



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>17227.723097/2022-94</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	2402-001.512 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de junho de 2026
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	IBM BRASIL-INDUSTRIA MAQUINAS E SERVICOS LIMITADA FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

## RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil instrua os autos com as informações solicitadas, nos termos do voto que segue na resolução.

*Assinado Digitalmente*

**Marcus Gaudenzi de Faria** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Duarte Firmino** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Alexandre Correa Lisboa, Suez Roberto Colabardini Filho, André Barros de Moura (substituto[a] integral), Rodrigo Duarte Firmino(Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 105-013.988, proferido pela 1ª Turma da DRJ05, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela contribuinte, mantendo parcela do crédito tributário constituído.

Por bem descrever os fatos, empresto parte da estrutura do acórdão recorrido.

#### DO LANÇAMENTO

O Auto de Infração foi lavrado para exigir Contribuição Previdenciária Patronal – CPP (código de receita 2141), relativa ao período de apuração de janeiro a dezembro de 2018, no valor original de R\$ 165.071.138,94.

Segundo o Relatório Fiscal, a contribuinte submeteu-se, no exercício de 2018, ao regime de desoneração parcial da folha de pagamento previsto na Lei nº 12.546/2011, mediante recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB em substituição parcial à contribuição prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991.

Em razão de auferir simultaneamente receitas decorrentes de atividades desoneradas e não desoneradas, a empresa deveria apurar a proporcionalidade entre tais receitas para definição da parcela da folha sujeita à CPP.

No curso da fiscalização, mediante Termos de Intimação Fiscal, foi solicitado detalhamento dos critérios utilizados pela contribuinte para cálculo dos percentuais de desoneração informados em GFIP, EFD-Reinf, EFD-Contribuições e eSocial.

A fiscalização constatou que a contribuinte classificou como receitas desoneradas valores decorrentes de “Cessão de Uso de Software, Instalação, Configuração e Manutenção de Programas de Computador”. Embora tenha concordado com a classificação das receitas de comercialização de hardware como receitas não desoneradas, entendeu que as receitas vinculadas à cessão de uso de software padronizado também deveriam ser consideradas receitas de atividade comercial atacadista e, portanto, não sujeitas à CPRB.

Fundamentando-se, principalmente, na Solução de Consulta COSIT nº 123/2014, a autoridade fiscal concluiu que a comercialização de software padronizado (software de prateleira) constitui atividade comercial, diferentemente da comercialização de software desenvolvido sob encomenda, considerada prestação de serviços.

Como a própria contribuinte informou não auferir receitas de softwares customizados, a fiscalização reclassificou integralmente as receitas de cessão de uso de software, recalculou os percentuais de desoneração e apurou insuficiência de recolhimento da CPP proporcional incidente sobre a folha de salários, constituindo o crédito tributário objeto do lançamento.

#### DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do lançamento em 23/12/2022, a contribuinte apresentou impugnação tempestiva em 23/01/2023.

Em preliminar, sustentou a nulidade do lançamento sob os seguintes fundamentos:

a) vícios no procedimento fiscal, em razão da desconsideração das informações prestadas durante a fiscalização;

b) violação ao art. 142 do CTN, por ter a autoridade fiscal fundamentado o lançamento em interpretação decorrente de precedentes do STF relacionados à incidência de ISS e ICMS, e não na legislação específica da CPRB;

c) ausência de análise das receitas vinculadas aos serviços de instalação, configuração e manutenção de programas de computador, atividades expressamente previstas na legislação de regência da desoneração;

d) erro material na competência 12/2018, em decorrência da utilização de percentual incorreto para apuração do crédito tributário;

e) ausência de abatimento dos valores recolhidos a título de CPRB, o que teria gerado majoração indevida do crédito tributário.

