



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13808.000301/99-11
Recurso n° 163681 Voluntário
Acórdão n° **1402-00.404 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 27 de janeiro de 2011
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente SUN SOFTWARE S/C LTDA.
Recorrida 2a TURMA/DRJ EM SÃO PAULO/SP

Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Ano-calendário: 1990 e 1991

DECADÊNCIA – LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL – O direito da Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados da data em que se tornou definitiva a decisão que anulou, por vício formal, o lançamento anterior.

IRPJ — SOFTWARE — CONCEITO — PAGAMENTOS CONSIDERADOS ROYALTIES — IMPOSSIBILIDADE — CUSTO PARA REVENDA — A revenda de software 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/distribuição, correspondem ao custo da mercadoria e não são considerados royalties para o efeito de aplicação dos limites previstos na Lei 4506/64.

Recurso voluntário provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência, e no mérito, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva dos Santos Lima - Presidente

(assinada digitalmente)

Carlos Pelá - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

Adoto o relatório proferido pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo/SP (fls. 893/907):

“ A empresa em referência foi autuada, em decorrência de ação fiscal realizada em seu estabelecimento, tendo sido constituído o crédito tributário no valor de R\$ 121.278,11, referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS-REPIQUE).

2 No TERMO DE VERIFICAÇÃO, de fls. 204 e 205, consta que o trabalho fiscal originou-se da diligência para verificar se seria cabível um novo lançamento em face de terem sido anulados os anteriores, constantes dos processos n.ºs 13805.000401192-65 e 13805.007667/94-82 (apensados ao presente). Em consequência, foi apurada a falta de adição ao lucro líquido da parcela excedente a 5% da receita líquida (item 12 do Quadro 10, da DIRPJ/1990 e item 13 do Quadro 10, da DIRPJ/1991), referente ao valor das remessas para o exterior, a título de "ROYALTIES E ASSISTÊNCIA TÉCNICA - EXTERIOR" (item 45 do Quadro 12 da DIRPJ/1990 e item 55 do Quadro 12 da DIRPJ/1991).

3 No primeiro processo, em que era exigido o crédito tributário referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) do ano-base de 1989, exercício financeiro de 1990, foi proferida a Decisão DRJ/SPO/SP n.º 014726/97 - 11.3108, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, datada de 24/10/1997, declarando nulo o lançamento, em virtude de omissão de formalidade essencial, qual seja, ausência da assinatura do chefe do órgão expedidor da notificação de lançamento ou de outro servidor autorizado bem como da indicação de seu cargo ou função e número de matrícula (art. 11 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972).

4 No segundo, o lançamento referente ao IRPJ do ano-base de 1990, exercício financeiro de 1991, também foi declarado nulo pela Decisão DRJ/SPO/SP n.º 16978/98 - 11.3823, datada de 26/01/1998, pela mesma razão.

5 O autor da ação fiscal elaborou informações fiscais nos processos apensados, em razão da diligência efetuada, cujas cópias estão anexadas às fls. 96 a 99 e 200 a 203, relatando que:

5.1 compareceu no domicílio fiscal da empresa, dando ciência das decisões da DRJ e, para melhor embasamento das verificações, solicitou os livros Razão e Diário dos períodos base em estudo;

5.2 a contribuinte declarou valores a título de ROYALTIES E ASSISTÊNCIA TÉCNICA - EXTERIOR, sem adicionar ao lucro

líquido a parcela excedente a 5% da receita líquida (art. 233, combinado com o art. 387, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980);

5.3 segundo o Parecer Normativo CST nº 143, de 1975, entende-se por "ROYALTY a remuneração por uso ou exploração de direitos de propriedade industrial pertencentes a terceiros, tais como patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, marcas de indústria ou comércio e outros direitos de igual natureza";

5.4 a Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, que revogou a Lei nº 7.646, de 18 de dezembro de 1987, ao dispor sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, fixou a regulamentação destes pela legislação de direitos autorais, não pelas normas da propriedade industrial;

5.5 embora intimada, a contribuinte não comprovou, por meio de documentos apresentados e juntados àqueles processos, que o valor declarado refere-se a pagamentos a título de direitos autorais por aquisição de programas de computador, como alegado.

