



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 11516.000366/99-16
Recurso nº : 126.592
Matéria : IRPJ – Exs: 1996 e 1997
Recorrente : DIGITRO TECNOLOGIA LTDA.
Recorrida : DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC
Sessão de : 17 de outubro de 2001
Acórdão nº : 108-06.717

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.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DIGITRO TECNOLOGIA LTDA.

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

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

JOSÉ HENRIQUE LONGO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 NOV 2001

Processo nº : 11516.000366/99-16
Acórdão nº : 108-06.717

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LOSSO FILHO, MÁRIO FRANCO JUNIOR, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.



Processo nº : 11516.000366/99-16
Acórdão nº : 108-06.717

Recurso nº : 126.592
Recorrente : DIGITRO TECNOLOGIA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ relativo aos meses de 01/95, 04/95, 06/95, 07/95, 08/95, 09/95, 12/95, 03/96, 04/96, 05/96, 07/96, 08/96, 10/96, 11/96 e 12/96 (fls. 59/67), em virtude da verificação de que a ora recorrente utilizou coeficiente incorreto na determinação da base imponible do lucro presumido, uma vez que, dada a natureza das operações desenvolvidas naqueles períodos, sua atividade foi caracterizada pela fiscalização como sendo de prestação de serviços, em vez de venda de mercadorias como havia sido reconhecida em sua escrituração fiscal.

De acordo com o “Termo de Verificação Fiscal” (fls. 53/55), tal infringência foi materializada em razão de que:

“Por serem fornecidos, licenciados, diretamente aos consumidores finais, e estarem sujeitos a adaptações em cada cliente (ver anexo I do presente processo), os softwares da Dígitro são o que o STF determinou de ‘customizados’, insuscetíveis de serem incluídos no conceito de mercadoria. Ademais, em caso de software de prateleira, a produção intelectual confunde-se com o próprio meio físico em que é vendida (disquete, cartucho, Cd- Rom, etc.) o que não acontece com a Dígitro, onde os softwares têm valores expressivos, inconfundíveis com o meio físico que os comporta.” (fls. 55, grifei).

Encontra-se anexa vasta documentação, juntada pela fiscalização, acerca das operações realizadas pela recorrente (anexo I – fls. 01/243).

Tempestivamente, a recorrente apresentou impugnação ao auto de infração (fls.74/111), alegando em apertada síntese:

- a) preliminarmente, que admite parte das infrações detectadas pelos agentes fiscais em razão do reconhecimento de alguns equívocos no enquadramento tributário de determinadas operações (fls. 75/76), juntando aos autos na mesma oportunidade, pedido de parcelamento e compensação no intuito de saldar essa parte do crédito;
- b) quanto às demais hipóteses mencionadas no auto, assevera que o enquadramento tributário adotado foi adequado, e que o precedente jurisprudencial do STF trazido aos autos pela fiscalização não soluciona a questão;
- c) sustenta que os *softwares* vendidos "*são arquiteturas, extremamente flexíveis, criadas em função das necessidades do mercado em que atua a empresa. Tais arquiteturas compõem-se de módulos estanques pré-fabricados e bem definidos. Ou seja, o cliente poderá adquirir tanto uma arquitetura 'standard', como o resultado da fusão dessa arquitetura com outros módulos*" (fls. 79);
- d) e, por fim, alega que em decorrência do estreito espaço de tempo existente entre o lançamento do edital e a apresentação da proposta (geralmente próximo a 45 dias) "*é inconcebível o desenvolvimento de qualquer software 'sob encomenda' em tão reduzido espaço de tempo, sobretudo tendo em vista os serviços de telecomunicações*" (fls. 81/82).

O Delegado de Julgamento em Florianópolis - SC julgou procedente o lançamento, sustentando que, "*independentemente do grau de padronização do software, é o seu direito de uso o bem comercializado pela impugnante, e essa comercialização constitui prestação de serviço*", ou seja, que a impugnação no sentido de qualificar seu *software* como *standard* não tem utilidade para solução da lide, porque o caso é de comercialização do direito de uso do software.

Irresignada, a recorrente apresentou recurso voluntário (fls.125/166) reiterando as razões expostas por ocasião da impugnação ao auto de infração, somadas a novas arguições de desproporcionalidade da multa aplicada e da



Processo nº : 11516.000366/99-16
Acórdão nº : 108-06.717

inconstitucionalidade da utilização da taxa SELIC como referencial de correção monetária.