No mérito, defendeu que:

a) as atividades de licenciamento ou cessão de uso de programas de computador encontram-se expressamente contempladas no art. 7º da Lei nº 12.546/2011 e no art. 14 da Lei nº 11.774/2008;

b) o enquadramento das receitas para fins de CPRB decorre da atividade efetivamente exercida, sendo irrelevante eventual distinção entre software padronizado e software customizado;

c) as atividades de instalação, configuração e manutenção de programas de computador constituem serviços expressamente previstos na legislação aplicável;

d) os julgamentos das ADIs nº 1.945 e nº 5.659 apenas confirmaram a natureza de prestação de serviços das operações envolvendo licenciamento ou cessão de uso de software;

e) não seriam cabíveis multa e juros de mora, diante da observância de orientações expedidas pela própria Receita Federal;

f) seria indevida a incidência de juros sobre a multa de ofício;

g) a multa de 75% possuiria caráter confiscatório.

Posteriormente, em aditamento à impugnação, protocolado em 17/04/2023, a contribuinte invocou a Solução de Consulta COSIT nº 36/2023 como elemento confirmador da natureza de prestação de serviços das atividades relacionadas ao licenciamento e cessão de uso de software.

DA DILIGÊNCIA

Recebida a impugnação, a DRJ determinou a realização de diligência para esclarecer a composição das receitas classificadas pela fiscalização como não desoneradas.

Especificamente, buscou-se apurar:

a) se as receitas registradas sob a rubrica “Cessão de Uso de Software, Instalação, Configuração e Manutenção de Programas de Computador” eram compostas exclusivamente por receitas de cessão de software ou se também incluíam receitas decorrentes de instalação, configuração e manutenção;

b) em caso positivo, qual o montante mensal correspondente a cada espécie de receita.

Em resposta, a fiscalização reconheceu que a rubrica abrangia simultaneamente receitas de cessão de uso de software e receitas decorrentes de instalação, configuração e manutenção de programas de computador, apresentando demonstrativos segregados.

Após ciência da diligência, a contribuinte reiterou integralmente os argumentos já apresentados na impugnação, sustentando que todas as receitas vinculadas às atividades em discussão deveriam ser consideradas receitas desoneradas para fins de CPRB.

#### DO ACÓRDÃO RECORRIDO

A DRJ afastou a preliminar de nulidade, entendendo que o lançamento observou os requisitos formais previstos na legislação de regência e que não se configuravam quaisquer das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

No mérito, consignou que o núcleo da controvérsia residia na classificação das receitas decorrentes de cessão de uso de software.

A decisão adotou como premissa o entendimento constante da Solução de Consulta COSIT nº 123/2014, segundo o qual, para o período autuado, a comercialização de software padronizado caracterizava atividade comercial, ao passo que apenas a comercialização de software desenvolvido sob encomenda configuraria prestação de serviços.

Considerando que a própria contribuinte havia informado não comercializar softwares customizados, concluiu que as receitas decorrentes da cessão de uso de software deveriam permanecer classificadas como receitas não desoneradas.

Contudo, a DRJ reconheceu duas impropriedades no lançamento:

a) a necessidade de excluir da base de cálculo autuada as receitas efetivamente relacionadas aos serviços de instalação, configuração e manutenção de programas de computador, identificadas durante a diligência;

b) a existência de erro material na competência 12/2018, decorrente da utilização de percentual incorreto no cálculo do crédito tributário.

Em razão desses ajustes, foi dado parcial provimento à impugnação para reduzir o montante exigido, mantendo-se os demais fundamentos do lançamento, inclusive quanto à incidência de multa e juros de mora.

#### DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada da decisão em 03/10/2025, a contribuinte interpôs recurso voluntário tempestivo.

Como questão preliminar, sustenta que a própria decisão recorrida reconheceu erros relevantes na constituição do crédito tributário, circunstância que, a seu ver, impõe o reconhecimento da nulidade integral do lançamento.

Argumenta que subsistem vícios relacionados:

- a) à formação da base de cálculo;
- b) à desconsideração das provas produzidas;
- c) à violação do art. 142 do CTN;
- d) à alteração do critério jurídico originalmente adotado pela fiscalização.

