Carf analisa a dedutibilidade dos royalties pagos a sócios

Nesta semana, trataremos dos precedentes do Carf sobre a dedutibilidade ou não das despesas com a sócios pessoas jurídicas.

Em primeiro lugar, é importante destacar o dispositivo legal que rege a matéria, isto é, o artigo 71 da Lei nº 4.506/64, que assim dispõe:

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

(…)

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

(…)

***d) os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de emprêsas, e a seus parentes ou dependentes**;" (grifos nossos)*

A partir da análise do referido dispositivo legal, surge a questão se a vedação se aplicaria tão somente aos sócios pessoas físicas ou também se aplicaria aos sócios pessoas jurídicas.

Tal dúvida decorre do dispositivo legal também se referir a figura dos dirigentes de empresa, que serão sempre pessoas físicas, bem como aos parentes ou dependentes, cujo conteúdo semântico somente se aplicaria às pessoas físicas.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

O texto legal do artigo 71 da Lei nº 4.506/64 foi repetido na íntegra em versões anteriores do Regulamento do Imposto de Renda, a bem saber: o Decreto nº 58.400/1966 (RIR/1966), o Decreto nº 76.186/1975 (RIR/1975) e o Decreto nº 85.450/1980 (RIR/1980).

Somente com a edição do Decreto nº 1.041/1994 (RIR/1994) é que surge o detalhamento de que a expressão "sócios" se refere a pessoas físicas ou jurídicas, conforme abaixo:

"Art. 292. Não são dedutíveis (Lei n° 4.506/64, art. 71, parágrafo único):

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

E desde então os regulamentos posteriores têm seguido esse detalhamento, tal qual se observa nos artigos 353, I, do RIR/99 e 363, I, do RIR/18.

Essa evolução normativa é relevante para identificarmos o momento em que houve a inclusão do detalhamento de que a indedutibilidade se aplica a sócios pessoas físicas ou jurídicas, de forma que seria possível discutir se o ato infralegal foi além ou não do dever de regulamentar uma lei.

Mas voltando ao texto legal que continua vigente até hoje, é importante observar que José Luiz Bulhões Pedreira já havia tecido comentários à referida indedutibilidade no seguinte sentido:

"9.50 (13) RESTRIÇÕES RELATIVAS AO BENEFICIÁRIO – Em função das relações entre fonte pagadora e o beneficiário do rendimento, a lei contém as seguintes restrições à dedutibilidade dos royalties:

I – não são dedutíveis os royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes (L 4.506, art. 71, par. ún., RIR, art. 74, par. ún., c). ***A restrição somente existe quando o beneficiário é pessoa física*** *(v. § 7.40 (11);" [1].*

Assim, entendia o referido autor que aquela restrição somente se aplicava aos sócios pessoas físicas. Para tanto, ele fazia referência ao item § 7.40 (11) de sua obra, que se refere à distribuição disfarçada de lucros, que seria aplicável tão somente aos recursos pagos pela pessoa jurídica a pessoa física, conforme o referido trecho:

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

"7.40 (11) (…) A redação da lei mostra que a sua intenção é conceituar distribuição disfarçada apenas quando o adquirente do bem é pessoa física, o que se explica pelo objetivo da lei, que é coibir modalidade de evasão do imposto. Se o adquirente é outra pessoa jurídica, ainda que tenha pago pelo bem preço notoriamente inferior ao de mercado não haverá evasão do imposto, pois quando o adquirente revender o bem pelo valor de mercado ficará sujeito ao imposto que deixou de ser pago na transação anterior. De outro lado, a conceituação de distribuições disfarçadas entre pessoas jurídicas poderia constituir fonte inesgotável de conflitos entre a administração do imposto e os contribuintes, e de insegurança para este, pois razões comerciais legítimas podem justificar que uma empresa aliene bens a outra por valor inferior ao de mercado. Não havendo, no caso, a forma de evasão do imposto que se verifica quando o adquirente do bem é pessoa física, não se justificava estender a conceituação de distribuição disfarçada às operações entre pessoas jurídicas" [2].

