

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.197

Sessão do dia 18 de setembro de 2025.

Publicado no D.O. Rio de 19/11/2025

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 10.365

Recorrente: **SNAP INFORMÁTICA LTDA.**

Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E
JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

Relatora: Conselheira **HEVELYN BRICHI RODRIGUES**

Representante da Fazenda: **TIAGO CAMPOS SILVA**

**ISS – PROCESSO – PRELIMINAR DE
NULIDADE DO LANÇAMENTO –
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA**

Inexistindo violação aos arts. 40 e 68 do Decreto nº 14.602/1996, há de ser rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento, notadamente quando inexistente qualquer ofensa ao direito de defesa e ao contraditório do contribuinte. Preliminar de nulidade rejeitada. Decisão unânime.

**ISS – AUTO DE INFRAÇÃO – GERAÇÃO DE
SOFTWARE SOB ENCOMENDA – ALÍQUOTA
DIFERENCIADA**

Aplicam-se as alíquotas de 0,5% e de 2%, a depender do período, aos serviços de geração de softwares sob encomenda, independentemente da realização de cadastramento do programa, a partir da entrada em vigor da Lei Federal nº 9.609/1998.

**ISS – AUTO DE INFRAÇÃO – NÃO
COMPROVAÇÃO DE RECOLHIMENTO
INTEGRAL**

Não restando comprovado que o imposto foi integralmente recolhido, é de ser exigida a respectiva diferença.

*Recurso Voluntário parcialmente provido.
Decisão unânime.*

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.197

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 89/93-verso, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de recurso interposto por SNAP INFORMÁTICA LTDA, às fls. 54/74, em face da decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, de fls. 35/42, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve o Auto de Infração nº 100.578, de 08/01/2004, nos termos em que foi lavrado, impondo a multa disposta no art. 51, I, item 2, alínea “c” da Lei nº 691/1984.

A autuação refere-se a recolhimento com insuficiência de ISS devido por operações de processamento de dados, consultoria técnica e análise e programação de sistemas, previstas nos incisos XXII e XXIV do art. 8º da Lei nº 691/1984, alterado pela Lei nº 1.194/1987, realizadas no período de 12/1998 a 11/2003, em virtude de ter aplicado incorretamente as alíquotas de 0,5% e 2% sobre receitas que, na verdade, ensejariam a aplicação de alíquota de 5%, tendo a contribuinte infringido o art. 31 da Lei nº 691/1984, alterado pela Lei nº 792/1985, observando-se o art. 178 da Lei nº 691/1984. Consta do Auto de Infração a mesma penalidade imposta na decisão de primeira instância, bem como Quadro Demonstrativo anexo (fls. 03/04).

A contribuinte, às fls. 12/14, apresentou impugnação solicitando o cancelamento do Auto de Infração, alegando, em síntese, o seguinte:

- Não cabe autuação com base no art. 31 da Lei nº 691/1984, pois a norma ali inscrita refere-se a pessoa física e foi revogada em dezembro de 2003.

- A empresa fez o recolhimento do tributo com base na alíquota de 0,5%, prevista no art. 33, II, item 6, da Lei nº 691/1984; e na alíquota de 2%, após a alteração do dispositivo promovida pela Lei nº 3.477/2002.

- Foram firmados contratos com objetivo específico de desenvolvimento (geração) de programas de computador, com cláusula de transferência de direitos autorais e propriedade intelectual dos sistemas para a empresa contratante dos serviços.

- O "Quadro Demonstrativo" anexo ao Auto de infração discrimina, em alguns meses, uma base de cálculo incorreta, pelos seguintes motivos: em setembro e em outubro de 1999 não foram emitidas Notas Fiscais com alíquota de 0,5% ou 2%; em junho de 2000 não há emissão de Nota Fiscal com valor de base de cálculo correspondente ao valor atribuído no referido quadro, não sendo possível obter esse valor a partir do somatório das Notas Fiscais emitidas; em setembro de 2003, por conta de uma limitação no “programa” utilizado pela contribuinte, o imposto foi recolhido a uma alíquota quatro vezes menor que a devida (0,5%, ao invés de 2%), porém sobre uma base de cálculo quatro vezes maior que a devida, o que provavelmente induziu a fiscalização a adotar a base de cálculo de R\$ 120.000,00, quatro vezes superior à correta.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.197**