No mérito, sustenta que a legislação aplicável à CPRB não condiciona o enquadramento das receitas à titularidade dos direitos autorais do software, à propriedade intelectual do programa ou à condição de desenvolvedor.

Afirma que a Lei nº 12.546/2011 e o art. 14 da Lei nº 11.774/2008 contemplam expressamente, entre as atividades sujeitas ao regime substitutivo, o licenciamento ou cessão de uso de programas de computador, bem como atividades de suporte técnico, consultoria, instalação, configuração e manutenção de sistemas.

A recorrente dedica novamente capítulo específico à análise das ADIs nº 1.945 e nº 5.659, defendendo que tais precedentes não criaram nova disciplina jurídica, mas apenas reconheceram a natureza de prestação de serviços das operações envolvendo software, entendimento já refletido na legislação de regência.

Sustenta, ainda, que a modulação dos efeitos promovida pelo STF restringiu-se à definição da incidência de ISS e ICMS, sem qualquer repercussão sobre o enquadramento previdenciário das receitas para fins de CPRB.

Invoca também a Solução de Consulta COSIT nº 36/2023, enfrentada pelo julgador de piso, afirmando que a própria Receita Federal passou a reconhecer que atividades relacionadas ao licenciamento e à cessão de uso de software configuram prestação de serviços, entendimento que teria superado as Soluções de Consulta COSIT nº 11/2013, nº 89/2018 e nº 123/2014.

A recorrente sustenta, ainda, que a fiscalização deixou de considerar os valores efetivamente recolhidos a título de CPRB, circunstância que teria provocado majoração artificial do crédito tributário.

Ao final, requer:

- a) o reconhecimento da nulidade integral do lançamento;
- b) subsidiariamente, o cancelamento integral do crédito tributário;
- c) sucessivamente, a redução do montante exigido mediante correção da base de cálculo, exclusão das receitas indevidamente classificadas como não desoneradas e consideração dos recolhimentos efetuados a título de CPRB.

Registre-se, por fim, que, em razão da redução promovida pela DRJ, foi igualmente interposto recurso de ofício.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, relator:

Trate-se, inicialmente, do recurso de ofício apresentado a este colegiado.

Observado o valor de alçada, o recurso trazido merece ser conhecido e apreciado por este colegiado.

Os valores exonerados pelo colegiado de piso estão estruturados em duas frentes :

- a) Item 4.3 DAS RECEITAS VINCULADAS ÀS ATIVIDADES DE INSTALAÇÃO, CONFIGURAÇÃO E MANUTENÇÃO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR.

O acórdão recorrido destaca, mencionando a resposta a diligência encaminhada à Receita Federal, que efetivamente valores atinentes a serviços foram agregados ao lançamento como não inerentes à prestação de serviços:

Vejamos:

De acordo com o item 79 do Relatório Fiscal, toda a receita de “Comércio Mercado Interno - Cessão de Uso de Software, Instalação, Configuração e Manutenção de programas de computador” se referia a venda de softwares customizados. A impugnante, por sua vez, afirmou que tais receitas não se referiam apenas à cessão de uso de software, mas também aos serviços de instalação, configuração e manutenção de programas de computador.

Os autos foram baixados em diligência para o esclarecimento desta questão. Em resposta, a Fiscalização informou que, sim, a coluna V da tabela constante às fls. 30 do Relatório Fiscal contempla receita de cessão de uso de software e os serviços de instalação, configuração e manutenção, apresentando a tabela (...) com o discriminativo mensal do montante de cada uma destas receitas:

Mês	Receita Bruta RB da Atividade desonerada	V.1 - Receitas de prestação de serviços de instalação, configuração e manutenção de programas de computador e assessoria e consultoria em informática	V.2 - Receitas de cessão de uso de Software
I	V	V.1	V.2
01/2018	166.348.634,70	30.726,06	166.317.908,64
02/2018	114.951.769,51	6.275,56	114.945.493,95
03/2018	163.628.814,01	68.967,29	163.559.846,72
04/2018	124.031.668,26	1.138.208,89	122.893.459,37
05/2018	109.135.192,73	62.708,10	109.072.484,63
06/2018	155.564.776,03	22.722,11	155.542.053,92
07/2018	159.943.414,57	27.419,61	159.915.994,96
08/2018	135.186.799,59	27.419,61	135.159.379,98
09/2018	266.239.139,56	50.872,92	266.188.266,64
10/2018	127.058.403,34	27.419,61	127.030.983,73
11/2018	177.495.312,51	26.535,10	177.468.777,41
12/2018	740.987.214,45	27.419,71	740.959.794,74
	<b>2.440.571.139,26</b>	<b>1.516.694,57</b>	<b>2.439.054.444,69</b>

A resposta à diligência revela a necessidade de retificação do lançamento.

As receitas de cessão de uso de software (coluna V), consideradas não desoneradas pela fiscalização, devem ser reduzidas, na forma da tabela acima. Ou seja, o valor total anual destas receitas deve ser alterado de R\$ 2.440.571.139,26 para R\$ 2.439.054.444,69. Já as receitas de prestação de serviços de “Instalação, Configuração e Manutenção de programas de computador”, no valor total anual de R\$ 1.516.694,57, devem ser incluídas no rol das receitas desoneradas. Esta retificação produz impacto no cálculo mensal do percentual de desoneração frente às receitas totais

(...)

Importa destacar que tal constatação, além de alterar a base de cálculo nas competências respectivas também teve impacto na apuração proporcional de desoneração em relação ao 13º salário.

Trata-se, no caso, de validação de um argumento que, em sede de impugnação fora citado pelo ora recorrente nos itens 18,20,21, 24,26,39,43, 60, 63,64, 66,73,77,85, 87,

111(argumento principal sobre o tema),134, 140,161,162, 176, 185, 186,190,191,194, 197,201, 213,214, 270,282, 284, 288, 289,294 e 295.

Importa destacar que, na informação fiscal de folhas 1356 a 1379 a autoridade tributária destaca contradições da recorrente, que reconheceu a distinção de que parte das receitas seria desonerada e parte não. Todavia, em respeito ao princípio da verdade material, uma vez demonstrada a existência de valores nesta condição, necessária a retificação do lançamento.

E, de fato, nestes termos, a autoridade lançadora reconheceu o equívoco do lançamento e promoveu a retificação do lançamento, excluindo da redução de base para cálculo para pagamento da CPRB tal rubrica.

Destarte, não cabe qualquer reparo à decisão neste tópico.

b) INCORRETA INDICAÇÃO DO MONTANTE LANÇADO NA COMPETÊNCIA 12/2018.

O voto condutor faz a seguinte menção ao caso:

Consultando o Anexo XIV, constata-se que, na competência 12/2018, estabelecimento 33.372.251/0001-56, ao efetuar o cálculo do valor a lançar de ofício, relativo ao excesso de desoneração correspondente à CPP incidente sobre a remuneração dos trabalhadores de categoria 101, cujo valor foi de R\$ 2.764.684,77, a planilha considerou, na coluna “% de desoneração (conforme demonstrado no relatório Fiscal” o valor de 28,7500, ao invés de 0,4370. Assim, o valor a lançar apurado foi de R\$ 79.484.687,20, quando deveria ter sido de R\$ 1.208.167,24.

(...)

O detalhamento da retificação dos valores lançados encontra-se discriminado mês a mês na planilha juntada às fls. 1.434 a 1.450 dos autos

Trata-se, conforme explicitado na ementa do acórdão, de erro na apuração, sem qualquer impacto no mérito e nos fundamentos legais e fáticos da exação:

Assim fora transcrito:

LANÇAMENTO. ERRO NA APURAÇÃO DOS VALORES LANÇADOS. RETIFICAÇÃO

Constatada a ocorrência de erro no cálculo na apuração da contribuição devida, impõe-se a retificação do lançamento a fim de que os valores lançados sejam reduzidos e passem a espelhar os montantes efetivamente devidos.

