



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11080.001788/2005-68  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** **3801-004.706 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 13 de novembro de 2014  
**Matéria** Contribuição para o PIS/PASEP  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Recorrida** CELULOSE IRANI SOCIEDADE ANONIMA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/01/2003

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CRÉDITO DECORRENTE DE DESPESAS COM LICENCIAMENTO DE SOFTWARE. POSSIBILIDADE.

Considerando que as despesas com o contrato de licenciamento de software foram indispensáveis à produção para a conclusão do produto final, tais despesas devem necessariamente ser consideradas custo de produção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, acolher parcialmente os embargos de declaração sem contudo alterar o resultado em relação à matéria questionada. Vencido o Conselheiro de Flávio de Castro Pontes que acolhia os Embargos da Fazenda Nacional atribuindo efeitos infringentes para negar provimento ao Recurso Voluntário. Participou do julgamento o Conselheiro Jacques Mauricio Ferreira Veloso de Melo em substituição ao Conselheiro Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silva.

(assinatura digital)

Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinatura digital)

Maria Inês Caldeira Pereira Da Silva Murgel - Relatora.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/12/2014 por MARIA INES CALDEIRA PEREIRA DA SILVA MURGEL, Assinado digitalmente em 22/12/2014 por MARIA INES CALDEIRA PEREIRA DA SILVA MURGEL, Assinado digitalmente em 26/01/2015 por FLAVIO DE CASTRO PONTES

Impresso em 27/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Sérgio Celani, Cássio Schappo, Marcos Antônio Borges, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Jacques Mauricio Ferreira Veloso de Melo e Flávio de Castro Pontes (Presidente).

## Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 3801-002.105, proferido pela Primeira Turma Especial da Terceira de Julgamento do CARF.

Esta Primeira Turma Especial pronunciou-se no sentido de não admitir a glosa de compensações da Embargada com créditos de PIS oriundos de despesas com aluguel utilizadas na produção de bens destinados à venda. Na decisão embargada consta que relativamente às despesas com aluguéis, estas foram incorridas para utilização de software para a fabricação de papel ondulado, ou seja, essencial a caracterizar a utilidade do maquinário utilizado nessa fabricação.

Em seus Embargos, alega a Fazenda Nacional que a fundamentação do entendimento adotado é a de que a "locação" de software se subsume ao conceito de aluguel de equipamentos e autoriza o creditamento para fins de composição da base de cálculo do PIS não cumulativo, nos termos do art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637/2002, contudo o v. acórdão recorrido omitiu-se na análise dos contornos legais do contrato de locação.

Sustenta que o software é um "conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada", forçoso é concluir que não se trata de bem infungível para fins de contrato de locação. É que, "perdido" o conjunto de informações disponibilizado a um usuário, pode ser substituído por conjunto não apenas semelhante, mas idêntico.

Assim, não se pode falar em "locação" ou "aluguel" de software, ante à fungibilidade dessa categoria de coisa.

Aduz que o art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637/2002 apenas autoriza o creditamento de "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos". Como é evidente, o aluguel é a remuneração devida pelo locatário ao locador, no bojo do contrato de locação. A remuneração devida pelo cessionário ao cedente, na licença de uso de software, denomina-se royalties.

Por fim, requereu que fossem conhecidos e acolhidos os presentes Embargos de Declaração com efeitos infringentes, sanando-se as omissões apontadas.

Considerando que os embargos foram opostos tempestivamente e considerando que no voto condutor do acórdão embargado não há qualquer referência sobre a natureza do contrato de locação, restou caracterizada, em tese, no acórdão embargado, a omissão e falta de pronunciamento, pela turma julgadora, sobre os fatos acima expostos, razão pela qual, nos termos do art. 65 e parágrafos do Regimento Interno do CARF, foram eles admitidos.

**Passa-se, portanto, à sua apreciação.**

## Voto

Conselheira Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel

Esta Relatora admite que, em face de corriqueiramente os contratos de licença de uso de software serem indevidamente denominados de contratos de locação de software, dada a aparente semelhança que o licenciamento e a locação possuem um com o outro, tal semelhança é apenas aparente, porquanto a lei dos direitos autorais e a própria lei do software estabelecem, expressamente, que o programa de computador deve ser comercializado na forma de contratos de licença ou de cessão.

Deveras, locação e licença de uso de programas de computador são institutos conceitual e juridicamente diferentes e os produtores e distribuidores de programas não estão autorizados a utilizar-se da locação de programas, mas, sim, como determinam as leis 9.609 e 9.610, ambas de 19/02/98 e como orienta o Código Civil Brasileiro, devem licenciá-los para uso, de forma temporária ou definitiva, como queiram, com pagamentos mensais, anuais, de uma só vez, etc..

A cessão ou licença de direito de uso de software não deve se confundir com a locação de bens móveis, em primeiro lugar porque a locação de bens móveis, em geral, é regida pelo Código Civil, Art. 1.188. Para os direitos de autor e relativamente aos programas de computador as Leis 9.609/98 e 9.610/98 (ainda coadjuvadas pelas anteriores Leis 5.988/73 e 7.646/87) estabelecem as licenças ou cessões de uso. Por conseguinte, o direito ao aproveitamento do crédito relativo a tal despesa não poderia estar embasado no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637/2002, o qual apenas autoriza o creditamento de "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos".

Porém, forçoso admitir também que este artigo 3º., inciso II, aduz que, para fins de aplicação da não cumulatividade desta contribuição, deverá ser calculado o crédito com relação aos bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

A decisão embargada discorre, então, sobre a não cumulatividade para as contribuições do Programa de Integração Social PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, e destaca que devem ser considerados como insumos que ensejam apuração de créditos, os gastos relativos a serviços e bens cuja aquisição configure dispêndio essencial à exploração da atividade da pessoa jurídica.

Relativamente às despesas com contrato de licenciamento ou contrato de cessão de direito de uso de software, pode-se compreendê-lo como um serviço utilizado como insumo para a produção dos produtos destinados à venda pela Embargada. Ressalte-se que é entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça que o fornecimento de programas de computador desenvolvidos para clientes de forma personalizada constitui prestação de serviço sujeita a cobrança de ISS.

Assim, com base nos fundamentos da própria decisão embargada, considerando que as despesas com o contrato de licenciamento foram incorridas para a utilização de software para a fabricação de papel ondulado, ou seja, foram indispensáveis à

produção para a conclusão do produto final, já que esse software é utilizado na fábrica de papel e na fábrica de embalagem, tais despesas devem necessariamente ser consideradas custo de produção.

Em face dessa peculiaridade, deve-se considerar procedente o seu creditamento.

Isto posto, dou provimento aos Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, acolhendo-os parcialmente para sanar a omissão apontada sem, contudo, alterar o resultado do julgamento, mas alterando a ementa do julgado, que assim consta originariamente:

*PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO DECORRENTE DE DESPESAS COM ALUGUEL DE SOFTWARE. POSSIBILIDADE.*

*Por serem indispensáveis para o complemento do processo produtivo, as despesas com aluguel de software deve ser considerada crédito para fins de apuração do PIS.*

E que passa a ter a seguinte redação:

*PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO DECORRENTE DE DESPESAS COM LICENCIAMENTO DE SOFTWARE. POSSIBILIDADE.*

*Por serem indispensáveis para o complemento do processo produtivo, as despesas com licenciamento de software deve ser considerada crédito para fins de apuração do PIS.*

É como voto.

Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel - Relatora