- Verificamos alguns erros de nossa parte: as Notas Fiscais nº 6169, de 07/11/2002, e nº 6204, de 17/12/2002, foram equivocadamente preenchidas com a alíquota de 5%, ao invés de 0,5%, tendo o imposto, contudo, sido recolhido corretamente à alíquota de 0,5%; a Nota Fiscal nº 6380, de 26/09/2003, foi equivocadamente preenchida com a alíquota de 0,5%, ao invés de 2%, tendo o imposto, entretanto, sido recolhido corretamente à alíquota de 2%; o imposto relativo à Nota Fiscal nº 6203 foi recolhido equivocadamente à alíquota de 0,5%, ao invés de 5%, restando diferença não recolhida de R\$ 585,00; e a Nota Fiscal nº 5636, de 23/04/2001, foi equivocadamente preenchida com a alíquota de 0,5%, ao invés de 5%, tendo o imposto sido recolhido à alíquota de 0,5%, restando diferença não recolhida de R\$ 1.170,00.

Foram anexadas à impugnação cópias dos contratos e Notas Fiscais correspondentes, bem como declarações de clientes afirmando que os contratos se referem a geração de programas, o que autorizaria a contribuinte, segundo ela, a praticar as alíquotas diferenciadas. Tais documentos correspondem ao Anexo I.

Em atendimento ao que determina o art. 86 do Decreto nº 14.602/1996, o Fiscal de Rendas autor do lançamento, às fls. 30/33, entendendo pela manutenção do Auto de Infração, manifestou-se, em síntese, do seguinte modo:

- O objeto social da contribuinte, conforme lido à fl. 17, constitui-se em: 1) Operação e manutenção de sistemas de informação, inclusive representação, importação e exportação; 2) Consultoria, programação, análise e levantamento de dados, treinamento de pessoal e assistência técnica em processamento de dados; 3) Projetos de sistemas de informação e seus desenvolvimentos, bem como sua comercialização e assessoria; 4) Montagem, beneficiamento, fabrico, comercialização e locação de dispositivos, instrumentos e equipamentos da área de informática e teleinformática.

- Em seu cartão de inscrição municipal, à fl. 26, constam as atividades de Processamento de Dados, Análise e Programação de Sistemas e Consultoria Técnica.

- A tributação dos serviços autuados se dá na forma prevista nos artigos 19 e 150 do Decreto nº 10.514/1991.

- O contrato de fl. 18, tendo como contratante ANDIMA, é descrito como "Empreitada a Preço Fixo de Serviços de Desenvolvimento e Manutenção de Sistemas de Software". Se fosse um contrato de geração de programas sob encomenda, não deveria tal contrato versar sobre manutenção. Além disso, constam, respectivamente, nos incisos I e XIII do art. 150 do Decreto nº 10.514/1991 a descrição dos serviços de desenvolvimento de sistemas e de manutenção, claramente tributados à alíquota de 5%.

- O contrato de fl. 61, firmado entre a impugnante e Bradesco Saúde S.A., tem como objeto "Serviços de Prototipação, Desenvolvimento e Implementação do Aplicativo Denominado Sistema Data-Entry Saúde", não se tratando de serviços de geração de programas sob encomenda.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.197**

- Nos contratos de fl. 75 e de fl. 81, tendo como contratante CETIP, constam como objeto a prestação de serviços de “desenvolvimento e implantação do módulo”, que devem ser tributados à alíquota de 5%, conforme prevê o art. 150, I, do Decreto nº 10.514/1991. Nos contratos em questão são reunidos diversos serviços.

- As Notas Fiscais emitidas referem-se a serviços de desenvolvimento de sistemas ou de software (art. 150, I, do Decreto nº 10.514/1991), com alíquota aplicável de 5%, conforme os seguintes exemplos: Nota Fiscal de fl. 160, cujo serviço é “adequar arquivos ao Sistema...”; Nota Fiscal de fl. 181, cujo serviço descrito é “parcela referente ao aceite de proposta...”; Nota Fiscal de fl. 183, onde o serviço descrito é “parcela referente ao 30º dia do aceite da ordem de serviço...”; e Nota Fiscal de fl. 184, onde o serviço descrito é “parcela referente ao 60º dia do aceite da ordem de serviço...”.

- Não se pode entender um mero desenvolvimento de programa ou uma simples tarefa de programação, muito menos uma adaptação de softwares pré-existentes, como alvo do benefício fiscal em questão.

- Apesar das atividades constantes de seus documentos não mencionarem Geração de Programa de Computador, sob encomenda, parece ser esta a principal atividade da empresa, que recolhe quase a totalidade dos tributos com alíquotas privilegiadas de 0,5% e 2%.

