

DECISÃO N.º: **372/2011**

PAT N.º: **348/10-1ª URT- Protocolo nº 156541/2010-1**

AUTO DE INFR. N.º: **201/10, de 03-08-2010.**

AUTUADA: **ESTRELÃO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.**  
ENDEREÇO: **Av. Miguel Castro, 2184, Nazaré - Natal- RN.**

DENÚNCIAS: **Falta de escrituração de documentos fiscais de aquisição de mercadorias em livro próprio, conforme demonstrativos em anexo.**  
**Falta de escrituração de documentos fiscais no livro de registro de entrada de mercadorias adquiridas para incorporação ao ativo fixo e/ou consumo, conforme demonstrativo em anexo.**

PENALIDADE: **Art. 340, inciso III, alínea “f” do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97.**

**EMENTA: ICMS. FALTA DE REGISTRO DE DOCUMENTOS FISCAIS EM LIVRO PRÓPRIO.**

- 1- Resta a obrigatoriedade de registrar os documentos fiscais por ocasião da aquisição de mercadorias em pleno exercício das atividades comerciais. Inteligência do art. 150, inciso XIII, c/c 609 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº



- 13.640/97. Os documentos fiscais efetivamente deixaram de ser registrados no livro competente, consoante se verifica das 33 a 51 dos autos.
- 2- Argumento suscitado pela empresa acatado. A empresa adquiriu software específico para atender às suas necessidades. Incidência do tributo municipal - ISS, e não estadual - ICMS. Entendimento pacificado nos tribunais superiores - STJ e STF. Cabe ICMS nos casos em que os softwares são produzidos em larga escala e de maneira uniforme, momento em que assumem a condição de mercadorias. Denúncia parcialmente procedente.
- 3- *Auto de Infração Procedente em parte.*

## 1. DO RELATÓRIO

Versa o presente Auto de Infração em epígrafe da denúncia formulada pelo agente do fisco contra a empresa devidamente qualificada nos autos, razão pela qual foi autuada em virtude de ter deixado de escriturar diversas notas fiscais de aquisição de mercadorias em livro próprio, destinadas à comercialização, bem como ao ativo fixo e/ou consumo, conforme demonstrativos de fls. 11 a 13, infringindo assim o disposto nos art. 150, inciso XIII, c/c o art. 609, todos do Regulamento do ICMS (RN) aprovado pelo Decreto n° 13.640/97.

Ainda em concordância com a denúncia por ora oferecida, o fato acima descrito foi passível de aplicação da proposta de penalidade prevista no art. 340, inciso III, alínea "f" do diploma legal supracitado (RICMS, aprovado pelo Decreto n° 13.640/97), no valor de **R\$ 8.307,24(oito mil, trezentos e sete reais e vinte e quatro centavos)**, sem prejuízo da cobrança do imposto devido no valor de **R\$ 3.323,10(três mil, trezentos e vinte e três reais e dez centavos)**, perfazendo o crédito tributário o



total de **R\$ 11.630,34**(onze mil, seiscientos e trinta reais e trinta e quatro centavos), exigido da atuada no decurso da inicial.

### 1.2- DA IMPUGNAÇÃO

Insurgindo-se contra a denúncia apresentada no prazo regulamentar, vem a atuada, representada pelo seu procurador munido de instrumento de mandato, fls. 67, aduzir os seguintes argumentos:

No que tange à primeira ocorrência, aduz que efetuou a emissão das notas fiscais correspondentes aos produtos comercializados e implementou, no prazo legal, o pagamento do imposto devido.

Que as notas fiscais mencionadas pelo atuante se encontram totalmente escrituradas, conforme se depreende das cópias em anexo.

Que a suposta ausência da documentação exigida pelo fisco facilmente poderia ser sanada com o envio posterior, fato este que prestigia o princípio da verdade material.

Alega que o fisco não poderia exigir o imposto incidente sobre a totalidade do valor do da licença para uso de software personalizado adquirido pela empresa para organizar seu sistema operacional, motivo este que a levou a solicitar um software personalizado para realização de suas tarefas.

Que o objeto de transação comercial de aquisição de licença não incide o ICMS, vez que constitui uma elaboração intelectual de um programa que possibilita a utilização de um equipamento.

Entende que se trata de um programa específico para um cliente, razão pela qual não se poderia nem de longe cogitar a incidência do imposto estadual, mas sim do tributo municipal por se tratar de prestação de serviço.



