

Acórdão: 17.620/06/1^a Rito: Ordinário
Agravo/Impug.: 40.030117758-25, 40.010116863-32
Agravante/Impug: Nokia do Brasil Ltda.
Proc. S. Passivo: Cristiano Frederico Ruschmann/Outros
PTA/AI: 01.000151039-41
Inscr. Estadual: 186.112293-0022
Origem: DF/Contagem

EMENTA

RECURSO DE AGRAVO – PERÍCIA – Desnecessária a perícia requerida, vez que os elementos constantes dos autos são suficientes para o deslinde da questão. Recurso de Agravo não provido. Decisão pelo voto de qualidade.

BASE DE CÁLCULO – UTILIZAÇÃO A MENOR – Constatou-se a venda de equipamentos destinados à implantação da rede PCS (Sistema de Comunicação Pessoal Sem Fio) de tecnologia GSM, sem inclusão na base de cálculo do ICMS das parcelas relativas aos software, bem como dos serviços de gerenciamento e acompanhamento para implantação dos equipamentos. Do exame do “Contrato” acostado aos autos extrai-se que a “Contratada”, ora Autuada, forneceria os equipamentos já instalados e com os respectivos software. Legítimas, portanto, as exigências de ICMS e MR, haja vista que nos termos do art. 43, inciso VII do RICMS/02, a base de cálculo do ICMS, no caso de fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, engloba o valor da mercadoria e os serviços prestados.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS em face de não inclusão na base de cálculo do imposto, quando do faturamento dos equipamentos vinculados ao Contrato n.º PCS/SUP/001-2001 (durante o exercício de 2003), das parcelas intituladas pela Autuada como prestação de serviço de: Licença de uso de software BSS/NSS, Serviço de gerenciamento/acompanhamento, Software para Controlador de Estação Rádio-Base, SRRI SW/ SRRO1S1, HLRI SW/ HLRSW, MSC1 SW/ MSCSW, TC HE SW/MP Instalação-licença de uso de software e FBSC- software BSC.

Lavrado em 26/09/05 – AI exigindo ICMS e MR, após recomposição da conta gráfica de fls. 18.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 596/612.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco se manifesta às fls. 670/676, refutando as alegações da Impugnante.

O pedido de prova pericial formulado pela Impugnante é indeferido pela Auditoria Fiscal, conforme despacho de fls. 684 e 685.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente, Recurso de Agravo de fls. 687/692.

A Auditoria Fiscal mantém a decisão anterior, ficando, por conseguinte, retido nos autos o Recurso de Agravo.

O Fisco novamente manifesta às fls. 697, ratificando posicionamento já externado.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 698/708, opina, em preliminar, pelo não provimento do Recurso de Agravo. No mérito, pela procedência do Lançamento.

DECISÃO

“DA PRELIMINAR

Quanto ao Recurso de Agravo retido nos autos

Pleiteia a Impugnante a realização de prova pericial, para tanto formulou 04 (quatro) quesitos às fls. 610/611, relacionados às funções e especificações dos softwares (cujos valores integram a base de cálculo do ICMS ora exigido).

No entanto, a perícia requerida é desnecessária, vez que os elementos constantes dos autos são suficientes para o deslinde da questão, conforme deixou claro a Auditoria Fiscal no parecer de fls. 704 e 705 (a seguir reproduzido, em parte).

“Trata-se o presente caso de alienação de equipamentos acompanhados dos respectivos softwares, inerentes ao funcionamento dos mesmos, exatamente conforme abarcado na Consulta de Contribuintes n.º 035/2003 (fls. 680/683), publicada no “Minas Gerais” de 28/02/03. Muito embora a citada Consulta de Contribuintes tenha sido formulada por outro contribuinte, o entendimento acerca da matéria deve ser considerado para análise do presente PTA.

Verifica-se que, em momento algum, a Contribuinte nega o fato de os softwares serem inerentes ao funcionamento dos equipamentos, conforme colocado na referida Consulta, mas, **muito pelo contrário**, afirma categoricamente que “se trata de softwares **personalizados, específicos ou customizados** às necessidades de cada um dos clientes (no caso, a TNL PCS SA/Telemar)” (grifos nossos).