Da mesma forma, revisitando o documento de autuação, a impugnação trazida (vide, em especial itens 99 a 102, assim como as planilhas de apuração supra mencionadas e o acórdão recorrido, entendendo por irreparável a correção procedida.

Repise-se que, na visão deste relator, por se tratar de mera correção de inexatidão material (erro aritmético puro), o equívoco de cálculo não é modificativo quanto à essência da obrigação tributária nem acerca do critério jurídico adotado, podendo assim ser sanado pela própria Administração Fazendária ou corrigido no âmbito de processos administrativos e/ou judiciais de Execução Fiscal, sem invalidar todo o lançamento.

Todavia, em observação ao rito processual, deixo de concluir a análise em virtude de proposta de conversão dos autos em diligência à unidade de origem da Receita Federal.

### **Do Recurso Voluntário interposto**

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e, atendidos aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72, deve, portanto, ser conhecido. Todavia, dada a rejeição do recurso de ofício, não conheço, por perda de interesse processual, das alegações acerca da revisão da base de cálculo da competência 12/2018, assim como referente ao reconhecimento de serviços de instalação, configuração e manutenção de programas de computador como receitas passíveis de desoneração.

Das preliminares suscitadas:

O recorrente traz preliminares de nulidade:

- a) à desconsideração das provas produzidas à violação do art. 142 do CTN, pelo não acatamento do argumento acerca da necessidade de reclassificação em virtude do entendimento dos tribunais superiores acerca da classificação de softwares para fins de incidência de ICMS/ISS (busca a recorrente uma interpretação em relação às contribuições previdenciárias) dado que defende a recorrente, as decisões do STF (Adis 1.945 e 5.659) necessariamente seriam aplicáveis ao caso.

Tal tema fora objeto de análise pelo julgador de piso, nos seguintes termos.

Em fevereiro de 2021, ao decidir conjuntamente as ADI nº 1.945 e 5.659, o STF mudou o seu entendimento acerca do tema, passando a considerar as operações relativas ao licenciamento ou cessão do direito de uso de software, seja ele padronizado ou elaborado por encomenda, como atividade sujeita à incidência do ISSQN, em decisão assim ementada:

*Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal nº 87/96. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc.). Distinção*

*entre software sob encomenda ou padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão.*

1. **A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades.** Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. leasing financeiro, contratos de franquia).
2. A Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições entre ISS e do ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar.
3. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares. E o fez não se valendo daquele critério que a Corte vinha adotando. Ele elencou, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença.
4. Associa-se a esse critério objetivo a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado em qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento.
5. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado Software-as-aService (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS.
6. Ação direta julgada parcialmente prejudicada, nos termos da fundamentação, e, quanto à parte subsistente, julgada procedente, dando-se ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, interpretação conforme à Constituição Federal, **excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, tal como previsto no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.**
7. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento.

As decisões das ADI nº 1.945 e 5.659 foram objeto de modulação, nos seguintes termos:

*As decisões das ADI nº 1.945 e 5.659 foram objeto de modulação, nos seguintes termos:*

*Ademais, acordam os Ministros, por maioria, em modular os efeitos da decisão, atribuindo a ela eficácia ex nunc, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito em questão, para: a) impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com softwares em favor de quem recolheu esse imposto, até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando, nesse caso, que os municípios cobrem o ISS em relação aos mesmos fatos geradores; b) impedir que os estados cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais em curso, inclusive de repetição de indébito e execuções fiscais em que se discutam a incidência do ICMS e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS. Por sua vez, incide o ISS no caso de não recolhimento do ICMS ou do ISS, em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito.*

Como se lê nos acórdãos acima transcritos, as decisões do STF buscavam dirimir

conflitos entre normas estaduais, que tentavam incluir as operações de cessão de uso e direito de software no âmbito de incidência do ICMS, e normas municipais, que estabeleciam a incidência de ISSQN sobre as referidas operações.