Transcreve nos autos posicionamentos jurisprudenciais dos tribunais superiores e dos tribunais estaduais sobre a questão em voga para fundamentar a sua tese.

Por fim, requer a improcedência do auto de infração contra si lavrado.

### **1.3 - DA CONTESTAÇÃO**

Na peça impugnatória, a atuante aduz, sinteticamente, o que abaixo se segue:

Que a empresa efetivamente não escriturou as notas fiscais arroladas no demonstrativo de débito, consoante se pode verificar das cópias das páginas do livro de registro de entrada de mercadorias acostadas aos autos.

Que em relação ao imposto incidente sobre o sistema operacional adquirido pela empresa, o atuante alega que a legislação estadual preceitua a incidência do tributo estadual sobre a entrada de mercadorias no estabelecimento das empresas destinadas ao consumo ou ativo permanente, nos moldes do art. 1º, inciso IV do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97.

Assevera que o programa de computador apresenta duplo aspecto: imaterial e material.

Que quando um programa é finalizado, ou seja, incorporado ao disco óptico, este se torna um produto negociável e assume o status de mercadoria, consoante o software em questão.

Por fim, requer a manutenção do auto de infração em todos os seus termos.

É o que se cumpre relatar.

### **2 - DOS ANTECEDENTES**



Consta dos autos, fls. 55, que a empresa atuada não é reincidente na prática do ilícito fiscal apontado.

### **3- DA DECISÃO**

Notícia o lançamento tributário de ofício que a empresa acima qualificada nos autos fora atuada pelo fisco estadual por haver deixado de escriturar os documentos fiscais de aquisição de mercadorias em livro próprio, consoante se pode verificar dos autos processuais.

**Denúncias 01 e 02- Falta de escrituração de notas fiscais no livro de entrada de mercadorias adquiridas para comercialização, bem como destinadas ao ativo fixo e/ou consumo.**

Analisando a questão meritória, verifica-se que a empresa efetivamente não escriturou os documentos fiscais arrolados pelo fisco na peça defensoria, consoante se pode verificar das cópias do livro de registro de entrada de mercadorias acostadas aos autos às fls. 33 a 51.

Assim, efetivamente, entendo que o procedimento adotado pelo agente tributário foi oportuno e correto. O auto de infração foi instruído com todos os elementos capazes de determinar o responsável pela infração verificada, conforme se depreende dos autos processuais. A obrigatoriedade da escrituração dos documentos e livros fiscais é obrigação de todo e qualquer contribuinte, vez que obedece ao comando do Art. 150, inciso XIII, c/c o art. 609 do diploma legal em epígrafe. O seu descumprimento enseja o implemento de ação fiscal promovida pela Fazenda estadual, com vistas a averiguar se de fato o contribuinte deixou de cumprir alguma obrigação tributária principal ou acessória exigida pela legislação. Ora, ao se verificar que o contribuinte está em falta com alguma de suas obrigações tributárias, cabe ao fisco proceder à lavratura do Auto de Infração, no sentido de instar o contribuinte a cumpri-las, instaurando-se, portanto, a querela administrativa em caso de sua negativa. Em tese foi o que de fato ocorreu.



A obrigação acessória de escriturar livros e documentos fiscais contendo informações do contribuinte prescreve uma **obrigação de fazer** dirigida ao fisco. É regra-matriz de incidência de obrigação acessória que, no entender de Ângela Maria da Motta Pacheco, em sua obra *Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 223-9, “**norma matriz de incidência administrativa tributária- qual seja, norma primária que estabelece um vínculo entre a administração fazendária e o contribuinte, tendo como prestação um fazer ou omitir- importante observar que o descumprimento de cada uma possibilita a incidência de uma norma sancionadora**”

Nesse compassar, vejamos o que preceitua o Prof. Paulo de Barros Carvalho a respeito da estrutura lógica da regra sancionatória tributária, expressa em sua obra *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1999, p. 465 e 466:

**“O antecedente da regra sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no conseqüente da regra-matriz de incidência. É a não prestação do objeto da relação jurídica. Essa conduta é tida como antijurídica, por transgredir o mandamento prescrito, e recebe um nome de ilícito ou infração tributária. Atrelada ao antecedente ou suposto da norma sancionadora está a relação deontica, vinculando, abstratamente, o autor da conduta ilícita ao titular do direito violado. No caso das penalidades pecuniárias ou multas fiscais, o liame também é de natureza obrigacional, uma vez que tem substrato econômico, denomina-se relação jurídica sancionatória e o pagamento da quantia estabelecida é promovida a título de sanção.”**

Dessa forma, compulsando o RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, vislumbra-se que, face ao descumprimento da obrigação acessória



supramencionada, subsiste a imposição da sanção prevista no art. 340, inciso III, alínea "f" pela inobservância por parte do contribuinte de escriturar os documentos fiscais de aquisição de mercadorias relacionados no demonstrativo de fls. 31 e 32.