Ultimada a fase instrutória deste procedimento, rumaram os autos para julgamento em primeira instância.

O ilustre parecerista da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, às fls. 35/41, opinou pelo improvimento da impugnação apresentada e pela manutenção do Auto de Infração em questão, com base nos argumentos a seguir sintetizados:

- Relativamente à infringência do art. 31, da Lei nº 691/1984, alterado pela Lei nº 792/1985, como referido no Auto de Infração, entendemos que houve erro de digitação. O correto seria referir-se ao art. 33, também alterado pela Lei nº 792/1985. Tal erro, contudo, não acarretou cerceamento ao direito de defesa, pois, conforme demonstrado na impugnação, a contribuinte entendeu perfeitamente o motivo da autuação.

- Para se beneficiar da alíquota reduzida, prevista no item 6 do inciso II do art. 33 da Lei nº 691/1984, conforme redação dada pela Lei nº 1.968/1993, era necessário o cumprimento de dois requisitos conjuntamente: a) serviços de geração de programas de computador sob encomenda; e b) serem os programas cadastrados como desenvolvidos no País, segundo a Lei Federal nº 7.646, de 17 de setembro de 1987.

- Conforme dispõem a Lei nº 7.646/1987, o Decreto nº 96.036/1988 e o Comunicado nº 93, de 20 de maio de 1988, do Secretário de Informática da Secretaria Especial de Informática, o cadastramento dos programas de computador foi limitado apenas aos destinados à comercialização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.197**

- A alíquota privilegiada constitui-se exceção, e deve ser interpretada como se fosse isencional, ou seja, restritivamente. O ilustre parecerista cita doutrina para embasar seu argumento¹.

- Estavam beneficiados com a alíquota de 0,5%, até 31/12/2002, somente os serviços de geração de programas de computador cujo encomendante tinha como finalidade a respectiva comercialização. Todos os serviços de geração de programas de computador que não tivessem esses requisitos deveriam ser tributados à alíquota de 5%, conforme determinava o § 2º do art. 33 da Lei 691/1984, alterada pela Lei 1.513/1989. No entanto, a partir de 1º de janeiro de 2003, a Lei nº 3.477/2002 deu nova redação ao item 6 do inciso II do art. 33 da Lei 691/1984, modificando a alíquota para 2% e dispondo que esta se aplicaria a “serviços de geração de programas de computador, sob encomenda, cadastrados como desenvolvidos no País”. A mudança da expressão “desenvolvidos no País, segundo a Lei Federal nº 7.646, de 17 de setembro de 1987” para “desenvolvidos no País” ampliou o alcance da alíquota privilegiada de 2%, contemplando agora todos os serviços de geração de programas de computador sob encomenda, desde que fossem cadastrados como desenvolvidos no País.

- No caso em questão, não encontramos nenhum documento comprovando que os programas foram desenvolvidos tendo como finalidade a respectiva comercialização por parte do encomendante, nem tampouco nenhuma comprovação de cadastramento desses programas de computador, conforme determinado em lei. Por conseguinte, entendemos que os serviços autuados não estão alcançados pelo item 6 do inciso II do art. 33 da Lei nº 691/1984, devendo ser tributados pela alíquota de 5%, de acordo com o § 2º desse mesmo art. 33.

- Relativamente à alegação de terem sido utilizadas bases de cálculo incorretas nos meses de setembro de 1999, outubro de 1999, junho de 2000 e setembro de 2003, não há nos autos nenhum comprovante de que os valores estejam incorretos. Aliás, analisando-se a relação de Notas Fiscais emitidas, à fl. 15 do Anexo I, constata-se que em agosto de 1999 foi emitida a Nota Fiscal nº 5185 e em novembro de 1999 foi emitida a Nota Fiscal nº 5250. Como entre essas duas foram emitidas 65 outras Notas Fiscais, é bastante provável que várias delas tenham sido emitidas em setembro e outubro de 1999, não sendo impossível que se verifiquem montantes iguais aos valores autuados para esses meses. Em junho de 2000 foram apresentadas as Notas Fiscais de nºs 5416, 5418 e 5420. Em maio de 2000, a Nota Fiscal de maior número sequencial relacionada foi a de nº 5396 e em julho de 2000 foi relacionada a Nota Fiscal de nº 5443, conforme fl. 15 do Anexo I. Como não foram relacionadas várias Notas Fiscais emitidas em junho de 2000, é possível que haja alguma Nota Fiscal correspondente ao valor autuado para o mês de junho 2000, ou mesmo algumas Notas cujo somatório corresponda ao valor autuado. Também não encontramos nenhum comprovante relativo à alegação de que em setembro de 2003 houve quatro pagamentos de ISS com a alíquota de 0,5% sobre a base de cálculo de R\$ 30.000,00, em vez de um pagamento com a alíquota de 2% sobre essa mesma base de cálculo.