Em nenhum dos acórdãos acima mencionados houve decisão do tribunal acerca da constitucionalidade ou da aplicabilidade dos dispositivos da Lei nº 12.546, de 2012, às atividades em questão. Nem mesmo de forma incidental a incidência da CPRB sobre estas atividades foi discutida pelo STF.

As decisões do STF nas ADI nº 1.945 e 5.659 foram tomadas em março de 2021. O lançamento ora em discussão foi efetuado em dezembro de 2022. Tais decisões eram de conhecimento da fiscalização, que inclusive as citou no Relatório Fiscal. A fiscalização defendeu no Relatório Fiscal que, em função da modulação dos efeitos das decisões do STF nestas ADI, os efeitos por elas produzidos seriam apenas prospectivos, valendo de 03/03/2021 (data da publicação das atas de julgamento) em diante, não se aplicando, portanto, ao caso presente.

A despeito da argumentação aduzida pela Fiscalização, que buscou afastar a aplicação das decisões contestam a validade de dispositivos de leis estaduais de Minas Gerais e do Mato Grosso que tratam da incidência de ICMS sobre operações de licenciamento de software padronizado. Ainda que haja similaridade quanto ao suporte fático da discussão, o arcabouço normativo que delimita a incidência do ICMS e do ISSQN é completamente distinto daquele que estabelece a incidência da CPRB, aqui discutida.

Pelas razões acima, entendo que as decisões tomadas pelo STF não afetam a validade do presente lançamento, que se mantém pelas razões expostas nos demais itens deste voto.

Adicione-se a isso o fato de que o acórdão enfrentou os temas trazidos na impugnação. Ora, se o acórdão recorrido enfrenta o tema e, em suas conclusões defende que a

decisão do STF trata de tributos distintos e não se aplica materialmente ao caso em discussão, descabe o argumento de ausência de análise de conjunto probatório.

O mero inconformismo com a fundamentação adotada pelo julgador, contrária aos interesses do recorrente, não induz à nulidade da decisão recorrida.

Da mesma forma, o lançamento formalizado está claramente apresentado e com uma delimitação de escopo:

Qual seja : a empresa objeto do lançamento possui atividades econômicas que podem ser desoneradas e outras que não tem acesso a tal distinção, por ausência de previsão legal.

Assim, o lançamento, a descrição dos fatos, a fundamentação legal, os demonstrativos citados são coerentes com a tese defendida pela autoridade fiscal. Neste contexto, descabida a alegação de nulidade, transpondo ao mérito a discussão sobre a matéria fática.

- b) Também em relação ao mesmo normativo, destaca que houve alteração do critério jurídico originalmente adotado pela fiscalização.

Neste item, também não vejo como atender aos argumentos da recorrente. Revisitando os documentos de lançamento e do acórdão recorrido, é possível demonstrar, claramente, o alinhamento entre os documentos:  
Vejam os:

No presente caso, verifica-se que:

- o lançamento teve por fundamento a **aplicação da sistemática da CPRB** (Lei nº 12.546/2011),
- com base na **classificação de receitas da contribuinte como desoneradas ou não desoneradas**,
- em razão da **inclusão indevida, pela contribuinte, de receitas relativas à cessão de uso de software por comercialização na base da CPRB**

A decisão recorrida:

- **manteve integralmente esse fundamento jurídico.**
- limitando-se a analisar, com maior precisão, a correta classificação de determinadas receitas à luz das provas constantes dos autos.

A alegação de nulidade sustenta-se, essencialmente, no fato de a decisão ter procedido à **segregação das receitas** de cessão de uso de software e dos serviços de instalação, configuração e manutenção.

Todavia, tal procedimento não configura inovação, mas **regular exercício da atividade julgadora**, consistente na adequada subsunção dos fatos à norma jurídica, ressaltando

aqui, que o fez em atenção às 57 menções em relação à necessidade de segregação trazidas na impugnação.