Nesse sentido e ainda com base em toda a documentação constante nos autos, mais especificamente o Contrato n.º PCS/SUP/001-2001, revela-se desnecessário para a elucidação da questão o pedido de prova pericial. Não se discute a função dos softwares desenvolvidos pela Impugnante e o modo de operação (**quesito I**), as funções específicas dos softwares fornecidos pela Impugnante à TNL PCS S.A/Telemar (**quesito II**) ou ainda se são produzidos em série/escala industrial como “softwares

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

standart/padrão” ou “softwares de prateleira”, se são personalizados e sempre adaptados às necessidades e requisitos internos de cada um dos clientes individualmente considerados, como “softwares customizados” ou “softwares personalizados” (**quesitos IIIA e IIIB**).

Discute-se **sim** se os referidos softwares são inerentes ao funcionamento dos equipamentos fornecidos pela Contribuinte, discussão essa que **independe** da função específica exercida pelos mesmos, modo de operação, etc., conforme colocado acima.”

Assim sendo, o requerimento de prova pericial foi corretamente indeferido, com fundamento no artigo 116, inciso I, da CLTA/MG.

DO MÉRITO

Exige-se no presente Auto de Infração ICMS e MR, decorrente da não inclusão na base de cálculo do imposto quando do faturamento dos equipamentos destinados à implantação da Rede PCS (Sistema de Comunicação Pessoal Sem Fio), de tecnologia GSM, na prestadora SMP, Banda D (durante o exercício de 2003), das parcelas intituladas pela Autuada como prestação de serviço de: Licença de uso de software BSS/NSS, Serviço de gerenciamento/acompanhamento, Software para Controlador de Estação Rádio-Base, SRRI SW/ SRRO1S1, HLRI SW/ HLRSW, MSC1 SW/ MSCSW, TC HE SW/MP Instalação-licença de uso de software e FBSC- software BSC.

O Fisco anexou aos autos as Planilhas de fls. 08/12, cujas 08 (oito) primeiras colunas apontam os documentos fiscais (**NFs de Serviços**) e valores que compuseram a base de cálculo do ICMS ora em discussão, bem como a alíquota aplicada e o tributo exigido. Nas demais colunas estão retratadas **as notas fiscais concernentes aos equipamentos** nos quais foram utilizados os softwares e prestados os serviços de gerenciamento/acompanhamento (ora tributados).

Insta destacar que, a vinculação entre as notas fiscais de serviços e notas fiscais de faturamento dos equipamentos é evidenciada principalmente pelo n.º do “SITE”.

No “Relatório da Verificação Fiscal” de fls. 13/17 o Fisco tece alguns esclarecimentos que são relevantes para o deslinde da questão, razão pela qual se faz necessário mencioná-los.

1 – O Contribuinte tem como atividade neste Estado a instalação e montagem de equipamentos de telecomunicações para posterior venda à Concessionária de Telecomunicação.

2 - “Site” é o local onde são instalados/montados os equipamentos da rede de telecomunicação denominada Estação de Rádio Base (ERB).

3 – O presente trabalho teve como de partida o exame do “Contrato n.º PCS/SUP/001-2001”, firmado entre a TNL PCS S.A (Contratante) e Nokia do Brasil Ltda. (Contratada), em especial as suas “Cláusulas Primeira, Terceira, Quarta, Sexta e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nona” e o “Instrumento Particular de Assunção de Obrigações Recíprocas” (que também integra o citado contrato).

4 – O recolhimento a menor do ICMS pela Autuada deu-se em virtude da inobservância do disposto no art. 43, inciso VII do RICMS/02.

Constam também dos autos os seguintes Anexos: **Anexo I** (cópias das “Notas Fiscais de Serviço” e das “Notas Fiscais de Faturamento dos Sites” - fls. 26/452), **Anexo II** (Relatório de 2003: Sites x Notas Fiscais emitidas por Sites - fls. 453/537), **Anexo III** (cópia do Regime Especial 16.00059895-54 - fls. 538/541) e **Anexo IV** (cópia parcial do Contrato n° PCS/SUP/001-2001 – fls. 542/578).