Assim, ao fazer referência ao item de distribuição disfarçada de lucros, Bulhões Pedreira assinala que esta não deveria se aplicar a transações entre pessoas jurídicas, sendo que o mesmo raciocínio se aplicaria à indedutibilidade dos royalties pagos a sócios pessoas jurídicas.

Como se observa, Bulhões Pedreira assevera que o dispositivo normativo seria aplicável tão somente aos sócios pessoas físicas, ainda que tenha havido alteração nas regras de distribuição disfarçada de lucros.

Por outro lado, havia o entendimento em sentido diverso previsto no Parecer Normativo CST 102/1975 e nas redações dos regulamentos do imposto de renda editados a partir de 1994.

Ao comentar o RIR/99, Noé Winkler, pontuava que: "*a regra estabelecida no dispositivo legal alcança tanto as pessoas físicas como as jurídicas, de sócios ou acionistas (…) o fato de ter a lei se referido a parentes ou dependentes, objetivou alcançar também pessoas ligadas à pessoa física, já que, como é óbvio, a pessoa jurídica não tem parentes. Daí não caber o entendimento no sentido de que só as pessoas físicas estão sujeitas à norma da Lei"* [3].

Tal assunto foi objeto do agravo de instrumento julgado no Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF-3), processo de n° 5001394-39.2017.4.03.0000, cujo julgamento se deu pela 3ª Turma do TRF3 em 8/3/2018, cuja ementa é a seguinte:

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO CAUTELAR. IMPOSTO DE RENDA. ROYALTIES PAGOS A SÓCIO PESSOA JURÍDICA. APURAÇÃO DE LUCRO REAL. DEDUÇÃO. ARTIGO 71 DA LEI 4.506/64. ARTIGO 353, I, DO RIR/99.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

1. Consta dos autos que a autora, ora agravada, foi autuada pela dedução supostamente indevida de valores pagos a título de royalties à sua sócia majoritária BMC Software INC., domiciliada nos Estados Unidos da América, quando da apuração do lucro real para fins de imposto de renda do ano-calendário 2011, o que gerou uma diminuição do tributo a ser pago. Os pagamentos feitos pela agravada referem-se à remuneração por licença de software (programa de computador) em favor de sua sócia majoritária BMC Software INC., nos termos do contrato de distribuição celebrado entre ambas, no qual a última, domiciliada nos Estados Unidos da América, outorgou à primeira, ora agravada, o direito e a licença para comercializar e distribuir, aos clientes no Brasil, os produtos existentes e futuros desenvolvidos pela empresa estrangeira.
2. Entendo plausível o entendimento da Juíza a quo, no sentido de que a vedação de dedução de royalties pagos à pessoa jurídica, prevista no artigo 353, I, do RIR/99, de fato, não parece ter amparo legal. Isso porque o artigo 71, da Lei 4.506/64, que prevê as hipóteses de vedação de dedução de despesas com royalties para efeito de apuração de lucro real sujeito ao imposto de renda, não dispõe acerca de royalties pagos a sócios pessoas jurídicas. Desse modo, é possível concluir que o artigo 353 do RIR/99 trouxe inovação não prevista em lei"*.

Vale destacar que outra questão decorrente da indedutibilidade de royalties pagos a sócios pessoas jurídicas é a definição do que deve se considerar como sócio. A indedutibilidade alcançaria tão somente o sócio com participação direta no capital social ou qualquer entidade que possua um vínculo indireto.

Nessa linha, o entendimento manifestado na Solução de Consulta Cosit nº 182/19 é de que a indedutibilidade dos royalties pagos a sócios somente alcançaria os sócios com participação direta, conforme abaixo:

"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*".*

Feitas as considerações gerais sobre o tema, passaremos à análise dos precedentes do Carf.

O entendimento de que a indedutibilidade das despesas com royalties somente se aplica aos sócios pessoas físicas preponderou nos Acórdãos 107-01.025 (de 22/3/94), 108-06.226 (de 14/9/00), 108-06.240 (de 15/9/00) e CSRF/01-04.629 (de 12/8/03), todos do século passado, nos quais entendeu-se que a menção a "sócios, pessoas físicas ou jurídicas" teria sido uma inovação do regulamento do imposto de renda sem que haja base legal.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Por outro lado, o entendimento de que a indedutibilidade dos royalties abrange sócio pessoa física ou jurídica, tal qual disposto nos regulamentos do imposto de renda editados a partir de 1994, prevaleceu nos Acórdãos 1301-000.817 (de 2/2/12), 1401-000.905 (de 14/3/12), 1401-000.996 (de 9/9/13), 1101-001.182 (de 27/8/14), 1201-001.406 (de 6/4/16), 1201-001.462 (de 9/8/16), 1201-001.463 (de 9/8/16), 1201-001.529 (de 6/10/16), 9101-002.806 (de 10/5/17), 9101-001.908 (de 13/5/14), 9101-003.062 (de 13/9/17), 9101-003.063 (de 13/9/17), 1302-002.385 (de 17/10/17), 1302-002.695 (de 9/4/18), 1302-003.088 (de 18/9/18), 9101-003.874 (de 6/11/18), 1401-003.636 (de 16/9/19), 9101-004.551 (de 3/12/19), 1301-004.374 (de 11/2/20), 9101-006.098 (de 11/5/22), 1401-006.203 (de 20/9/22) e 1301-006.179 (de 17/11/22).

Ainda que tenham partido do pressuposto da abrangência de sócio pessoa jurídica, nos Acórdãos 1302-002.695 (de 9/4/18), 1301-004.374 (de 11/2/20) e 1401-006.203 (de 20/9/22), entendeu-se que somente seria indedutível o royalty pago a sócio que possua participação direta no capital social da pessoa jurídica, seguindo-se o entendimento da Solução de Consulta Cosit nº 182/19.

Vale destacar que nos Acórdãos 9101-003.062 (de 13/9/17), 9101-003.063 (de 13/9/17), 9101-003.342 (de 17/1/18), 1302-003.088 (de 18/09/18), 1301-004.374 (de 11/2/20) e 1301-006.179 (de 17/11/22), decidiu-se no sentido de que a restrição de indedutibilidade dos royalties pagos a sócios não se aplicaria à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) por falta de previsão legal, havendo inclusive previsão de sua não adição à base da CSLL no Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.700/17.

Embora fossem anteriores à edição da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17, nos Acórdãos 1201-001.407 (de 6/4/16) e 1201-002.030 (de 23/2/18), decidiu-se pela dedutibilidade dos royalties pagos a sócios para fins de cálculo da CSLL, sendo que não havia nesses casos autuação de IRPJ.

Também anteriormente à edição da Instrução Normativa RFB nº 1.700/17, no Acórdão 1401-000.905 (de 14/3/12), houve manutenção da glosa para fins de CSLL das despesas de royalties pagos a sócios em função do artigo 28 da Lei nº 9.430/96, que determina que se aplicam à CSLL as normas do IRPJ [4].

Diante do exposto, nota-se que os precedentes recentes do Carf têm reafirmado que as despesas com royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, são indedutíveis para fins de cálculo do IRPJ, mas são dedutíveis para fins da CSLL.

Este texto não reflete a posição institucional do Carf, mas, sim, uma análise dos seus precedentes publicados no site do órgão, em estudo descritivo, de caráter informativo, promovido pelos seus colunistas.

[1] BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. Imposto de Renda. Rio de Janeiro: APEC, 1969. p. 9-19.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

[2] BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. Imposto de Renda. Rio de Janeiro: APEC, 1969. p. 7-35.

[3] WINKLER, Noé. Imposto de Renda. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

[4] Lei nº 9.430/96: "Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1o a 3o, 5o a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71".

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.