O recurso foi instruído com cópias dos documentos comprobatórios do arrolamento de bens, de acordo com a MP nº 2.176-79 e especificações da IN nº 26/01 (fls. 154/169).

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

Presentes que estão as formalidades processuais, conheço do recurso voluntário.

A decisão monocrática recorrida recebeu a seguinte ementa:

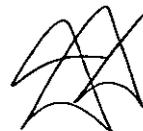
"PROGRAMA DE COMPUTADOR. LICENCIAMENTO DO DIREITO DE USO. NATUREZA JURÍDICA. RECEITA. SERVIÇOS.

Caracteriza prestação de serviço o licenciamento ou a cessão do direito de uso de programas de computador e, como tal, sujeita-se ao percentual aplicável à atividade de prestação de serviços em geral, na determinação do lucro presumido." (grifou-se).

Ou seja, o agente atuante e a DRJ entenderam que o licenciamento, ou a cessão do direito de uso do *software*, configura prestação de serviço.

Este é o tema em debate: identificar a natureza do objeto da relação jurídica existente entre a recorrente e seus clientes, para se saber a natureza da atividade que gerou a receita obtida nos anos de 1995 e 1996 e classificá-la nos percentuais do lucro presumido, nos termos da Lei 9.249/95:

"Art. 15 – A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida



mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º - Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

...

III - 32% (trinta e dois por cento), para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;" (grifou-se).

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, intelectual¹.

A própria legislação (Lei 7.646/87, art. 2º; Lei 9.610/98, art. 7º, XII, e Lei 9.609/98²) prevê que os programas de computador são protegidos como direitos autorais, e que sua exploração econômica dá-se por meio de contratos de licença de uso, de comercialização ou de cessão (Lei 9.609/98, art. 9º)³.

Assim, verifica-se que o fato de a comercialização do *software* somente poder ser feita mediante licença, de uso ou de comercialização, não identifica, por si só, a natureza jurídica da atividade exercida pela recorrente (venda ou prestação de serviço).

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

¹ 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).

² 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."

³ "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 : 11516.000366/99-16
Acórdão nº : 108-06.717

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 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*).

É o tipo de *software* adquirido da recorrente, portanto, que revelará a natureza de sua atividade. Nesse ponto, não há como fugir da doutrina tradicional sobre a teoria das obrigações:

“Como se sabe, todas as obrigações classificam-se em ‘de dar, de fazer ou de não fazer’. Essa classificação esgota o objeto em exame. Nenhum tipo de obrigação escapa a essa categorização.”⁴

Ou seja, toda e qualquer obrigação ou tem por objeto um *fazer*, um *não-fazer* ou um *dar*. José Eduardo Soares de Melo, para verificar se uma ocorrência configura fato imponible do IPI ou do ISS, também distingue a obrigação de *dar* daquela de *fazer*, ou seja, distingue a industrialização da prestação de serviço. O exemplo desse jurista pode ser aplicado no caso presente; diz que uma roupa feita sob medida, em alfaiate, configura prestação de serviço (a obrigação do alfaiate é de *fazer*); enquanto a roupa feita industrializadamente caracteriza produto industrializado/mercadoria (a obrigação da indústria ou da loja é de *dar* a roupa já feita).



⁴ Aires F. Barreto, no artigo "ISS, PIS e COFINS não Incidem sobre Locação de Bens Móveis", publicado no livro *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 5º volume, Ed. Dialética, pág. 13, grifou-se.



Processo nº : 11516.000366/99-16
Acórdão nº : 108-06.717

“A distinção entre ‘produto industrializado’, ‘mercadoria’ e ‘serviço’, para o fim de serem estabelecidas as respectivas materialidades tributárias (IPI, ICMS e ISS), tem que recorrer da aplicação da secular categoria das obrigações, apreendida há quase trinta anos em congresso brasileiro de tributário, realizado em São Paulo, onde foram firmadas as conclusões seguintes:

‘a) prestação de serviços consiste numa obrigação tendo por objeto um fazer, a obrigação mercantil se consubstancia um dar;’⁵

“Se a conduta é a *entrega* ou a *restituição* de coisa (objeto do mundo físico, bem corpóreo), então, a obrigação é de *dar* coisa certa ou incerta. Se a conduta é uma *atividade* (o objeto é um fazer, seja o pessoal - ‘*intuito personae*’ - seja o impessoal), então, a obrigação é de *fazer*, ainda que se cumpra a prestação mediante um objeto do mundo físico.”⁶

Com os programas de computador, a conclusão não é diferente:

“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.”⁷

Veja-se, a propósito, o entendimento da 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal manifestado no RE nº 176.626-3/SP (fls. 31/37)

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

⁵ José Eduardo Soares de Melo, em Aspectos Teóricos e Práticos do ISS, Ed. Dialética, 2.000, págs. 35/36, grifou-se.

