direto entre a Recorrente e a licenciadora (Sony Corporation of America) e nem entre a recebedora das remessas nomeada por esta última (Columbia Tristar Film Distributors International Corporation), evidencia-se que as únicas sócias diretas da Recorrente são empresas estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil (Sony Pictures Releasing of Brasil Inc. e Buena Vista International Inc). Logo, aplicável ao caso a orientação da SC Cosit n.º 182/2019, antes mencionada.

Nestes termos, deve ser restabelecida a dedução dos valores pagos a título de royalties.

### DA ANÁLISE DO RECURSO DE OFÍCIO

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar que a Portaria MF n.º 63, de 2017, estabeleceu um limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Confira-se:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

No caso em tela, somando-se os valores exonerados em primeira instância, verifica-se que superam o limite de dois milhões e quinhentos mil reais, estabelecido pela norma em referência. Portanto, conheço do recurso de ofício.

Quanto ao exame de mérito deste recurso, a decisão recorrida cancelou o Auto de Infração de CSLL, por entender não haver base legal para a glosa da despesa com royalties. Esta são as razões em que se baseou o órgão julgador de primeira instância:

#### CSLL

16. Quanto ao lançamento de CSLL, vejo, por outro lado, que assiste razão à Impugnante.

17. A Solução de Consulta COSIT n.º 310 de 2017 pacificou que este ponto, na seguinte passagem:

*Conforme informado, a empresa beneficiária dos pagamentos a título de royalties é sócia da consultante fonte pagadora, mas não mantém, direta ou indiretamente, controle do capital com direito a voto desta. 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.*

*Art. 85. Para efeito de apuração do lucro real a dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, o uso ou a fruição do bem ou direito que produz o rendimento.*

*Parágrafo único. Na apuração do resultado ajustado deve ser observado o disposto no art. 69.*

.....  
 Art. 69. Serão indedutíveis na apuração do resultado ajustado as despesas desnecessárias às operações da empresa.

(...)

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:

Nº	Assunto	Descrição do Ajuste	Aplica-se ao IRPJ	Aplica-se à CSLL	Dispositivo na IN
99	Royalties e Assistência Técnica, Científica e Administrativa	O valor dos royalties e das importâncias pagas a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que forem indedutíveis nos termos: (1) dos arts. 52 e 71, caput, alínea 'a', e parágrafo único, alíneas 'c' a 'g', da Lei n.º 4.506, de 1964; (2) do art. 50 da Lei n.º 8.383, de 1991; (3) do art. 74, caput, da Lei n.º 3.470, de 1958; (4) do art. 12 da Lei n.º 4.131, de 1962; e (5) do art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979.	Sim	<b>Não</b>	Arts. 85 a 88

18. Assim, entendo que a restrição do art. 353, I, não se aplica à CSLL por força do decidido na Solução de Consulta acima mencionada, devendo ser, portanto, julgada procedente a Impugnação neste ponto.

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

Assim, diante do exposto, voto no sentido dar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Fl. 14 do Acórdão n.º 1301-006.179 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 19515.721343/2017-96