¹ Aurélio Pitanga Seixas Filho (*Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1990, páginas 184, 187 e 199) faz um apanhado da posição de vários juristas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.197

- Finalmente, os erros confessados pela Impugnante, à fl. 13, já estão sendo considerados e corrigidos pela própria autuação.

Em 29/09/2006, com base no parecer retro, foi exarada pelo titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve o Auto de Infração nº 100.578, de 08/01/2004, nos termos em que foi lavrado, impondo-se a multa disposta no art. 51, inciso I, item 2, alínea "c" da Lei nº 691/1984.

Na sequência, irresignada com a decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, autuado às fls. 54/74, sendo então os autos encaminhados a este Egrégio Conselho de Contribuintes para análise e julgamento das pretensões recursais.

Em suas razões recursais, a Recorrente reitera o expendido em sede de impugnação, agregando em sua defesa o seguinte:

- Como confessado pelo próprio julgador de primeira instância, a fundamentação apresentada no Auto de Infração estava totalmente equivocada. Portanto, o ato administrativo praticado está eivado de vícios insanáveis, já que feriu princípios constitucionais, legais, e do processo administrativo fiscal, implicando cerceamento do direito de defesa por conta da ausência de fundamentação.

- O órgão julgador de primeira instância confessou o erro e nada fez para corrigi-lo, ratificando a autuação em infringência ao art. 2º da Lei nº 9.784/1999. Feriu-se, assim, os princípios da legalidade, do contraditório, da ampla defesa, da oficialidade e da verdade material. Cita a contribuinte jurisprudência para corroborar seus argumentos².

- A presunção de legitimidade do ato administrativo praticado não exime a Administração Tributária de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão. Cita a recorrente o Acórdão 101-87.101, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, publicado no DOU de 08.05.1995, para corroborar seu argumento.

- Sendo assim, o Auto de Infração deverá ser considerado nulo para todos os efeitos legais.

- Por ocasião da inclusão do item 6 no inciso II do art. 19 do Decreto nº 10.514/1991, por meio do Decreto nº 12.610/1993, havia afinidade entre o citado dispositivo e o art. 8º da Lei Federal nº 7.646/1987, a qual só era aplicada aos softwares de prateleira, pois se referia a um prévio registro efetuado antes da sua comercialização. Um software por encomenda (trabalho conjunto entre contratante e contratado ao longo de um determinado período) jamais poderia ter registro prévio, já que, por ocasião do início do contrato, logicamente, ainda não havia sido desenvolvido. Preconiza o art. 4º da referida lei que "os programas de computador poderão, a critério do autor, serem registrados em órgão a ser designado pelo Conselho Nacional de Direito Autoral-CNDA", o que corrobora o argumento apresentado.

² TA-SP – Ac: Ap. 230.496 – Capital, de 29/03/1977, REI: Juiz Carlos A Ortiz e Ac: 2001-68.077/92 C.C

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.197**

- A Lei Federal nº 9.609/1998 revogou a Lei Federal nº 7.646/1987, confirmando a desnecessidade de cadastro ou registro para a comercialização de programas de computador.

- A Portaria nº 28, de 1995, do MCT/SEPIN, em seu art. 1º, revogou expressamente o Ato Normativo nº 23, de 1983, da Secretaria Especial de Informática, extinguindo, por consequência, o Capítulo de Prestadores de Serviços Técnicos de Informática instituído pelo referido ato. Já a Portaria nº 338, de 1996, também em seu artigo 1º, declarou a dispensa, no âmbito do Ministério da Ciência e Tecnologia, da realização dos procedimentos de cadastramento do exame de similaridade e da aprovação dos respectivos atos e contratos de licença ou de cessão de direitos de comercialização. Na prática, desde a edição da Portaria nº 28, de 1995, não se conseguia cadastrar os referidos programas. Ou seja, a expressão “cadastrados como desenvolvidos no País, segundo a Lei Federal nº 7.646, de 17 de setembro de 1987” perdeu sua eficácia.