Por outro lado, entretanto, a autuada aduz em sua peça de defesa que adquiriu um software personalizado, através da nota fiscal de nº 0977, com o intuito de organizar seu sistema operacional, motivo este que a levou solicitar à empresa produtora um programa específico para tal.

Assevera ainda que não incide o tributo estadual sobre a licença para uso de software personalizado, consoante demonstra através de transcrições de arestos jurisprudenciais dos tribunais superiores nesse sentido.

Examinando o argumento acima suscitado pela empresa autuada, entendo que de fato merece acolhimento por parte deste órgão singular.

Efetivamente, o que se verifica nos autos é que a autuada adquiriu da empresa PC Sistemas Ltda, sediada no Estado de Minas Gerais, um programa de informática (Licença de operacionalização de software para usuário) destinado a organizar o seu sistema operacional, razão pela qual fez a encomenda de um programa específico e personalizado para o seu uso exclusivo.

Na atual legislação de regência do software, Lei nº. 9.609/98, no artigo 1º, verifica-se que o software consiste numa elaboração intelectual de um programa que possibilita a utilização de um equipamento (no caso o hardware), consistente em um sistema de rotinas e funções que permite disseminar ideias através de um suporte físico (disquete ou CD-ROM).

Pois bem, como o software é um trabalho intelectual, sua proteção jurídica ocorrerá na forma da Lei nº. 9.610/98, que trata dos direitos autorais (art. 7º., XII), conforme remissão do artigo 2º da Lei 9.609/98, pois o software nada mais é que um bem imaterial.

Assim como qualquer obra intelectual, é necessário que o software seja exteriorizado num meio físico, também chamado de mídia eletrônica, por



exemplo um disquete ou um CD-ROM, sendo que a gravação da obra intelectual envolve uma gama de direitos que são cedidos a terceiros para comercialização, ou vendidos diretamente ao consumidor final. Não é demais destacarmos que a Internet está sendo utilizada constantemente pela sociedade, de modo que alguns softwares podem ser adquiridos através da rede, sem necessidade de mídia eletrônica.

Os tribunais pátrios vêm fazendo uma distinção entre o software de prateleira e o software de encomenda.

Entendem os tribunais brasileiros que o software rotulado de prateleira é licenciado a terceiros para venda. Já o feito sob encomenda, como o próprio nome indica, é específico para o encomendante, com características e objetivos próprios. Em outras palavras, o primeiro é genérico, gravado em larga escala e vendido nas lojas. O segundo, é específico para determinada pessoa.

Em relação à segunda espécie (software de encomenda), seria tranquila a tributação pelo ISS, pois é formalizado um contrato de prestação de serviço para desenvolver o programa exclusivo.

Já em relação à primeira, entendem os tribunais que o software de prateleira deve ser onerado pelo ICMS, na medida em que constitui mercadoria colocada à venda nas lojas.

Assim se manifestou o Superior Tribunal de Justiça nesse sentido, conforme se depreende do aresto abaixo colacionado:

**"MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO TRIBUTÁRIO. SOFTWARE. PROGRAMAS DE COMPUTADOR . TRIBUTAÇÃO PELO ISS OU PELO ICMS. ATIVIDADE INTELLECTUAL OU MERCADORIA. DISTINÇÃO. INVIABILIDADE NA VIA ESTREITA DO MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO.**

Os programas de computação, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, de livre comercialização no mercado, passíveis de incidência do ICMS. Já os programas elaborados especialmente para certo usuário, exprimem verdadeira prestação de serviços, sujeita ao ISS.



Cumpra distinguir as situações, para efeito de tributação, aferindo-se a atividade da empresa. Não, porém, através de mandado de segurança, ainda mais de caráter preventivo, obstando qualquer autuação futura." (RMS nº. 5.934-RJ, Rel. Min. Hélio Mosimann, 2ª. Turma, DJ 01.04.96).

**" TRIBUTÁRIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CIRCULAÇÃO.**

1. Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computador são realizadas mediante a outorga de contratos de cessão ou licença de uso de determinado "software" fornecido pelo autor ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24, da Lista de Serviços, anexo ao DL 406/68).