E a explicação acerca da não segregação no lançamento fora claramente destacada pela autoridade fiscal na resposta da diligência solicitada pelo julgador de piso.

Assim, importa ainda transcrever o voto condutor do acórdão recorrido que traz com clareza as razões para o não acatamento dos argumentos de nulidade ou preterição do direito de defesa:

A impugnante alega a nulidade do lançamento, sob a justificativa de que houve vícios no procedimento de fiscalização, na medida em que a ocorrência do fato gerador e o cumprimento das obrigações pela atuada não foram analisados com base na legislação aplicável, mas sim com base em interpretação de julgamento realizado pelo STF em matéria absolutamente distinta (Guerra Fiscal entre Municípios e Estados, na exigência de ICMS ou ISS na atividade licenciamento ou cessão de direito de uso de softwares).

O art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, prescreve o seguinte sobre a nulidade dos atos:

*Art. 59. São nulos:*

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
- II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

A norma processual administrativa prevê que o ato deve ser anulado quando for lavrado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa. No presente caso, o Auto de Infração foi lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB, de modo que não há que se falar em incompetência do agente responsável pela sua lavratura.

O Relatório Fiscal deixa claro que o lançamento teve por objeto as contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais, previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

O item 91 do Relatório Fiscal esclarece que o lançamento se deu em virtude de ter a empresa informado um “ajuste de CPRB” a maior no campo compensação das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP do período de 01/2018 a 07/2018, bem como por ter informado, no e-social, um percentual de desoneração maior do que o devido nos meses de 08/2018 a 13/2018. Com isso, o valor da contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remuneração de empregados e contribuintes individuais declarado e recolhido foi menor do que o devido.

Os itens 87 a 90 demonstram que a empresa, ao efetuar o cálculo da proporcionalidade, considerou como receita desonerada a receita proveniente da atividade de “Comércio Mercado Interno - Cessão de Uso de Software, Instalação, Configuração e Manutenção de programas de computador”. As tabelas que constam do Relatório Fiscal detalham o cálculo da

proporcionalidade efetuado pela empresa, bem como o cálculo considerado correto pela fiscalização, evidenciando que a diferenciação entre ambos os cálculos residiu na classificação das mencionadas receitas de “comércio mercado interno”, consideradas como desoneradas pela empresa e como não desoneradas pela Fiscalização.

O detalhamento mensal da apuração do excesso de desoneração, resultado da diferença entre os percentuais de desoneração adotados pela empresa e aqueles entendidos como corretos pela Fiscalização, encontra-se discriminado nos itens 82 e 89 do Relatório Fiscal.

O item 104 demonstra que os valores lançados foram encontrados da seguinte forma: inicialmente, apurou-se o valor das contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais declarada nas GFIP (01 a 07/2018) e no e-social (08 a 12/2018), mediante a aplicação da alíquota de vinte por cento. E

m seguida, houve a aplicação dos percentuais de excesso de desoneração sobre as contribuições patronais calculadas.

Tome-se por exemplo a competência 13/2018. O percentual de desoneração utilizado pela empresa nesta competência foi de 77,40%, enquanto a Fiscalização considerou que este percentual deveria ser de 55,13%. Logo, houve um excesso de desoneração de 22,27% (77,4% - 55,13%). O valor lançado nesta competência, portanto, corresponde a 22,27% da contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remuneração de empregados e contribuintes individuais declarada no e-social.

Observa-se, assim, que o Auto de Infração se reveste de todas as formalidades legais previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e atende ao disposto no art. 142 do CTN. A análise das peças que o integram permite ao contribuinte compreender quais os motivos que levaram a fiscalização a efetuar o lançamento de ofício. A motivação fática está expressa e é precisa – divergência no cálculo do percentual de desoneração. A fundamentação jurídica também consta do Auto de Infração.