Em sua peça de defesa, após tecer algumas considerações sobre o trabalho fiscal, esclarece a Impugnante que os serviços relativos a programas de computador softwares e respectivas licenças de cessão de direito de uso representa aproximadamente 97% do valor autuado, sendo que os 3% restantes referem-se a gerenciamento e acompanhamento de projeto e de obra. Adverte que a tributação dos serviços em discussão não é de competência do Estado, sim dos Municípios. Cita alguns “Anexos” do Contrato PCS/SUP/001-2001 e documentos para esclarecer detalhes acerca da materialidade das prestações objeto da autuação. Enfatiza que os tribunais superiores brasileiros já pacificaram entendimento no sentido da incidência apenas do ISS sobre os programas de computador/softwares. Alerta que seus softwares são denominados “software de prateleira” não se encaixando no tipo excepcional de “software produtos”, restando afastada, portanto, a incidência do ICMS. Apenas para argumentar, observa que se os softwares forem tributados pelo ICMS, há que se respeitar as disposições contidas no art. 43, inciso XV do RICMS/02.

Pelos argumentos retro mencionados constantes da Impugnação apresentada, verifica-se que o cerne da questão consiste no seguinte: as atividades mencionadas estão sujeitas ao imposto de competência estadual - ICMS como pretende o Fisco, ou estão sujeitos ao imposto de competência municipal - ISS, como pretende a Impugnante.

Para elucidar a questão, torna-se importante transcrever partes do Contrato PCS/SUP/001-2001 (anexado às fls. 543/578).

“Cláusula Primeira – Do Objeto

1.1 - O presente Contrato tem por objeto o fornecimento, em regime de “turn key”, de uma Rede de Serviço PCS – Sistema de Comunicação Pessoal Sem Fio, baseada na tecnologia GSM (Global System for Mobile Communication), a ser implantada em estados integrantes da Região 1 do SMP – Serviço Móvel Pessoal, doravante denominada “Sistema”.

1.1.1 – **O objeto ora contratado inclui todos os serviços e equipamentos** necessários ao funcionamento do Sistema, em consonância com o Anexo 0 (“Escopo do Fornecimento”), no que se refere a hardware, software, aquisição de sites, obras civis de infra-estrutura, documentação técnica, serviços de instalação, testes,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

configuração/carga da base de dados, sobressalentes, acessórios, consumíveis, materiais de instalação, frete, seguro, embalagem, suporte, assistência técnica, integração com sistemas existentes, operação assistida, treinamento, entre outros.” (gn)

“Cláusula Terceira – Do Valor

3.1 – O preço total estimado do objeto deste Contrato, **incluindo todos os equipamentos, materiais, softwares e serviços descritos no subitem 1.1**, é de R\$ 1.409.902.131,00 (um bilhão, quatrocentos e nove milhões, novecentos e dois mil e cento e trinta e um reais) e foi composto conforme Planilha que integra o Anexo [2] deste Contrato.” (gn)

“ANEXO A

DESCRIÇÃO DO ESCOPO DO FORNECIMENTO

I – Equipamentos

(a) Estações Rádio Base – **BTS (compreendendo Software e Hardware** das BTS, incluindo sistema irradiante transceptores e bastidores);

(b) Centrais de comutação móveis – **MSC (compreendendo Software e Hardware** das MSC e as unidades de Home Location Register – **HLR**);

(c) Controladores de Estações Rádio Base – **BSC (compreendendo Hardware e Software** das **BSCs**);

(d) Sistemas de suporte e operação e manutenção (Gerência de rede, **compreendendo Hardware e Software de gerenciamento dos elementos de rede**);

(e) Plataforma de transmissão de dados (**compreendendo Hardware e Software** dos sistemas para transmissão de dados);

(f) Equipamentos de transmissão (**compreendendo Hardware e Software** dos equipamentos de transmissão rádio e multiplex (short links) necessários a interligação das BTSs ao primeiro nó da transmissão, para interligação às **BSCs**);

(g) Plataformas especiais (compreendendo o fornecimento das plataformas completas de: rede inteligente, voice mail, short messaging, WAP e Pré-pago;

(...)

III – Serviços de projeto, engenharia e implantação (compreendendo todos os serviços de planejamento celular, otimização de redes, gerenciamento de obras, projetos de engenharia, acompanhamento de implantação, ativação e testes);

(...)

