



Solução de Consulta nº 182 - Cosit

Data 31 de maio de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 71, parágrafo único, “d”; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 362 e art. 363, I.

Relatório

Trata-se de consulta apreciada nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. A consulente formulou petição enquanto XXX, tendo por finalidade XXX.
3. Afirma que XXX tem como principal atividade a distribuição (comercialização) de **softwares** no território brasileiro, nos termos de contratos de distribuição e/ou licenciamento e, por este motivo, efetua regularmente remessas em favor de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior. Destaca que as pessoas jurídicas brasileiras e as beneficiárias no exterior fazem parte de um mesmo grupo econômico.

4. Declara que os dispêndios com referidas remessas são despesas operacionais, necessárias às atividades e manutenção das respectivas fontes produtoras das empresas, isto é, representam despesas incorridas para adquirir e manter o direito de distribuição de **softwares**, representando o principal gasto das associadas atrelado à essa atividade econômica. Também ressalta que não considera tais remessas como **royalties** a que se refere o art. 22, alínea “d” da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, assim como entende que a indedutibilidade dos **royalties** está limitada somente aos pagamentos efetuados a sócios pessoas físicas.

5. Todavia, admitindo que os pagamentos tenham natureza de **royalties** e que sejam não dedutíveis na hipótese de serem pagos a sócio pessoa jurídica, a consulente suscita dúvida quanto à interpretação do termo “sócios” contido na alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, assim como do inciso I do art 353 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/1999).

6. Desse modo, a consulente indaga se a indedutibilidade dos pagamentos de direito de distribuição de **softwares** ocorre quando realizados aos “sócios” pessoas jurídicas estrangeiras que efetivamente detenham participação societária na fonte pagadora brasileira, ou na hipótese de os pagamentos serem realizados aos chamados “controladores indiretos”, ou seja, em favor de pessoas jurídicas que não detenham participação societária na fonte pagadora brasileira, e sim participação indireta do controle por intermédio de outras pessoas jurídicas (nacionais ou estrangeiras).

7. Defende a interpretação de que o termo “sócios” deve se referir exclusivamente às detentoras de participação societária com base em três argumentos: i) a legislação societária, notadamente os arts. 981 e 1.001 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, e o art. 1º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 – Lei das S.A., são claros em atribuir a condição de “sócio” apenas aos efetivos detentores de participação societária, já que para “controle indireto” há referências expressas; ii) há referência expressa na Lei nº 4.506, de 1964, assim como no RIR/1999, a respeito dos “controladores indiretos”; iii) jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que entendeu pela inexistência de vedação legal para a dedução em tela.

8. Após frisar que o art. 108 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) veda o uso da analogia para fins de cobrança de tributos, formula o seguinte questionamento:

Os pagamentos por direitos de distribuição/comercialização de **software**, ainda que sejam considerados **royalties**, são dedutíveis nos termos do art. 299 do RIR/1999 quando pagos aos chamados “controladores indiretos”, ou seja, pessoas jurídicas que não detenham participação societária, mas que participem indiretamente do controle societário na fonte pagadora brasileira, não se aplicando, portanto, a restrição de dedutibilidade a que se refere a alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, e do inciso I do art. 353 do RIR/1999.

Fundamentos

9. O fato determinado da presente consulta é a dedutibilidade, para fins de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), dos pagamentos decorrentes de contratos de distribuição/comercialização de **softwares** reputados como **royalties**, quando remetidos a pessoas do mesmo grupo econômico, controladores indiretos, domiciliados no exterior.

10. Apesar de a consulente demonstrar opinião contrária sobre o enquadramento de tais pagamentos como **royalties**, a mesma cita em sua petição que tal é o entendimento da Solução de Divergência (SD) Cosit n.º 18, de 27 de março de 2017. Destaque-se que nos termos do art. 8º da IN RFB n.º 1.396, de 2013, as SD Cosit devem ser observadas nas soluções de consulta se tratarem da matéria consultada.

11. A interessada também opina que a restrição contida na alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei n.º 4.506, de 1964, se refere somente aos sócios pessoas físicas. Ocorre que tal dispositivo legal consta do art. 353, I, do RIR/1999, que cita de forma expressa a indedutibilidade dos **royalties** quando pagos aos sócios pessoas jurídicas. Observe-se que o Regulamento do Imposto sobre a Renda foi atualizado pelo Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018, (RIR/2018) consolidando a legislação do imposto sem alterar a matéria aplicável ao caso em tela, dispondo:

Decreto n.º 9.580, de 2018

Royalties

Art. 362. 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 do direito que produz o rendimento** (grifo nosso) (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 71, caput, alínea “a”).

Art. 363. Não são dedutíveis (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alíneas “c” ao “g”):

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

II – as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;

III – os **royalties** pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

a) pagos pela filial no País de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz; e

b) pagos pela sociedade com sede no País a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;

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

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou

b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau de sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior; e

V – os **royalties** pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou

b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

Parágrafo único. O disposto na alínea “b” do inciso III do **caput** não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e as condições estabelecidos pela legislação em vigor (Lei nº 8.383, de 1991, art. 50).

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

14. Logo, para definir o alcance do termo “sócios”, se faz necessário indagar o intuito da proibição de deduzir os pagamentos quando efetuados aos sócios, assim como das outras hipóteses arroladas no próprio art. 363 do RIR/2018. Neste sentido, constata-se que a vedação do inciso I é a mais severa, pois genérica no tocante à condição dos sócios serem pessoas físicas ou jurídicas, ou mesmo se domiciliados no País ou no exterior. Isto porque a própria Lei nº 4.506, de 1964, não fez qualquer distinção quanto a estes quesitos.

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.

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:

Lei nº 4.506, de 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.

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. (grifo nosso)

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 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/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.

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.

À Chefe da Divisão de Tributação – Disit/SRRF08.

Assinado digitalmente
EDUARDO KIMURA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributação Internacional – Cotin.

Assinado digitalmente
REGINA COELI ALVES DE MELLO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF08

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação para aprovação.

Assinado digitalmente

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotin

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit