



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10920.001416/2001-14  
Recurso nº : 134.501 - EX OFFICIO  
Matéria : IRPJ – Exs: 1997 a 2000  
Recorrente : 4ª TURMA / DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC  
Interessada : DATASUL S.A.  
Sessão de : 19 de março de 2004  
Acórdão nº : 108-07.741

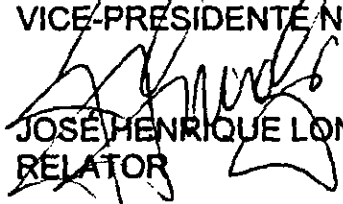
IRPJ – SOFTWARE DE PRATELEIRA – CONCEITO – PAGAMENTOS CONSIDERADOS ROYALTIES – IMPOSSIBILIDADE – CUSTO PARA REVENDA – A revenda de software de prateleira, aquele do tipo standard, sem a transferência de tecnologia com a entrega do código-fonte, deve ser considerada como operação mercantil como outra qualquer. Os pagamentos para o fornecedor, cujo contrato é de licença de uso ou de comercialização, correspondem ao custo da mercadoria e não são considerados royalties para o efeito de aplicação dos limites previstos na Lei 4506/64.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pela 4ª TURMA-DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SANTA CATARINA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR  
VICE-PRESIDENTE NO EXERCÍCIO DA PRESIDÊNCIA

  
JOSÉ HENRIQUE LONGO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 ABR 2004

Processo nº : 10920.001416/2001-14  
Acórdão nº : 108-07.741

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, FERNANDO AMÉRICO WALTHER (Suplente convocado), KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 10920.001416/2001-14  
Acórdão nº : 108-07.741  
  
Recurso nº : 134.501  
Recorrente : 4ª TURMA / DRJ – FLORIANÓPOLIS/SC

## RELATÓRIO

A 4ª Turma Julgadora da DRJ em Florianópolis recorreu de ofício da decisão por ela prolatada que cancelou parte do lançamento de IRPJ, dos anos de 1996, 1997, 1998 e 1999, correspondente ao item 1 do auto de infração de fls. 932/935 identificado como *custo / despesa não adicionados na apuração do lucro real* referente a pagamentos de royalties assim relatados no Termo de Verificação Fiscal de fls. 877/922:

A contribuinte lançou na sua Declaração a título de OUTROS CUSTOS (1996 a 1998) e SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA valores de R\$ 7.260.334,00 (em 1996), R\$ 12.437.593,23 (em 1997), R\$ 11.552.491,30 (em 1998) e R\$ 12.803.022,25 e R\$ 12.476.583,28 (em 1999), que correspondem a pagamentos à PGS Software Ltda., conforme Contrato de Agência Comercial de Programa de Computador (fls. 846/853) e a PSB – Progress Software do Brasil Ltda., conforme Contrato de Comercialização de Software e Serviços (fls. 728/744), que correspondem a royalties dos produtos PROGRESS.

O agente fiscal argumenta que as cláusulas dos contratos dizem sobre sublicenciamento de uso dos produtos, sendo que o PN CST 37/74 traz o conceito de royalty e assistência técnica como as importâncias despendidas para remunerar direito pelo uso de bens incorpóreos, tais como: patente de invenção, processos ou fórmulas de fabricação, e contraprestações de serviços prestados à empresa através de técnicos, desenhos, estudos, instruções, etc.

Processo nº : 10920.001416/2001-14  
Acórdão nº : 108-07.741

Sustenta ainda que o contrato prevê forma de comercialização em que a empresa contribuinte somente pode alienar os produtos licenciados acompanhados dos seus aplicativos, o que prova que a Datasul não é representante comercial de PGS ou de PSB. Os softwares PROGRESS são insumos na formação dos aplicativos da Datasul, e são reconhecidos na contabilidade como royalties ("cessão de uso").

Considera que, no ano de 1996, a favorecida dos pagamentos – PGS – e Datasul são "pessoas jurídicas interligadas, sócias indiretamente", tendo em vista que o sócio majoritário em ambas é a mesma pessoa, e que os contratos não estão registrados no INPI.

No ano de 1997, a Datasul participava com 63,51% do capital social da PGS, sendo "pessoas ligadas, sócias".

Diante disso, conclui pela indedutibilidade de royalty pago a sócio ainda que residente no país, com base no parágrafo único, "d", da Lei 4506/64, e no § 3º do art. 74 da Lei 3470/58.

Na parte relativa ao que é objeto do recurso de ofício, a Datasul impugnou o lançamento com as seguintes argumentações:

- a) o seu objeto social consiste na exploração comercial de programas para computadores, por ela elaborados ou por terceiros, sendo que, para os programas de terceiros, celebra contratos de representação comercial, distribuição ou sub-distribuição pelos quais lhe são cedidos direitos de comercialização;
- b) com base nesse tipo de contrato, comercializou os softwares denominados genericamente de PROGRESS, ora pagando ao titular "honorário por cópia", ora "comissão";

Processo nº : 10920.001416/2001-14  
Acórdão nº : 108-07.741

- c) o fiscal partiu de uma premissa equivocada para concluir que a impugnante pagou royalties, ou seja, que teria havido **transferência de tecnologia**, o que não ocorreu;
- d) o programa de computador é caracterizado como direito autoral, mas isso não impede de ser objeto de operações mercantis, cuja formalização é por lei estabelecida como contrato de cessão de licença para uso;
- e) os contratos de software somente podem implicar em transferência de tecnologia quando tenham por objeto a cessão para acesso e alteração dos **códigos-fonte** ("source code") do programa de computação; a cessão de uso ou comercialização do código-objeto do mesmo programa não pode ser interpretada como transferência de tecnologia;
- f) os programas distribuídos pela impugnante são "produtos de prateleira", distribuídos no varejo;
- g) não se pode afirmar que um aplicativo é derivado de outro, simplesmente porque funciona sobre um mesmo ambiente de processamento ou um mesmo sistema operacional, ou ainda pela mera circunstância negocial; assim é que não se pode dizer que o aplicativo *MicrosoftWord* (processador de textos) é derivado do sistema operacional *Windows*, simplesmente porque funciona sobre aquele ambiente operacional, nem pela eventual circunstância de serem comercializados conjuntamente;
- h) o software **PROGRESS** é um programa de gerenciamento de banco de dados e, por isso, não se autoriza a conclusão de que os aplicativos desenvolvidos pela Datasul seriam dele derivados, simplesmente porque se estabelece uma interface entre os dois; portanto, o **PROGRESS** não é insumo dos aplicativos da Datasul, que têm autonomia funcional (com possibilidade de "rodar" com programa da Oracle, por exemplo);

Handwritten signature and a rectangular stamp with a star-like symbol inside.

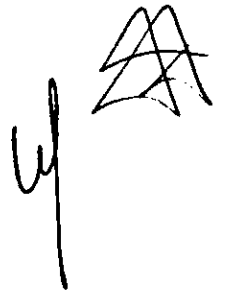
Processo nº : 10920.001416/2001-14  
Acórdão nº : 108-07.741

- i) os pagamentos efetuados pela impugnante sempre foram a título de preço das cópias licenciadas, sendo que num determinado período, em que figurou como representante comercial, as licenças de uso eram contratadas diretamente entre a representada norteamericana e o usuário final no Brasil;
- j) a venda conjunta de produtos corresponde a uma opção comercial das empresas, sem nenhuma transferência de tecnologia.

A Turma Julgadora deu parcial provimento ao lançamento (fls. 1214/1238), sendo que cancelou a parte relatada acima, em razão de não ter ocorrido nas relações comerciais com a Progress Software Corporation ou sua controlada brasileira, ou ainda a empresa interdependente, nenhuma transferência de tecnologia com a abertura dos códigos-fonte. Sustentou-se no acórdão que embora o uso ambíguo do termo royalties, o que determina a dedutibilidade ou não do custo é a sua natureza, aferível não apenas a partir de um termo ou do título de uma conta na contabilidade do sujeito passivo, mas da materialidade dos fatos. Rechaçou a acusação de que os softwares seriam insumos dos aplicativos, por falta de prova, e também porque é possível a necessidade do apoio representado por outro programa especializado, como é o caso de gerenciamento de banco de dados.

Assim, afastou a exigência relativa ao pagamento de royalties, tendo em vista a inaplicabilidade do limite à dedutibilidade do custo de softwares de prateleira comprados e revendidos pela impugnante. Em razão do montante exonerado, recorreu de ofício.

É o Relatório.

Handwritten signature and initials in black ink, consisting of a stylized 'W' and a large 'A' with a diagonal line through it.

Processo nº : 10920.001416/2001-14  
Acórdão nº : 108-07.741

## VOTO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

O recurso de ofício deve ser conhecido.

A parte do lançamento que é objeto do recurso corresponde à glosa da dedutibilidade de custo na aquisição de software junto às empresas Progress Software Corporation (doravante PSC, com sede nos EUA), PGS Software Ltda. (PGS, no Brasil) e PSB – Progress Software do Brasil Ltda. (PSB, no Brasil). O fundamento da glosa é que, por se tratar de royalty, devem ser obedecidos os limites estabelecidos pela legislação específica (Lei 3470/58, art. 74; Lei 4506/64, art. 71).

Faz-se necessária uma breve incursão sobre a natureza da relação jurídica cujo objeto seja programa de computador, para verificar se é aplicável a norma específica de dedutibilidade dos pagamentos efetuados pela empresa.

Ninguém questiona que o software, resultado da elaboração de um programa, exija do criador um esforço intelectual, original em sua composição, que é transmitido em linguagem de máquina. Por isso, não é tratado como algo corpóreo, mas como produto da atividade criativa de quem o executa; o software é uma obra original, intelectual<sup>1</sup>.

A própria legislação (Lei 7646/87, art. 2º; Lei 9610/98, art. 7º, XII, e Lei 9609/98<sup>2</sup>) prevê que os programas de computador são protegidos como direitos

<sup>1</sup> Orlando Gomes, A Proteção Jurídica do Software, 1985, pág. 2, in Rext. 176.626-3/SP (Repert. Jurisprud. IOB 2/99, pág. 62, item 1/13095).

<sup>2</sup> Definição legal contida no art. 1º, da Lei nº 9609/98: "Art. 1 – Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou analógica, para fazê-lo funcionar de modo e para fins determinados."

Handwritten signature and a circular stamp with a star-like symbol.

Processo nº : 10920.001416/2001-14  
Acórdão nº : 108-07.741

autorais, e que sua exploração econômica dá-se por meio de contratos de licença de uso, de comercialização ou de cessão (Lei 9609/98, art. 9º) <sup>3</sup>.


Assim, verifica-se que o fato de a comercialização do software ser autorizada mediante licença não identifica, por si só, a natureza jurídica dos pagamentos efetuados pela recorrente como royalties.

A necessidade da concessão de licença decorre, em primeiro lugar, da lei que dispõe sobre a proteção ao software, e impõe esse tipo de contratação entre as partes. Em segundo lugar, o licenciamento obrigatório indica a proteção feita ao software como direito autoral, para que o programa não seja reproduzido e comercializado indistintamente, prejudicando o seu criador.

Ou seja, inobstante esse fato de que a exploração do software ocorre por cessão do direito de uso ou de comercialização, o importante é a classificação **(a) do tipo do software objeto dessa cessão** (*standard, customized, etc.*), para se saber se está sendo concedido o direito sobre um programa que se caracteriza como mercadoria (*o programa*) ou como fruto de uma prestação de serviço (*fazer o programa*); e **(b) do que está sendo cedido**, se é o código-fonte do programa para que o cessionário promova exploração do *know how* do cedente e altere o programa em si (*transferência de tecnologia*) ou se é apenas o executável do programa (*autorização de uso*).

Portanto, é o objeto do contrato e especificamente o tipo de software que a recorrente adquire da PSC, da PGS e da PSB e revende a seus clientes que revelará a natureza de sua atividade.

A doutrina é clara ao afirmar que:



<sup>3</sup> “Hoje, há um consenso internacional de que o programa de computador pode ser protegido sob os termos clássicos do direito autoral. A atividade envolvida na elaboração de um programa de computador, seja de operação básica ou de aplicação, não é diferente da necessária para escrever um livro.” Lucas Rocha Furtado, em *Sistema de Propriedade Industrial no Direito Brasileiro*, Ed. Brasília Jurídica, 1ª ed., pág. 32.

Processo nº : 10920.001416/2001-14  
Acórdão nº : 108-07.741

"Os softwares comercializados em larga escala são mercadorias como outras quaisquer; já os desenvolvidos especialmente para determinadas situações são feitos sob encomenda, seu fornecimento assemelha-se em muito ao conceito de serviço prestado."<sup>4</sup>

A 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal (RE nº 176.626-3/SP) já se manifestou a respeito, e disso se depreende que:

- a) os programas de computador classificam-se em três categorias: (i) programas *standard*, que são fabricados em massa e vendidos em prateleiras; (ii) programas por encomenda, desenvolvidos especificamente para uma pessoa; e (iii) programas adaptados (*customized*), que constituem uma forma híbrida, ou seja, programas *standard* que são modificados para adaptação às necessidades de um cliente particular;
- b) em todos os casos, há cessão do direito de uso, inclusive nos programas *standard* em que o contrato geralmente é de adesão, ao qual o usuário se vincula tacitamente ao utilizar o programa em seu computador;
- c) o contrato de licença pode ser celebrado diretamente entre o titular do direito e o interessado, ou também por intermédio do distribuidor.

A Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF/8ª Região elaborou resposta em processo de consulta no sentido de que o software de prateleira é considerado mercadoria:

A handwritten signature in black ink, followed by a rectangular stamp containing a stylized graphic or logo.

<sup>4</sup> Rafael Frattari Bonito, no artigo "A Imunidade dos Livros, Jornais, Periódicos e do Papel Destinado a sua Impressão, Prescrita no Art. 150, VI, d, da Constituição Federal, Aproveita os Softwares?", publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, volume 42, pág. 117, grifou-se.

Processo nº : 10920.001416/2001-14  
Acórdão nº : 108-07.741

"IRPJ - Lucro Presumido – Software por encomenda é prestação de serviço e sujeita-se à alíquota de 32%, na apuração da base de cálculo do imposto; já o software-padrão, ou de prateleira, elaborado pela própria empresa e colocado à disposição de clientes, indistintamente, é vendido como se mercadoria fosse, sujeitando-se à alíquota de 8% sobre a receita bruta." (Processo nº 329/97, grifei).

Portanto, tanto o Poder Judiciário quanto a Administração Fazendária são unânimes em classificar o comércio de software de prateleira como atividade mercantil. Esta E. Câmara também já apreciou a natureza de software de prateleira, entendendo tratar-se de mercadoria:

**IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – VENDA DE SOFTWARE – PERCENTUAL DO LUCRO PRESUMIDO –** A classificação da atividade da empresa fornecedora de software, submetida ao lucro presumido, é correspondente ao tipo de software. Se o fornecimento for de software pronto (de prateleira ou standard), a classificação é de venda de mercadoria; se for de software por encomenda, é de prestação de serviço. Para o software adaptado (customized), deve ser verificada se tal adaptação corresponde apenas a uma atividade-meio para a consecução da atividade-fim, qual seja a entrega do software anteriormente produzido; nesse caso, o fornecimento é de mercadoria. (Acórdão 108-06.717)

Assim, a 1ª conclusão é de que o software cujo comércio está compreendido na licença pelas PSC, PGS e PSB é mercadoria.

Com relação a o que está sendo cedido, não há prova nos autos, nem se pode supor com base nos contratos entre a recorrente e as empresas PSC, PGS e PSB (se distribuição ou intermediação), de que se estaria abrindo os códigos-fonte do programa PROGRESS, com transferência de tecnologia para desenvolvimento de um software em evolução.

Processo nº : 10920.001416/2001-14  
Acórdão nº : 108-07.741

Os contratos entre a empresa autuada e suas fornecedoras não prevêem o que a Lei 9609/98 prescreve como transferência de tecnologia:

**Art. 11** – Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.

**Parágrafo único** – Para registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.”

Como afirmado pela 4ª Turma da DRJ de Florianópolis, não há comprovação por parte do agente fiscal de que teria havido a entrega dos elementos elencados na Lei. Os contratos tratam apenas da distribuição ou representação comercial de programas PROGRESS a terceiros, sendo que, por ilação óbvia, os conhecimentos tecnológicos expressos no código-fonte estão preservados pela Progress Software Corporation.

Essa é a 2ª conclusão: não houve transferência de tecnologia.

Pois bem, a empresa autuada fez vender – por distribuição ou por intermediação – uma mercadoria denominada software PROGRESS juntamente com um aplicativo seu que necessita daquela plataforma.

O fato de ser contratualmente obrigatória a venda de um aplicativo da recorrente, condição comercial levantada pelo fiscal como identificadora da natureza de royalty do pagamento, é facilmente justificado por razões comerciais de venda. Se a empresa norte-americana possui subsidiária no Brasil, pode se supor que a venda de seus produtos por outras empresas brasileiras ocorram sob condição de que ao seu



Processo nº : 10920.001416/2001-14  
Acórdão nº : 108-07.741

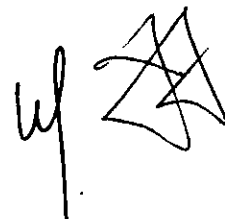
programa seja acoplado algum aplicativo de valor agregado, a fim de não haver concorrência direta entre a Distribuidora e a subsidiária.

A situação de, em um determinado período, a venda conjunta do PROGRESS com software da Datasul, onde a PSB receberia um percentual sobre o valor da venda, inclusive do "covered application", não faz prova no sentido de que a tecnologia desenvolvida pela Progress Software Corporation teria sido transferida para a Datasul.

Por fim, as denominações dadas em contrato à relação jurídica entre a recorrente e a PSC, PGS ou PSB não alteram sua natureza, nos termos do art. 4º do CTN, I. Somente considera-se royalty o pagamento em contraprestação à cessão de uso da marca, à transferência de tecnologia e à assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante – que não é o caso dos autos.

Os contratos, considerados na sua integralidade, apontam para ato do comércio. Com efeito, vê-se no contrato de fls. 728 cláusulas sobre PREÇO dos produtos (cláusula 2.1), sobre PEDIDO dos produtos (cláusula 3.1), obrigatoriedade da Datasul em entregar ao seu cliente o produto fornecido pela PSC SEM ABRIR A EMBALAGEM (cláusula 3.3). No contrato de fls. 746, há previsão da natureza da distribuição, qual seja a de fornecer produtos PSC a clientes da Distribuidora, SEM TRANSFERIR direito, título ou outro interesse dos produtos à Distribuidora ou aos seus clientes (cláusula "c").

Como complemento dos fundamentos da decisão *a quo*, mas com força de não deixar nenhuma dúvida sobre a impropriedade da aplicabilidade do limite para pagamento de royalties, se assim fossem considerados os pagamentos efetuados pela Datasul, esta E. Câmara (Ac. 108-06.226) e a E. Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. CSRF/01-04.629) firmaram entendimento de que os royalties pagos à

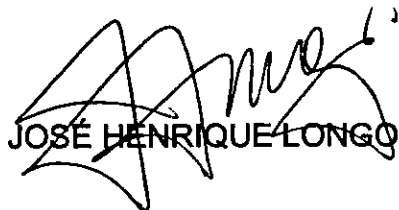
Handwritten signature and a square stamp with a star-like symbol inside.

Processo nº : 10920.001416/2001-14  
Acórdão nº : 108-07.741

pessoa jurídica no Brasil, ainda que sócia, são dedutíveis, e que a previsão do parágrafo único, "d", da Lei 4506/64 destina-se apenas ao sócio pessoa física.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 19 de março de 2004

  
JOSE HENRIQUE LONGO