⁶ Edvaldo Brito, no artigo “Software: ICMS, ISS ou Imunidade Tributária?”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, volume 5, pág. 23.

b) 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.

Com essa linha de raciocínio, a compra e venda do *software* de prateleira deve ser considerada como prestação de *dar* e ser aplicado, para efeito do lucro presumido, o índice do comércio; por outro lado, na operação de entrega de *software elaborado especificamente para um cliente, uma obrigação de fazer, assim o índice deve ser o correspondente ao de prestação de serviço. Nesse mesmo sentido, a Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF/8ª Região se manifestou em processo de consulta:*

"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).

Vê-se, novamente aqui, que o que realmente interfere na natureza da atividade de uma empresa autora de *softwares* é o tipo de *software* comercializado, e não a questão do seu licenciamento. Vê-se, ainda, que tanto o Poder Judiciário quanto

⁷ 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 : 11516.000366/99-16
Acórdão nº : 108-06.717

a Administração Fazendária são unânimes em classificar o comércio de *software* de prateleira como atividade mercantil (obrigação de *dar* o *software* - é a roupa comprada pronta no exemplo de José Eduardo Soares de Melo), e o *software* feito sob encomenda como prestação de serviço (obrigação de *fazer* o *software* - é a roupa feita pelo alfaiate).

A distinção entre as atividades é clara quando estamos diante dos extremos: *software* de prateleira e *software* encomendado integralmente. Mas, a linha divisória entre essas duas categorias é tênue, e, no caso dos autos, é preciso analisar com cautela todos os elementos do caso concreto, para evitar equívocos em sua subsunção legal.

Estou convencido de que, para o presente caso, o único ponto fundamental ao deslinde da questão é saber se algumas adaptações⁸ que a recorrente faz em seus *softwares*, para atender às necessidades de seus clientes, faz com que sua prestação principal contratada consista numa obrigação de *fazer* ou de *dar*.

Mais uma vez, valho-me da doutrina sobre o ISS:

“... O ISS incide sobre o fato de alguém prestar esforço em favor de outrem com conteúdo econômico, em regime de direito privado; ... d) uma situação fática pode, aparentemente, conter ingredientes de ambos os tributos; quer dizer, a subsunção a um ou a outro dependerá da efetiva consistência do objeto do contrato; e) o critério jurídico seguro, condutor da distinção é a diferença entre obrigação de dar e de fazer, solidamente elaborada pelo direito privado...

...

Tomemos singelos exemplos: se cláusula contratual estabelecer que tal ou qual diagnóstico médico deverá ser datilografado ou conferido numericamente por computador, não se estará prestando serviços de datilografia ou de

⁸ Adaptações em cada cliente” foi a expressão consignada no termo de verificação fiscal (fls. 53/55, grifei).

computação, mas apenas e tão-só serviços médicos... Para essas atividades-meio não há cobrança de preço; mas, nem mesmo quando, em certos casos, para elas é destacado preço, essas 'ações-meio' se transformam em 'ações-fim'.⁹

"Desse modo, não há a menor dúvida de que, nas hipóteses em que a utilização do bem pelo locatário dependa de uma atividade por parte do locador, tal atividade não descaracteriza a locação, mas a ela se subordina. Trata-se, na verdade, de uma atividade-meio direcionada a uma obrigação fim, de ceder, por certo tempo, o uso e gozo da coisa, característica da locação; e, como atividade-meio, não dotada de autonomia, não pode ser tributada pelo ISS.

...
Pode ocorrer que a prestação de um serviço seja acompanhada do fornecimento temporário de um bem móvel. É o que se dá, por exemplo, quando são prestados serviços de organização de festas ou recepções (item 42 da lista) em que o prestador do serviço fornece o equipamento de som e os móveis necessários à ocorrência do evento.