6 Em razão das irregularidades verificadas, foram lavrados os seguinte autos de infração:

6.1 IRPJ (fls. 211 e 212), no valor de R\$ 115.776,28, incluídos neste o imposto (R\$ 26.695,41), a multa de ofício (R\$ 13.347,71) e os juros moratórios calculados até 26/02/1999 (R\$ 75.733,16), tendo como embasamento legal o art. 233, combinado com o art. 387, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 1980 (RIR/1980);

6.2 PIS-REPIQUE (fls. 217 e 218), no valor de R\$ 5.501,83, incluídos neste a contribuição (R\$ 1.268,50), a multa de ofício (R\$ 634,25) e os juros moratórios calculados até 26/02/1999 (R\$ 3.599,08), com fundamento no art. 3º, § 2º, da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970 e título 5, capítulo 1, seção 6, itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP aprovado pela Portaria MF nº 142, de 1982.

7 Cientificada dos autos de infração em 30/03/1999, a contribuinte apresentou impugnação em 29/04/1999 (fls. 227 a 256), aduzindo em sua defesa, em síntese:

Preliminarmente

Da nulidade de lançamento por desobediência ao comando da decisão anterior

7.1 O Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe no art. 59, § 2º:

"§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo."

7.2 O julgador, nos processos nºs 13805.007667/94-82 e 13805.000401/92-65, fez constar em suas decisões que nova autuação poderia ser feita se não tivesse ocorrido o termo decadencial.

7.3 Somente em 29 de janeiro de 1999 foram emitidos os novos lançamentos, reclamando o recolhimento de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica relativo aos exercícios de 1990 e 1991, ou seja, a nova autuação se operou quando já estava extinto o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, na forma do disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

No mérito

Da decadência

7.4 A leitura do art. 59, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972, torna inquestionável que a nulidade de um ato prejudica todos aqueles que dele dependam. Conforme expressamente relatado no Termo de Verificação, a nova autuação está alicerçada e teve sua origem nos processos 13805.000401/92-65 e 13805.007667/97-82, dependendo, para sua subsistência e eficácia, da validade, vigência e existência daqueles procedimentos administrativos. Se as duas autuações que deram origem à notificação ora impugnada tiveram seu termo final na declaração de nulidade do procedimento administrativo que lhes deu origem e se a lei impõe que a nulidade de um ato prejudica todos aqueles que dele dependam, é inegável que a nova autuação está irremediavelmente prejudicada.

7.5 Os prazos para a constituição do pretense crédito tributário reclamado extinguiram-se em 01/01/1996 e 01/01/1997, conforme art. 173, I, do CTN.

7.6 Como o ato nulo era o marco inicial do novo ato, nada tendo existido com a declaração de sua nulidade, a decadência já se operou.

7.7 A nulidade absoluta de um ato jurídico ocorre quando este ofende gravemente os princípios de ordem pública, sendo hipóteses legais aquelas previstas no art. 145 do Código Civil Brasileiro. Saliente-se que a nulidade absoluta não pode ser suprida pelo juiz, sendo insuscetível de ratificação ou de confirmação pelos interessados, tendo em vista a norma jurídica contida no art. 146 do Código Civil Brasileiro.

Da distinção entre "royalties" e direitos autorais contabilizados pela empresa

7.8 Diante do entendimento manifestado pelo representante da Fazenda Pública, de que não foi comprovado que o valor declarado na DIRPJ refere-se a pagamentos a título de direitos autorais por aquisição de programas de computador, resta demonstrar o contrário.

7.9 A defendente está diante de um verdadeiro desafio, qual seja, em abril de 1999 estar sendo compelida a comprovar regularidade de operações que se efetivaram entre 1989 e 1990, com uma década de defasagem, quando por força do art. 173, I, do CTN, o eventual crédito tributário está prescrito e a empresa já se desfez da quase totalidade dos documentos da época.

7.10 Conforme comprovam as cópias de notas fiscais de serviços (docs. 02 a 15, para o ano de 1989, e docs. 16 a 66, para 1990), sua receita provém exclusivamente da comercialização de programas de computador (de titularidade de empresas internacionais com as quais mantém contratos de distribuição), da manutenção de tais programas, e da prestação de serviços de treinamento aos usuários.

7.11 Está anexando também cópias simplificadas de todas as notas fiscais emitidas nos períodos de 1989 (doc. 67) e 1990 (doc. 68).

7.12 Firmou contratos de distribuição de software com diversas empresas internacionais, sendo que ainda conserva cópia de alguns desses contratos e das correspondentes traduções juramentadas, conforme demonstra.

7.13 Apresenta guias de importação e comprovantes de desembaraço aduaneiro, relativamente ao internamento, no País, das fitas magnéticas MESTRE, que permitiriam a duplicação e comercialização dos programas.

7.14 Reconstituiu diversos processos de remessas em pagamento dos direitos autorais relativos aos programas comercializados.

7.15 Relativamente ao exercício de 1990, à fl. 75 do Diário nº 03, registrado sob nº 0169570, consta provisão para pagamento de CR\$ 5.933.542,29, cujos comprovantes de remessa e recolhimento de IR-Fonte estão contabilizados em 1991, conforme DARFs inclusos.

7.16 A farta documentação apresentada demonstrará que os lançamentos registrados na sua escrita contábil referem-se a direitos autorais, cabendo registrar que a sua contabilização sob o título royalties e o lançamento como tal na declaração de renda devem-se, em parte, à indução a erro que a Receita Federal acaba por fazer, já que no Quadro 12 da declaração não oferece outra alternativa a não ser a opção de adicionar o valor na linha 53 (Outras Despesas Operacionais). Igual crítica merece a tabela de códigos a indicar no DARF, que não oferece outra opção que não seja a utilização do código 0422 - Royalties e pagamentos de Assistência Técnica, por ocasião do preenchimento relativo ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte nas remessas ao exterior em pagamento de direitos autorais.

Do bem objeto da lide: o programa de computador

7.17 O legislador pátrio estabeleceu regras distintas para a comercialização de programa de computador no País, protegendo-o e qualificando-o como propriedade intelectual, pela legislação de direito autoral, que o distingue de patentes de invenção, processos, fórmulas de fabricação, marcas de indústria ou comércio, ou de qualquer outra propriedade industrial;

7.18 O programa de computador é bem intelectual, cujas negociações acontecem na forma de cessão ou licença, de direito de uso, reguladas até 18/02/1998 pela Lei nº 7.646, de 1987 (Lei de Software) e seu decreto regulamentador (Decreto nº 96.036, de 1988) e desde 19/02/1998, pela Lei nº 9.609.

7.19 A Lei nº 9.609, de 1998, considera o programa de computador como bem imaterial/intelectual, definindo-o como conjunto de instruções, contido em suporte físico de qualquer natureza, que faz uma máquina trabalhar para um fim determinado.

7.20 No Brasil o software é protegido pelo Direito do Autor, contido na Lei nº 9.609, de 1998, art. 2º.

7.21 O TRIPS (anexo que regula a proteção da propriedade industrial e intelectual no Acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio - GATT), do qual o Brasil é signatário, trata os programas de computador como obras literárias, à luz da Convenção de Berna (art. 10), sendo que a remuneração do autor obedecia, até 19/02/1998, às regras do "caput" do art. 29, que exigia a estipulação de remuneração a preço certo por cópia.

7.22 A regulamentação original das remessas financeiras em pagamento de software foi feita mediante a Circular 1534, de 15/09/1989, do Banco Central do Brasil, cuja última alteração se fez via Carta-Circular nº 2682, de 12/09/1996, expedida pela Diretoria Colegiada do BCB, pelo Regulamento do Mercado de Câmbio de Taxas Flutuantes.

7.23 Todas essas normas têm sido observadas pela impugnante.

Da inconstitucionalidade do uso da TR/TRD para cálculo de acréscimos legais . sobre tributos federais

7.24 A Taxa Referencial- TR e a Taxa Referencial Diária - TRD foram criadas pela MP nº 294, de 31/10/1991, que se transformou na Lei nº 8.177, de 01/10/1991. Esta lei determinou a incidência da TRD sem esclarecer a natureza do instituto, se índice de atualização ou taxa remuneratória.