- Há que se distinguir a figura do “cadastramento” da figura do “registro”. Enquanto a primeira era uma imposição do sistema então vigente de proteção ao produto nacional (reserva e preferência de mercado) e, portanto, diretamente ligada apenas à “comercialização” do software pacote (também chamado de “não personalizado” ou de “prateleira”), a figura do “registro” é uma opção do titular do direito para garantir a presunção legal de proteção de seu direito autoral, e, portanto, sempre facultativa, pois o direito autoral é direito personalíssimo de seu autor. No caso do desenvolvimento “sob encomenda”, tal direito, por presunção legal, é do contratante e, por consequência, apenas este, em tese, pode efetuar o “registro”, salvo pacto em contrário. Sendo o registro destinado à salvaguarda do autor, o mesmo não gera efeitos fiscais. Além disso, tal registro só pode ser efetuado após a conclusão do desenvolvimento do programa, inviabilizando, desta forma, a aplicação da alíquota privilegiada. Relativamente à titularidade do software desenvolvido por encomenda, não há de se confundir o entendimento para fins fiscais com o preconizado na Lei nº 9.610/1998, que salvaguarda os direitos autorais.

- A alíquota de 5% seria aplicável na hipótese de cessão de direito de uso de software pronto (não personalizado), o que é um absurdo, visto que a locação de bens móveis não é fato gerador de ISS, como já decidido pelo STF no RE 116.121 SP³. A lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, em seu item 1, relaciona os serviços “de informática”, dentre os quais consta no subitem 1.05 o serviço de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”. Por sua vez, o item 3 do mesmo Anexo diz respeito a “serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres”. Em virtude do reconhecimento pelo STF de sua inconstitucionalidade, o Presidente da República afastou a locação de bens móveis (subitem 3.01) da redação aprovada pelo Legislativo. Admitir a incidência de ISS sobre a mera cessão de direito de uso de coisa (subitem 1.05) implica na violação da Carta Magna, subvertendo o conceito constitucional de serviço, com o propósito fiscalista de tributar como serviço o que não o é. Há jurisprudência dos tribunais superiores reconhecendo a inconstitucionalidade da instituição de ISS sobre a locação

³ A recorrente menciona o RE 11.121 – SP/2000. Cremos que houve um erro de digitação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.197**

de bens móveis⁴. Assim, cessão de direitos de software é atividade que se caracteriza como obrigação de dar um bem intangível para uso de terceiro, não se caracterizando como prestação de serviço.

- A autoridade fiscal, ao fundamentar a exação em simples alegações e meras desconfiças, desrespeita o princípio constitucional da preservação da empresa, consagrado no princípio do valor social da livre iniciativa e que garante o direito de propriedade privada e sua função social, conforme os arts. 1º, IV, 5º, XXII e XXIII, e 170 da CRFB/1988. Conforme norma insculpida nos arts. 33 e 34 do Decreto nº 14.602/1996 e no art. 2º da Lei Federal nº 9.784/1999, o ato administrativo eivado de vícios insanáveis deve ser considerado nulo, visto que se utilizou de meios não prescritos na legislação.

- Segundo Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, “gerar” e “desenvolver” são sinônimos. Portanto, o próprio fiscal autuante concorda que a atividade da sociedade é de desenvolvimento de software por encomenda, ao afirmar, à fl. 33, que “apesar das atividades constantes de seus documentos não mencionarem **Geração de Programa de Computador, sob encomenda**, parece ser esta a principal atividade da empresa que recolhe a quase totalidade dos impostos com alíquotas privilegiadas de 0,5% e 2%”.

- À fl. 33, o fiscal autuante afirma que alguns contratos têm como objeto “desenvolvimento e implantação”, o que ensejaria a alíquota de 5%. Contudo, em se tratando de um software sob encomenda, sua implantação é consequência de seu desenvolvimento.

- O entendimento doutrinário majoritário é que o Conselho de Contribuintes, em quaisquer entes federativos, pode e deve deixar de aplicar lei julgada inconstitucional, conforme entendimento manifestado no XXIV Simpósio de Direito Tributário, realizado em São Paulo, no ano de 1999⁵.

- O Fiscal autuante fere os princípios da legalidade e do não-confisco.

Foram anexadas ao Recurso Voluntário cópias de contratos de prestação de serviços, guias de recolhimento referentes ao mês de setembro de 2003⁶ e notas fiscais de nº 5.186 a 5.249⁷. A apresentação de guias de recolhimento e de notas fiscais tem o fim de contrapor-se às alegações do parecerista da instância *a quo* de fl. 41.