Ao contrário da hipótese examinada no item anterior, em que havia apenas atividades-meio não autônomas atreladas à locação de bens móveis, nesse caso há um verdadeiro serviço-fim, sobre o preço do qual deverá incidir, sem dúvida alguma, o ISS."¹⁰

Pois bem. Da análise dos autos, salvo melhor juízo, é possível concluir que a recorrente já possui *softwares* prontos, adquiridos por diversos clientes que se interessam pelo produto que já existe. Logo, não há a obrigação de *fazer o software*, mas obrigação de *dar* o produto anteriormente elaborado. A pré-existência do produto

⁹ Aires F. Barreto, no artigo "ISS – Atividade-Meio e Serviço-Fim", publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, volume 5, págs. 81 e 82, grifou-se.

¹⁰ Gabriel Lacerda Troianelli, no artigo " O ISS sobre Locação de Bens Móveis: Abrangência da Decisão do Supremo Tribunal Federal", publicado no livro Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 5º volume, Ed. Dialética, pág. 99, grifou-se.

Processo nº : 11516.000366/99-16
Acórdão nº : 108-06.717

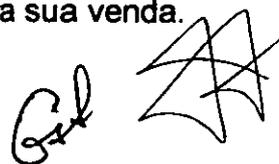
pode ser constatada pelo material publicitário (*folders*) e das operações com o mesmo *software* com clientes distintos, suportadas por notas fiscais juntadas aos autos.

Algumas adaptações feitas no produto pronto, para cada cliente, representam ajustes no programa, para que ele (*software* que já existia antes da relação jurídica) possa atender às necessidades daquele cliente. Isso é muito diferente da encomenda de um programa.

Tais adaptações, a meu ver, caracterizam-se como atividade-meio para a atividade-fim, que é a entrega do *software*. Na doutrinária distinção entre a roupa comprada na loja e a encomendada para o alfaiate, vejo essa realidade da recorrente como a roupa comprada pronta, cujos ajustes se fazem necessários em razão das medidas específicas daquele consumidor (ajustes que, apesar de serem feitos por costureiros da própria loja, integram, na verdade, o custo da roupa comprada).

Ainda que essas adaptações feitas pela recorrente pudessem fazer com que seu *software* fosse caracterizado como programas adaptados (*customized*), isso não leva à conclusão de que a obrigação principal da recorrente seja a de *fazer* (de prestar serviços). Segundo o próprio entendimento do STF, o *software customized* constitui uma "forma híbrida, ou seja, programas *standard* que são modificados para adaptação às necessidades de um cliente particular" (grifei).

Ou seja, mesmo reconhecendo que o bem comercializado pela recorrente assemelha-se ao *software customized* - fruto da adaptação de um programa pronto para atender as necessidades de um cliente específico (*como o ajuste feito na roupa comprada pronta*) -, não consigo convencer-me do contrário, de que a obrigação principal da recorrente não seja a de *entregar* o *software*, cuja estrutura essencial já desenvolveu. O fato de um *software* ser do tipo *customized* não faz com que a atividade principal do seu autor seja a prestação de serviço, vez que eventuais adaptações, como expus linhas acima, constituem atividade-meio para sua venda.



Processo nº : 11516.000366/99-16
Acórdão nº : 108-06.717

Ressalto, é claro, que essa conclusão é válida para o caso dos autos. Na hipótese de essas “adaptações” de *softwares* serem tão relevantes a ponto de modificar-lhes totalmente a estrutura, a obrigação de *fazer* torna-se evidente, sendo inquestionável a prestação de serviço como atividade-fim.

Por último, importa dizer que o preço do *software* não interfere na identificação da atividade desenvolvida por seu autor. Digo isso porque o agente fiscal afirmou que, em caso de *software* de prateleira, a produção intelectual confunde-se com o próprio meio físico em que é vendida (disquete, cartucho, Cd-Rom, etc.) e que os *softwares* com valor expressivo (como os da recorrente) são inconfundíveis com o meio físico que os comporta, não podendo ser incluídos no conceito de mercadoria.

Ora, “*conceitos econômicos, ou meramente operacionais, não oferecem critérios seguros e precisos para delinear as apontadas figuras*”¹¹. O valor cobrado pelo *software* não constitui indicativo algum acerca da obrigação de seu fabricante ser a de *fazer* ou a de *dar*. A questão não é enquadrar ou não o *software* no conceito de mercadoria, mas saber se a obrigação do seu autor era a de elaborá-lo ou entregá-lo.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 17 de outubro de 2001


JOSÉ HENRIQUE LONGO



¹¹ José Eduardo Soares de Melo, em Aspectos Teóricos e Práticos do ISS, Ed. Dialética, 2.000, pág. 36.