7.25 A utilização da TR/TRD para correção monetária de tributos estaria eivada de inconstitucionalidade por não dimensionar corretamente a desvalorização da moeda. Sua aplicação como juros moratórios estaria duplamente contaminada porquanto superior aos juros de 1 % ao mês ou fração fixados pelo RIR, e inconstitucional por destoar do

dispositivo constitucional contido no § 3º do art. 192 da Carta Magna.

7.26 Inúmeros doutrinadores têm-se manifestado pela inconstitucionalidade da TR/TRD como fator de indexação, sendo esta também a postura do Judiciário sobre o tema.

7.27 A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 493-0-DF já foi apreciada pelo Tribunal Pleno (DJ de 04/09/1992), tendo sido proferida decisão declarando a inconstitucionalidade da Lei nº 8.177, de 1991, nos artigos questionados (18, caput, §§ 1º e 4º, 20, 21 e parágrafo único, 23 e §§, 24 e §§), o que reafirma o entendimento da recorrente sobre a inconstitucionalidade, também, do art. 9º, que fere, adicionalmente, o princípio da anterioridade.

7.28 Os demonstrativos que acompanharam os autos de infração apresentam elevadíssimos montantes sob os títulos "juros de mora", fazendo crer que os cálculos da Receita Federal contêm gravíssima imperfeição. Outra possível explicação para esses valores astronômicos teria sido a utilização da TRD no período entre 04/02/1991 e 02/01/1992 (aproximadamente 335,52%), em vez de adotar as regras contidas no art. 59 da Lei nº 8.383, de 1991, de juros de mora de 1% ao mês, em consonância com o disposto no art. 192, § 3º, da Constituição Federal. Porém, conforme demonstrado, há patente inconstitucionalidade no uso da TR/TRD como fator de atualização de débitos.

Da multa em excesso

7.29 Foi aplicada a multa de 50% nos autos de infração, mas a Lei nº 8.383, de 1991, determina, em seu art. 59, que os tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, sujeitam-se à multa de mora de vinte por cento, sendo que aos 30/06/1993 a requerente apresentou espontaneamente Solicitação de Retificação de Lançamento Suplementar, relativa ao exercício de 1991, ano-base 1990.

7.30 Somente em 1994 foi instaurado o processo nº 13805.007667/94-82, por via do qual a Receita Federal aplicou o auto de infração exigindo o recolhimento do tributo. Tendo a contribuinte se antecipado à autuação e notificado o erro no preenchimento da declaração, pleiteando que em vez de R\$ 23.793.336,00 fosse indicado O (zero), no item 46, do Quadro 12, ainda que não fosse acolhida sua pretensão, a multa exigida via auto de infração deveria restringir-se a 20%, ao menos em relação à parcela correspondente ao exercício de 1991, ano-base 1990."

Ao analisar a Impugnação da Recorrente, a 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo – SP (fls. 893/907), decidiu julgar procedente o lançamento realizado, adotando a seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Exercício: 1991, 1992

Ementa: DECADÊNCIA. LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL - O direito de a Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados da data em que se tomou definitiva a decisão que anulou, por vício formal, o lançamento anterior.

DESPESAS DE ROYALTIES E ASSISTÊNCIA TÉCNICA - Não se comprova nos autos que os valores deduzidos na declaração de IRPJ referem-se a remessa ao exterior de pagamentos pelo direito de distribuição/comercialização de programas de computador.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - A alegação de inconstitucionalidade de legislação tributária não pode ser apreciada na esfera administrativa, por ser exclusiva do Poder Judiciário a competência para pronunciar-se a respeito dessa matéria.

JUROS MORA TÓRIOS CALCULADOS COM BASE NA TRD - A utilização da taxa TRD para o cálculo dos juros moratórios, no período de 30/07/1991 a 31/12/1991, decorre de lei, que deve ser observada no lançamento efetuado pela autoridade fiscal.

MULTA DE OFÍCIO - É cabível a multa de ofício em lançamento efetuado pela autoridade fiscal, após verificações efetuadas junto à contribuinte. A apresentação de Solicitação de Retificação de Lançamento Suplementar, em face da notificação de lançamento efetuada originariamente, e anulada por vício formal, não enseja a recuperação da espontaneidade.