Desse modo, a pretensão da Recorrente consiste em “que seja totalmente reformada a decisão de primeira instância: pelas seguintes razões de fato e de direito: i) Pelos vícios insanáveis do processo administrativo, que feriu princípios basilares do PAF e de nosso direito, gerando, conseqüentemente, a nulidade do ato administrativo praticado, como já requerido; ii) seja pelo errôneo entendimento aplicado no auto e na

⁴ Cita a recorrente o RE 116.121 SP e a Apelação Cível nº 2002.001.23238 – TJ RJ, julgada em 02/04/2003.

⁵ A recorrente cita como fonte **Franciso Ramos Mangieri, ISSQN – Teoria – Prática Questões Polêmicas** – 3ª edição – 2003, pg. 55.

⁶ Fls. 190/191 do Anexo II

⁷ Fls. 193/256 do Anexo II.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.197**

decisão de 1ª instância, que a alíquota correta aplicável não é de 0,5% ou 2%, conforme período de apuração, e sim 5% (como tenta fazer crer a decisão que ora se recorre), sob a alegação de que o software não é cadastrado (neste particular existe a impossibilidade jurídica do pedido [como comprovado, impossível cadastrar nos termos requeridos na autuação]); e iii) pela comprovação documental das guias de recolhimento do mês de setembro de 2003. Consequentemente, ratificando, deverá ser reformada *in totum* a referida decisão de 1ª instância, julgando totalmente procedente a impugnação; e, [...] que seja enfrentado por este Egrégio Conselho as questões de ordem legal e constitucional, elencadas neste recurso [...].

Requer também a recorrente que lhe seja informada previamente a data e hora do julgamento, vez que haverá sustentação oral.”

A Representação da Fazenda requereu a rejeição da preliminar de nulidade do Auto de Infração, suscitada pelo Contribuinte, e, no mérito, opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

Como visto, o Auto de Infração em análise cuida de cobrança de ISS, referente ao período compreendido entre 12/1998 e 11/2003, sobre serviços de processamento de dados, consultoria técnica e análise e programação de sistemas, previstos nos incisos XXII e XXIV do art. 8º da Lei nº 691/84, alterado pela Lei nº 1194/87, devidos à alíquota de 5% ao invés de 0,5% e 2% como se valeu o contribuinte.

Contra a exação, alegou a Recorrente, em síntese, tratar-se de atividades voltadas para a produção de software por encomenda, como previstas nos contratos de prestação de serviços, pelo que faria jus à aplicação sobre as receitas correspondentes das alíquotas de 0,5% e 2%, previstas em expressa disposição legal. Enfatizou que o requisito de efetivação de cadastro do software, como previsto na Lei, deixou de ser aplicável em face da revogação dessa disposição na Legislação Federal que a previa.

Em informação fundamentada, o Fiscal Autuante enfatiza, resumidamente, quanto ao cerne da questão, que as Notas Fiscais emitidas referem-se a serviços de desenvolvimento de sistemas ou de software (art. 150, inciso I, do Decreto nº 10.514/1991), com alíquota aplicável de 5% e que “apesar das atividades constantes de seus documentos não mencionarem Geração de Programa de Computador, sob encomenda, parece ser esta a principal atividade da empresa, que recolhe quase a totalidade dos tributos com alíquotas privilegiadas de 0,5% e 2%”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.197

A Primeira Instância Administrativa julgou improcedente a impugnação, sob o fundamento de que seria devido o ISS à alíquota de 5%, tendo em vista a ausência de cadastramento do software pelo encomendante das atividades desenvolvidas.

Por ser de suma importância para o desfecho do presente caso, veja-se, abaixo, trechos da decisão da CRJ:

A alíquota de 0,5% (meio por cento) é aplicada exclusivamente para os seguintes serviços:

Serviços de geração de programas de computador, sob encomenda, cadastrados como desenvolvidos no País, segundo a Lei Federal nº 7.646, de 17 de setembro de 1987.

Para se beneficiar dessa alíquota é necessário então o cumprimento de dois requisitos conjuntamente: a) serviços de geração de programas de computador sob encomenda; e b) serem os programas cadastrados como desenvolvidos no País, segundo a Lei Federal nº 7.646, de 17 de setembro de 1987.

[...]

Portanto, os programas de computador passíveis de cadastramento como desenvolvidos nos países, segundo a Lei Federal nº 7.646/87, são necessariamente os que têm como fim a comercialização.

[...]

À luz dessas considerações, podemos concluir que, até 31/12/2002, estavam beneficiados com a alíquota de 0,5% (meio por cento) somente os serviços de geração de programas de computador cujo encomendante tinha como finalidade a respectiva comercialização.