V – Outros relevantes.” (gn)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Extraí-se do contrato supra que, efetivamente trata-se de um “Contrato-Pacote”, como bem alertou o Fisco, haja vista que os equipamentos são fornecidos já montados/instalados e compreendem não só o hardware, mas também o software e outros serviços necessários a sua montagem. Em algumas notas fiscais de venda, no campo “Natureza da Operação” encontra-se consignada a expressão – Venda de produção do estabelecimento – **Pacotes**. Ex.: fls. 36 e 40, dentre outras.

Ademais, o fornecimento dos equipamentos é em regime “Turn-Key” (chave-em-mãos), ou seja, operação comercial em que o vendedor se obriga a montar e instalar máquinas e equipamentos, **entregando-os em condições de pleno funcionamento**.

Não procedem, por conseguinte, as razões trazidas na peça defensiva, vez que não se trata de um contrato de fornecimento de software (isoladamente), mas sim fornecimento de equipamentos acompanhados dos respectivos softwares (inerentes ao funcionamento dos mesmos), bem como dos serviços necessários à sua montagem e instalação.

Aliás, sem os mencionados softwares e serviços de gerenciamento/acompanhamento, os equipamentos fornecidos não funcionariam, fato que descaracterizaria, de plano, o regime “Turn-Key” especificado no referido contrato.

Os documentos acostados aos autos pela Autuada (Anexos 18 e 21 do Contrato n.º PCS/SUP/001-2001 e Ata da Reunião Nokia/ AIM de 06/06/02 – fls. 631/647), apenas detalham os termos e condições de licença de software e, ainda especificam a forma de acompanhamento do projeto e de obra ao longo de toda a execução do contrato, não trazem, por conseguinte, qualquer elemento novo que sustente suas razões de defesa.

De igual modo, os Pedidos de Compra e Notas Fiscais juntadas às fls. 648/667, apenas retratam os procedimentos seguidos pela Contratada e Contratante para o fornecimento dos serviços (software e serviços de gerenciamento/acompanhamento) relacionados aos equipamentos objeto do Contrato n.º PCS/SUP/001-2001, nada mais.

Oportuno repetir que, as Planilhas de fls. 08 a 12, demonstram com detalhes a vinculação entre as notas fiscais de serviços e as notas fiscais relativas ao faturamento dos sites (equipamentos), tendo sido elaborada em perfeita consonância com o contrato supra mencionado, citando inclusive os “Sites” e “Itens das Propostas”.

Os Serviços de Gerenciamento e Acompanhamento de Projeto e de Obra não transcendem o próprio fornecimento dos equipamentos de infra-estrutura para redes de telefonia móvel, conforme alega a Impugnante. Tais serviços estão intrinsecamente ligados à instalação dos equipamentos. Basta examinar as notas fiscais de serviços e as de venda dos equipamentos que este fato restará evidenciado. A título de exemplo, vejamos: NF n.º 009.760 (fls. 340) relativa à Prestação de Serviço de Gerenciamento do Projeto e NF n.º 009.769 (fls. 341), concernente à Venda dos seguintes produtos: 01 Unid. de Transm. FXC E1 (P), 01 Sistema Energia Integrada, 01

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Micro BTS – HW – PCS. Mencionadas NFs citam o “Site MG 33013”, consignam o “Projeto SAP SUP 1006271” e foram emitidas no mesmo dia (14/11/03).

Conclui-se, pois, que contrariamente ao alegado pela Impugnante, no caso em exame, a base de cálculo do ICMS é a prevista no inciso VII do art. 43, inciso XV do RICMS/02 (a seguir transcrito).

“Art.43 - Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

VII - no fornecimento de mercadoria com prestação de serviço não compreendidos na competência tributária dos Municípios, o valor total da operação, **compreendido o valor da mercadoria e o dos serviços prestados;**” (gn)

Legítimas, portanto, as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso de Agravo. Vencidos, em parte, os Conselheiros Juliana Diniz Quirino (Relatora) e Antônio César Ribeiro, que lhe davam provimento parcial. No mérito, também pelo voto de qualidade, em julgar procedente o Lançamento. Vencidos os Conselheiros Juliana Diniz Quirino (Relatora) e Antônio César Ribeiro, que o julgavam improcedente. Designada relatora a Conselheira Aparecida Gontijo Sampaio (Revisora). Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros retro mencionados. Pela Impugnante/Agravante, sustentou oralmente o Dr. Cristiano Frederico Ruschmann e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Alfredo Borges.