Percebe-se deste modo que, ao ler o Auto de Infração, o contribuinte encontra elementos suficientes para compreender o raciocínio levado a cabo pela fiscalização, bem como para identificar os dispositivos legais nos quais ela fundamentou o seu posicionamento, de modo que não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, nem em ausência de motivação do ato administrativo. O contribuinte pode até não concordar com os procedimentos adotados ou com a interpretação feita pela Fiscalização, mas dispõe de elementos suficientes para entender o raciocínio subjacente à apuração. Tanto assim, que pôde apresentar impugnação rechaçando de modo detalhado todos os aspectos do lançamento.

Logo, resta claro não ter ocorrido, no presente caso, preterição ao direito de defesa do impugnante, que foi exercido de forma ampla.

Não houve, portanto, alteração do voto condutor do acórdão em relação ao lançamento, que permaneceu inalterada do início ao fim da controvérsia. Assim, não observo causa a reconhecer eventual cerceamento de defesa, afastando também esta preliminar.

Do mérito

Na análise de mérito o contribuinte traz à baila os seguintes argumentos

- a) Discussão acerca da inclusão das receitas de comercialização de cessão de direitos de uso de software na base desonerada. (cerne do lançamento)
  - b) Reitera no mérito a necessidade de aplicação dos julgados do STF na discussão da matéria previdenciária
  - c) Invoca a análise do caso à luz da solução de Consulta nº 36/2023
  - d) Repisa os termos acerca da impossibilidade de incidência cumulada de multa e juros, discorrendo também sobre o caráter confiscatório da multa aplicada
  - e) Subsidiariamente, demanda que, sendo reduzida a base de cálculo da CPRB (para lançamento de contribuição patronal) o aproveitamento dos valores recolhidos à maior naquela modalidade para abatimento do crédito lançado.
- Traz em anexo listagem de PER referentes aos tributos (fls 1617 a 1633):

Pois bem!

Em análise da documentação acostada em sede de impugnação, observa-se que o contribuinte faz a juntada e menciona processos para restituição (anexo com a listagem de PER e a citação de um processo, em tramitação perante a Receita Federal do Brasil.

Importa destacar que os documentos (capa dos PERDCOMP – sem a numeração dos processos aos quais os despachos decisórios se vinculam) permitem apurar apenas a tipologia (Contribuição Previdenciária Indevida ou a maior). Considerando o posicionamento deste relator em casos análogos, dado tratar-se a CPRB de contribuição previdenciária substitutiva, de sorte que entendo cabível que seu excedente recolhido (dada a desconsideração parcial da desoneração inicialmente declarada pela recorrente, o que gera um crédito nos DARF recolhidos pelo contribuinte).

Assim, cabe, para uma escorreita manifestação em relação aos pedidos trazidos, a fim de promover uma solução à lide, conforme mencionado no voto condutor do acórdão recorrido, importa agregar uma série de informações, a seguir listadas.

- a) Listagem de Pedidos Eletrônicos de Restituição de CPRB, número de processo, com valor do pedido e sua conexão aos valores residuais, inclusive os apontados a partir do acórdão recorrido (que alterou o valor percentual de desoneração do 13º salário)

- b) Existência de DCOMP \_ Declarações de Compensação apresentadas (observar anteriores ao Despacho Decisório e existência de DCOMP Retardatárias)
- c) Situação destes processos (ciclo de vida) , fase de contencioso e decisões proferidas.
- d) O recorrente apresentou retificação das declarações para demonstrar o crédito pleiteado ou possui decisão judicial que o isenta desta obrigação? Em caso negativo, a não retificação de declarações impactou na decisão proferida pela autoridade tributária?

Destarte, proponho a conversão do processo em diligência, para que a unidade da Receita Federal do Brasil se manifeste, em informação fiscal, de maneira conclusiva, sobre os itens acima apresentados.

Após, dê-se ciência ao sujeito passivo para, se assim o desejar, apresentar manifestação complementar no prazo legal.

Depois retornem os autos para julgamento por este colegiado.

É como voto

*Assinado Digitalmente*

**Marcus Gaudenzi de Faria**