Todos os serviços de geração de programas de computador que não tivessem esses requisitos deveriam ser tributados à alíquota de 5%, conforme determinava o § 2º do art. 33 da Lei 691/1984, alterada pela Lei 1.513/1989.

No entanto, a partir de 1º de janeiro de 2003, a Lei nº 3.477/2002 deu nova redação ao item 6 do inciso II do art. 33 da Lei 691/1984, modificando a alíquota para 2% e dispondo que esta se aplicaria a “serviços de geração de programas de computador, sob encomenda, cadastrados como desenvolvidos no País.

A mudança da expressão “desenvolvidos no País, segundo a Lei Federal nº 7.646, de 17 de setembro de 1987” para “desenvolvidos no País” ampliou o alcance da alíquota privilegiada de 2%, contemplando agora todos os serviços de geração de programas de computador sob encomenda, desde que sejam cadastrados como desenvolvidos no País.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.197

No caso em questão, não encontramos nenhum documento comprovando que os programas foram desenvolvidos tendo como finalidade a respectiva comercialização por parte do encomendante, nem tampouco nenhuma comprovação de cadastramento desses programas de computador, conforme determinado em lei. Por conseguinte, entendemos que os serviços autuados não estão alcançados pelo item 6 do inciso II do art. 33 da Lei nº 691/1984, devendo ser tributados pela alíquota de 5%, de acordo com o § 2º desse mesmo art. 33.

[...]

Finalmente, os erros confessados pela Impugnante, à fl. 13, já estão sendo considerados e corrigidos pela própria autuação.

[...]

Em seu recurso voluntário, a Recorrente levanta três argumentos, a saber: (i) preliminar de nulidade do Auto de Infração, por estar eivado de vícios insanáveis, com prejuízo para o seu direito de defesa, uma vez que a fundamentação apresentada no Auto de Infração estaria totalmente equivocada, ferindo princípios constitucionais, legais, e do processo administrativo fiscal; (ii) quanto ao mérito, reitera que a revogação da Lei Federal nº 7.646/1987 tornaria dispensável o cadastro do software. Afirma que o cadastro não se confundia com o registro, pelo que o auto de infração não deve ser mantido e (iii) há comprovação documental das guias de recolhimento do mês de setembro de 2003.

A Representação da Fazenda, em sua promoção de fls., esclarece que “uma vez que a autuação em questão se refere ao período de dezembro de 1998 a novembro de 2003, conclui-se ser desnecessária, no caso concreto, a exigência do referido cadastro, não sendo possível, portanto, filiar-se ao argumento esposado pela d. CRJ, no sentido de que sua ausência obstará a atribuição de alíquota privilegiada à contribuinte”.

Entretanto, a meu ver, data máxima vênia, a referida promoção da fazenda, extrapola os limites delineados pela decisão de Primeira Instância quando utiliza como fundamento para que se negue provimento ao recurso voluntário o fato de que, após análise de alguns contratos, os serviços não se refeririam a geração de programas de computador sob encomenda, mas manutenção preventiva e corretiva, auditoria e reprocessamento de sistema, consultoria e orientação para a adaptação de sistema, assim como a desenvolvimento e implantação de módulos em sistemas pré-existent, concluindo pela impossibilidade de aplicar-se ao caso a alíquota privilegiada do ISS prevista no art. 33, II, item 6, da Lei nº 691/1984, seja na redação da Lei nº 1.986/1993 (alíquota de 0,5% para fatos geradores até 31/12/2002), seja na redação da Lei nº 3.477/2002 (alíquota de 2% para fatos geradores posteriores a 01/01/2003).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.197**

Pois bem. Inicialmente, cumpre rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento arguida, vez que na peça inaugural estão contidos todos os elementos necessários para a validade do ato, previstos no art. 68 do Decreto nº 14.602/1996, que regula o processo administrativo tributário no Município do Rio de Janeiro.

Ao contrário do que a Recorrente alega, a infração cometida está expressa e claramente delineada na autuação, assim como a sua motivação, tanto é que as defesas apresentadas nos autos, por si só, revelam a compreensão completa de que teria havido insuficiência no recolhimento do ISS, por erro na alíquota aplicável.

Em verdade, houve mero equívoco da autoridade lançadora ao mencionar que a contribuinte teria infringido o art. 31 da Lei nº 691/1984, quando na verdade o correto seria mencionar o art. 33 da mesma norma.

Da mesma forma, em virtude de o lançamento não ter infringido nenhuma das hipóteses previstas no art. 40 do mesmo Decreto nº 14.602/1996, fica afastada qualquer hipótese de nulidade.