Sala das Sessões, 17/05/06.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Aparecida Gontijo Sampaio
Relatora

Acórdão: 17.620/06/1^a Rito: Ordinário
Agravado/Impug.: 40.030117758-25, 40.010116863-32
Agravante/Impug: Nokia do Brasil Ltda.
Proc. S. Passivo: Cristiano Frederico Ruschmann/Outros
PTA/AI: 01.000151039-41
Inscr. Estadual: 186.112293-0022
Origem: DF/Contagem

Voto proferido pela Conselheira Juliana Diniz Quirino, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Decorre o presente feito de acusação de recolhimento a menor de ICMS, no exercício de 2003, em razão da não inclusão, na base de cálculo do imposto, quando dos faturamentos dos sites, das operações de prestação de serviços de:

- licença de uso de software BSS/NSS;
- serviço de gerenciamento/acompanhamento;
- software para controlador de estação rádio-base;
- gerenciamento de projeto;
- SRRI SW/SRRO1S1
- HLRI SW/HLRSW;
- MSCI SW/MSCSW;
- TC HE SW/MP instalação – licença de uso de software; e
- FBSC – software BSC;

Não se teria, no caso, a observância do disposto no art. 43, VII, do RICMS, que estabelece que, quando houver fornecimento de mercadoria com prestação de serviço não compreendido na competência tributária municipal, a base de cálculo do ICMS é o valor total da operação, compreendendo o valor da mercadoria e o do serviço prestado.

Instruíram a peça de acusação os documentos de fls. 02 e 06/594.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- AI lavrado em 26.09.2005 e recebido em 08.11.2005 (fls. 03-05)
- TIAF n. 10.050001086.10 (fl. 02) – recebido em 25 de agosto de 2005 (fl. 20)
- relação das NF de serviço não tributadas pelo ICMS (fls. 08/12)
- relatório fiscal (fls. 13/17)
- recomposição da conta gráfica (fl. 18)
- demonstrativo do crédito tributário (fl. 19)
- cópia das NF de serviço e de faturamento dos sites (fls. 27/452)
- relatório 2003 - fornecido pelo contribuinte (fls. 537/545)
- cópia do Regime Especial n. 16.000059895.54 (fls. 539/541)
- cópia parcial do contrato n. PCS/SUP/001-2001 (fls. 543/578)
- cópia parcial do RAICMS (fls. 580/594)

A empresa contribuinte tem como atividade, neste Estado, a instalação e montagem de equipamentos de telecomunicações para posterior venda a concessionárias de telecomunicações.

Inicialmente, a empresa pesquisa locais (“sites”), onde são considerados como ideais para a montagem e instalação dos equipamentos. A atividade culmina com a entrega do Sistema em pleno funcionamento.

Foi objeto da verificação fiscal o contrato particular de compra e venda de bens e prestação de serviços para a implantação da rede PCS na tecnologia GSM, na prestadora de SMP, banda D, na região 1, que entre si celebraram TNL PCS S/A (Telemar) e Nokia do Brasil Ltda. (Contrato n. PCS/SUP/001-2001).

No transcorrer da execução contratual, foram ofertadas à tributação pelo imposto estadual as operações de circulação de bens/mercadorias e as prestações de serviços de instalação e montagem dos equipamentos. Restaram controvertidas as demais prestações, ora objeto de análise.

Como explanado pelo contribuinte, em sua Impugnação, “dentre os diferentes serviços considerados pelo Fisco mineiro como não compreendidos na competência tributária dos Municípios e, por conseguinte, incluídos na apuração contenciosa do crédito tributário do ICMS, pode-se identificar, na verdade, dois grandes grupos, quais sejam: (a) serviços relativos a programas de computador/software e respectivas licenças de cessão do direito de uso, representando aproximadamente 97% do valor autuado; e (b) serviços de gerenciamento e

acompanhamento de projeto e de obra, representando os aproximadamente 3% remanescentes da autuação fiscal”.

O presente exame será feito considerando esta divisão.

1. programas de computador/software

Nos termos do art. 1º da lei 9609/19.02.98, 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 análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”.

Inferre-se de sua conceituação, ser o programa de computador um produto intelectual, um bem incorpóreo cuja natureza jurídica é de serviço.