LANÇAMENTO REFLEXO – PIS/REPIQUE - Fica mantida a exigência fiscal, em conformidade com o decidido relativamente ao lançamento principal.

Lançamento Procedente”

A contribuinte, devidamente intimada da decisão, interpôs, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fls. 913/937. Inconformado, reitera seus argumentos defensórios inaugurais.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

O Recurso Voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A matéria posta à apreciação deste colegiado refere-se à não-adição ao lucro líquido da parcela dos royalties que excedeu a 5% da receita líquida (art. 233, combinado com

o art. 387, inciso I, do RIR/80) , bem como do PIS Repique calculado sob alíquota de 5% do IRPJ devido.

Preliminarmente, a contribuinte alega que a nulidade do lançamento por desobediência ao próprio comando da decisão anterior que declarou nulo o auto de infração.

Tal argumento não deve subsistir pois não foram configurados as hipóteses de nulidade descritas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

Ressalte-se que ainda em sede de preliminar, a Recorrente argumentou que operou-se a decadência por ter se consumido o prazo previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional sem que a Fazenda Pública tivesse constituído o seu crédito.

No presente caso, as decisões que anularam os lançamentos originais por vício formal foram proferidas em 24/10/1997 e 26/01/1998, sem interposição de recurso de ofício por serem os valores dos créditos tributários inferiores ao limite de alçada. Portanto, nestas datas iniciou-se a contagem do prazo de decadência.

O novo lançamento foi efetuado em 30/03/1999, antes do transcurso do prazo de cinco anos, contados daquelas datas. Não cabe, portanto, a arguição de decadência apresentada pela impugnante.

No mérito argumenta a Recorrente que no presente caso não há que se falar em royalties, mas sim direito autoral, sendo que para esse último não há limitação sobre a dedutibilidade para efeitos do imposto de renda.

Faz-se necessária uma breve incursão sobre a natureza da relação jurídica cujo objeto são programas 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 transformado em linguagem compreensível pela. 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.

A própria legislação (Lei 7646/87, art. 2º; Lei 9610/98, art. 70, XII, e Lei 9609/98) prevê que os programas de computador são protegidos por direitos 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).

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 especificamente o tipo de software que a recorrente adquire de seus fornecedores e revende a seus clientes que revelará a natureza de sua atividade.

Os softwares comercializados em larga escala são mercadorias como outras quaisquer; já os desenvolvidos especialmente para determinadas situações são feitos sob encomenda, e o resultado entregue é mais próximo do conceito de prestação de serviço.

A 1º Turma do Supremo Tribunal Federal (RE nº 176.626-3/SP) já se manifestou a respeito, e dessa decisão depreende-se 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/8º Região elaborou resposta em processo de consulta no sentido de que o software de prateleira (standard) é considerado mercadoria:

"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 concordam em classificar o comércio de software de prateleira como atividade mercantil. Este Colegiado 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 primeira conclusão é de que o software cujo comércio está compreendido na licença dada a um distribuidor para revenda é mercadoria.

Com relação ao que está sendo cedido, a Recorrente é mero distribuidor dos softwares e sendo que o licenciado são os clientes da Recorrente.

Da leitura dos contratos anexados aos autos, firmados entre a Recorrente e seus fornecedores, ficou provado que os contratos tratam apenas da distribuição ou representação comercial de programas a terceiros, sendo que, por ilação óbvia, os conhecimentos tecnológicos expressos no código-fonte estão preservados aos fornecedores da Recorrente.

Essa é a conclusão: não houve transferência de tecnologia. Pois bem, a empresa autuada fez vender — por distribuição ou por intermediação — uma mercadoria denominada software.

Diante do exposto, não há que se falar em limite de dedutibilidade, para fins de imposto de renda, dos pagamentos efetuados pela Recorrente a seus fornecedores.

Isto posto, VOTO no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e decadência pleiteada pela Recorrente, mas no mérito DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, 27 de janeiro de 2011

(assinada digitalmente)

Carlos Pelá