2 – Se, porém, tais programas de computação são feitos em larga escala e de maneira uniforme, isto é, não se destinando ao atendimento de determinadas necessidades do usuário a que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer um do povo, passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação etc), sujeitando-se, portanto, ao ICMS.

3 – Definido no acórdão de segundo grau que os programas de computação explorados pelas empresas recorrentes são uniformes, a exemplo do "Word 6, Windows", etc, e colocados à disposição do mercado, pelo que podem ser adquiridos por qualquer pessoa, não é possível, em sede de mandado de segurança, a rediscussão dessa temática, por ter sido ela assentada com base no exame das provas discutidas nos autos.

4 – Recurso especial improvido. Confirmação do acórdão hostilizado para reconhecer, no caso, a legitimidade da cobrança do ICMS." (REsp nº 123.022/RS, Rel. Min. José Delgado, 1ª. Turma, j. 14.08.97).

Dessa forma, resta evidenciado que o argumento esposado pela defendente apresenta-se plausível e pertinente, vez que encontra fundamento já



pacificado nos tribunais superiores, inclusive na Corte Constitucional como devidamente expresso pela empresa em sua peça de defesa.

Nesse sentido, entendo que o documento fiscal de nº 877, fls. 33, deve ser excluído do demonstrativo de débito, tendo em vista se tratar de aquisição de software específico, feito sob encomenda, como o objetivo de atender às necessidades específicas da empresa autuada, caracterizando assim o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS.

Dessa forma, após o exame de todo o conteúdo processual, entendo ser necessário promover as modificações devidas no lançamento de ofício, de modo a se adequar à realidade dos autos. Nesse sentido, por força do art. 53, inciso III do RPPAT, aprovado pelo Decreto nº 13.796/98, faço as alterações pertinentes no lançamento, que passa, a partir de então, a ter a seguinte configuração:

#### **RESUMO TRIBUTÁRIO**

##### Ocorrência 01

**ICMS Devido: R\$ 1.238,71**

**Multa Devida: R\$ 3.840,25**

**Multa Exonerada: R\$ 0,00**

##### Ocorrência 02

**ICMS Devido: R\$ 0,00**

**Multa Devida: R\$ 0,00**

**Total Devido: R\$ 0,00**

**ICMS Exonerado: R\$ 2.084,39**

**Multa Exonerada: R\$ 4.467,00**



**Total Exonerado: R\$ 6.551,39**

*Demonstrativo de Débito Geral*

**ICMS Devido: R\$ 1.238,71**

**Multa Devida: R\$ 3.840,25**

**Total Devido: R\$ 5.078,96**

**ICMS Exonerado: R\$ 2.084,39**

**Multa Exonerada: R\$ 4.467,00**

**Total Exonerado: R\$ 6.551,39**

Pelo exposto, e levando-se em consideração que as razões de defesa da litigante revelaram-se eficazes para invalidar parte do lançamento tributário de ofício;

***JULGO PROCEDENTE EM PARTE*** o Auto de Infração de fls. 01, para impor à autuada as penas de multa previstas no **art. 340, inciso III, alínea “F”** do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, cujo valor monta a **R\$ 3.840,25 (três mil, oitocentos e quarenta reais e vinte e cinco centavos)**, sem prejuízo da cobrança do tributo devido no valor de **R\$ 1.238,71 (hum mil, duzentos e trinta e oito reais e setenta e um centavos)**, totalizando o crédito tributário o montante de **R\$ 5.078,96 (cinco mil, setenta e oito reais e noventa e seis centavos)**.

Recorro desta decisão ao Egrégio Conselho de Recursos Fiscais, tendo em vista que os valores exonerados são superiores a R\$ 1.200,00 (hum mil e duzentos reais), consoante dispõe art. 114 do RPPAT, aprovado pelo Decreto nº 13.796/98.

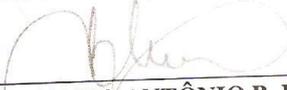
Remeta-se o presente processo à 1ª URT para dar cumprimento a esta decisão e adotar as demais providências regulamentares.



vanta ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE  
SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTAÇÃO  
COORD. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS (COJUP)

---

COJUP - Natal(RN), 13 de dezembro de 2011.

---

**FERNANDO ANTÔNIO B. DE MEDEIROS**  
Aud. Fiscal Julgador – AFTE – 5 – mat. 154.361-0