Estas questões ficam claras ao se analisar o regime de proteção e a forma de circulação deste bem.

Lei 9609/19.02.98

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

(...)

§ 2º Fica assegurada a tutela dos direitos relativos a programa de computador pelo prazo de cinquenta anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da sua publicação ou, na ausência desta, da sua criação.

(...)

Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no *caput* deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.

(...)

Art. 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.

Lei 9610/19.02.98

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

(...)

XII - os programas de computador;

No caso em tela, os programas de computador/software foram objeto de contrato de cessão de direitos de uso (“licenciamento”), resguardando a empresa desenvolvedora, então contratada, a sua propriedade exclusiva (Anexo 21 - *Termos e condições de licença de software* – fls. 631/634).

A tributação destes produtos foram objeto de muita discussão no meio acadêmico e no Poder Judiciário, restando hoje assentada que o software sofre a incidência exclusiva do ISS. As únicas ressalvas seriam os ‘softwares standard/padrão’ ou ‘softwares de prateleira’ e os softwares embarcados, os quais não têm existência individualizada dos equipamentos aos quais servem – “*em outras palavras: incidiria o ICMS apenas sobre um verdadeiro ‘software-produto’ ou ‘software-mercadoria’, inconfundível com o ‘software-serviço’*”.

Os softwares fornecidos pela empresa Nokia do Brasil Ltda., na implantação de infra-estrutura para rede de telefonia móvel, são sempre personalizados, customizados, alterados ou desenvolvidos de acordo com as características peculiares de cada uma das redes (aspectos regulatórios dos órgãos públicos de controle, disponibilização de indicadores de qualidade, tarifação etc.), bem como da estratégia de operação de seus clientes (concessionárias do serviço de telefonia) junto aos consumidores finais, assinantes dos serviços de telecomunicações (cobertura, capacidade, qualidade de voz, serviços adicionais etc.). Não estão abrangidos pelas mencionadas exceções.

Para aclarar esta classificação, convém submeter o objeto deste lançamento ao confronto com os tipos de softwares tributáveis pelo imposto estadual.

- *Softwares de prateleira*: são programas produzidos em série/em escala industrial e comercializados no varejo a terceiros em geral.

Não é o caso, pois os softwares envolvidos no processo são desenvolvidos para propiciar o funcionamento de equipamentos específicos e são “customizados” a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

partir de uma necessidade do cliente, sendo esta “customização” específica para cada Estação de Rádio Base - ERB, em função de seu porte, capacidade, localização etc.

O verbo “customizar” – jargão corrente na informática, mas que ainda não faz parte da maioria dos dicionários - é auto-explicativo. Tem origem no inglês “customer”, que significa “cliente”. Literalmente, significa tornar um objeto ou bem qualquer personalizado e adequado à necessidade específica do cliente.

Os diversos softwares desenvolvidos para as ERB’s são feitos de forma independente e sob encomenda, e podem ser substituídos, a qualquer momento, seja por necessidade mercadológica, por problemas de performance ou de fornecedor.

Findo o contrato de cessão de uso, pode a Contratante não renová-lo, alterando todo o seu sistema de processamento de dados, com a utilização de programas de computador produzidos por softwarehouses contratadas especificamente para tanto.

Note-se que o fabricante do software para a unidade A não deve necessariamente ser o mesmo da unidade B. Nem todos os programas que compõem o pacote de softwares de uma ERB são fabricados por uma mesma softwarehouse.

- Software embarcado: o agente fazendário o define como sendo “aquele que não é comercializado individualmente, mas sim inserido em outros produtos – máquinas e sistemas para automação industrial, testes, telecomunicações etc.”. Explicado de outra forma, o software embarcado é aquele que vem instalado no equipamento e dele depende todo o funcionamento do mesmo. É padronizado, sendo o mesmo para todos os equipamentos, sendo uma característica deste tipo de software a utilização em equipamentos fabricados em série.

Exemplifica-o o software que vem “embarcado” nos telefones celulares ou dos automóveis, conhecidos como “centralinas”, que são, nada mais, nada menos, que um chip com programação para controlar ignição, injeção e performance do motor. Não é possível substituir o software de uma “centralina” , nem o de um telefone celular.