Assim, rejeito a preliminar suscitada.

No que tange ao mérito, a controvérsia gira em torno da aplicação da alíquota reduzida de 0,5% ou de 2% para serviços de geração de programas de computador, sob encomenda, cadastrados como desenvolvidos no país, segundo a Lei federal nº 7.646, de 17 de setembro de 1987, na exata dicção do item 6 do inciso II do art. 33 da Lei nº 691/1984, introduzido pela Lei nº 1.986/1993.

É preciso ressaltar que a autoridade julgadora *a quo* adotou como razão de decidir apenas a ausência de cadastramento do programa de computador, conforme é fácil concluir da leitura do parecer que embasou a decisão recorrida.

Quanto à obrigatoriedade de cadastramento dos programas desenvolvidos no país para fruição das alíquotas de 0,5% e 2%, a depender do período envolvido, cumpre dizer que este E. Conselho de Contribuintes já tem entendimento firmado sobre a matéria. Esta Colenda Corte já enfrentou o tema em várias oportunidades, como pode-se verificar dos acórdãos abaixo ementados:

ISS – ALÍQUOTA – SERVIÇOS DE GERAÇÃO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR, SOB ENCOMENDA A partir de 20/02/1998, data do início da vigência da Lei Federal nº 9.609/1998, que revogou a Lei Federal nº 7.646/1987, independe de cadastramento do programa na SEI a aplicação da alíquota reduzida, de 0,5%, até 31/12/2002, ou de 2%, após essa data, aos serviços de geração de programas de computador, sob encomenda. Recurso voluntário provido. Decisão unânime. (Acórdão nº 16.774)

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.197**

ISS – AUTO DE INFRAÇÃO – GERAÇÃO DE SOFTWARE SOB ENCOMENDA – ALÍQUOTA DIFERENCIADA Aplica-se a alíquota de 0,5% aos serviços de geração de softwares sob encomenda, independentemente da realização de cadastramento do programa, a partir da entrada em vigor da Lei Federal nº 9.609/1998. Recurso Voluntário provido. Decisão unânime” (Acórdão nº 16.827)

Tendo em vista que a decisão de Primeira Instância partiu da premissa de que os serviços seriam sim de geração de programas de computador, não tendo deferido a impugnação apresentada apenas pelo fato de que não haveria comprovação de que os programas foram desenvolvidos tendo como finalidade a respectiva comercialização por parte do encomendante, nem tampouco nenhuma comprovação de cadastramento desses programas de computador, conforme determinado em lei, as questões suscitadas pela Recorrente quanto à incorreta base de cálculo do Auto de Infração restam prejudicadas com algumas exceções.

Quanto a setembro de 2003, período em que já era devida a alíquota de 2%, foram apresentadas pela Recorrente quatro guias de recolhimento. Em cada uma delas, constam as informações “base de cálculo: R\$ 30.000,00” e “alíquota: 0,5%”.

No entanto, sem a apresentação de cópias das Notas Fiscais que correspondam a tais guias de pagamento, não há como atestar a veracidade da alegação recursal quanto à incorreção de base de cálculo.

Ademais, não obstante a decisão da CRJ ter mencionado, ao final, que “os erros confessados pela Impugnante, à fl. 13, já estão sendo considerados e corrigidos pela própria autuação”, não encontrei nos autos qualquer consideração posterior a esse respeito.

Assim, ante todo o exposto, voto para que seja dado PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reformar a decisão recorrida, de modo a manter na autuação apenas os valores relativos a setembro de 2003 e às diferenças não recolhidas de R\$ 585,00 referente à Nota Fiscal nº 6203 e de R\$ 1.170,00 referente à Nota Fiscal nº 5636, diferenças essas confessadas pelo contribuinte e que deverão ser devidamente atualizadas.

É como voto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.197

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **SNAP INFORMÁTICA LTDA.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes:

1) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, suscitada pelo Contribuinte, nos termos do voto da Relatora; e

2) No mérito, por unanimidade, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Relatora.

Ausentes das votações os Conselheiros FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA, ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR e BERITH JOSÉ CITRO LOURENÇO MARQUES SANTANA, substituídos, respectivamente, pelos Conselheiros Suplentes ANDREA VELOSO CORREIA, EDUARDO GAZALE FÉO e ABEL MENDES PINHEIRO JUNIOR.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 06 de novembro de 2025.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

HEVELYN BRICHI RODRIGUES
CONSELHEIRA RELATORA