Este também um ponto crucial: o software embarcado não pode ser substituído por outro programa, confeccionado por uma softwarehouse contratada para alterar as características performáticas do equipamento ao qual aquele serve.

Não tem propósito, portanto, classificar um software desenvolvido para um fim específico e sob demanda como software embarcado.

O próprio *modus operandi* do desenvolvimento de softwares através de “fabricas de software” demonstra tal impossibilidade: ao encomendar um software a uma softwarehouse, o contratante define o escopo do sistema/aplicativo e a contratada o faz, de acordo com este escopo, promovendo, sempre que necessário, ajustes e adequações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Este é exatamente o caso dos autos, onde uma empresa, a Telemar, contrata uma outra, a Nokia, para a instalação de ERB's. A Telemar define o escopo do projeto e a Nokia o executa, providenciando as máquinas/equipamentos e os softwares que serão utilizados por estes – ressaltando-se que, a qualquer momento, estes softwares podem vir a ser substituídos por outros.

Estas explicações já afastam também a argumentação de que seriam os softwares em foco objeto da tributação pelo ICMS porque “os equipamentos em si não funcionam sem os softwares acoplados” ou que eles são “inerentes ao funcionamento dos equipamentos alienados”.

Nos dias atuais, quase todas as máquinas e equipamentos dependem da informática. Nem todos os trabalhos dos profissionais desta área são tributados pelo ICMS.

Tomando-se como exemplo o computador, serão abrangidos por este imposto apenas os programas padrões - como DOS, Windows, Excell -; mas uma empresa raramente se restringe a eles, encomendando a softwarehouses a feitura de programas que atendam especificamente a seus interesses. O computador não funcionará sem estes programas, não terá qualquer validade para a adquirente sem que os mesmos sejam instalados. Ainda assim, o imposto estadual não os abarcará.

Conclui-se, portanto, que os programas objeto desta autuação são personalizados/customizados, foram adaptados, com diferentes configurações e funcionalidades, às necessidades e exigências da contratante/Telemar. São resultado de uma prestação de serviço e como tal devem ser tributados.

O decreto-lei 406/68, vigente à época dos fatos narrados no Auto de Infração, trazia, em sua anexa 'lista de serviços' aprovada pela LC 56/87, sob o n. 24: *“análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza”*.

Art. 8º O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

§ 2º Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao imposto de circulação de mercadorias.

Para finalizar este tópico, é importante consignar que o caso ora posto é diverso do descrito na Consulta de contribuintes n. 035/2003, citada pelo agente fiscal e pelo auditor, em suas intervenções.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os fatos narrados na r. consulta dizem respeito a software de prateleira, enquanto aqueles envolvidos na presente lide, como dito, são personalizados/customizados.

- serviços de gerenciamento e acompanhamento de projetos e de obras:

O fornecimento e implantação de infra-estrutura para rede de telefonia celular são atividades complexas e divididas em diferentes fases, as quais envolvem diversas modalidades de prestações de serviço.

O agente autuante não especificou quais os serviços que estariam sendo tributados por meio do Auto de Infração sob análise, considerando tributável pelo ICMS toda prestação decorrente do contrato n. PCS/SUP/001-2001.

Data venia, não é fato gerador do ICMS a celebração de um contrato, mas a circulação de mercadorias. Um mesmo contrato pode abarcar operações diversas, desde a prestação de serviços até o financiamento dos valores contratados, cada uma delas tributada por um imposto específico.

A deficiência na descrição dos fatos que teriam gerado o lançamento nulifica o ato, por impedir a elaboração de uma adequada defesa (CLTA, art. 57 e 58).

De fato, a tipicidade, relação entre o tipo e a conduta, é desdobramento do próprio princípio da legalidade e sua observância é imprescindível ao lançamento.

A exigência da tipicidade importa a necessidade da precisa definição da conduta que a lei considera ato ilícito.

A conduta típica é aquela na qual verifica-se plena identidade entre os seus componentes fáticos e aqueles descritos na norma jurídica que comina penalidade à sua prática.

Desconhecendo-se a conduta imputada à empresa, impossível o exame de sua correção.

Assim, também em relação a este tópico não encontra amparo a exigência fiscal.

Pelo exposto, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 17/05/06.

**Juliana Diniz Quirino
Conselheira**