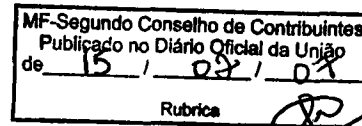




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10830.004067/2004-36
Recurso nº : 129.235
Acórdão nº : 201-78.858



Recorrente : IBM BRASIL - INDÚSTRIA, MÁQUINAS E SERVIÇOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

NORMAS PROCESSUAIS. PERÍCIA.

Constando dos autos todos os elementos necessários à análise do processo, desnecessária se torna a realização de perícia.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, havendo pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial inicia-se na data da ocorrência do fato gerador.

IPI. SOFTWARE IMPORTADO. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR. IMPOSTO. BASE DE CÁLCULO.

O valor da licença ou cessão de uso de *software*, quando na importação tenha sido destacado do valor da mídia, para efeito de tributação pelo II, IPI e IRRF, não integra a base de cálculo do IPI, nas saídas do produto do estabelecimento equiparado a industrial para o mercado interno.

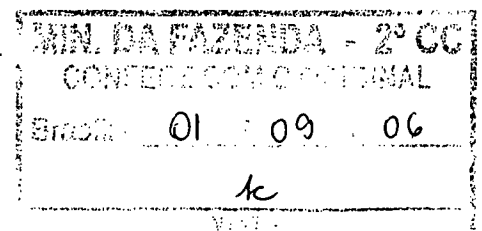
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IBM BRASIL - INDÚSTRIA, MÁQUINAS E SERVIÇOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em dar provimento ao recurso da seguinte forma: I) por unanimidade de votos, para reconhecer a decadência dos períodos anteriores ao 3º decêndio de 1999; e II) por maioria de votos, quanto às demais matérias. Vencido o Conselheiro Walber José da Silva. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Agostinho Toffoli Tavoraro e o Professor Dr. Marcio L. X. Santos (Laudo Técnico), e pela Fazenda Nacional o Procurador Paulo Riscado.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 2005.

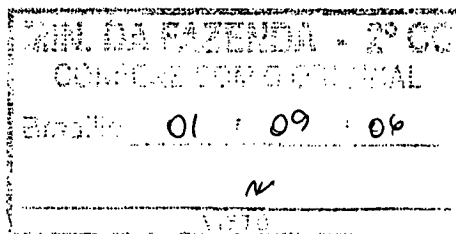
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente e Relatora



Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Mario de Abreu Pinto, Maurício Taveira e Silva, Sérgio Gomes Velloso, José Antonio Francisco, Roberto Velloso (Suplente) e Rogério Gustavo Dreyer.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10830.004067/2004-36
Recurso nº : 129.235
Acórdão nº : 201-78.858

Recorrente : IBM BRASIL - INDÚSTRIA, MÁQUINAS E SERVIÇOS LTDA.

RELATÓRIO

No julgamento do Acórdão nº 6.772, de 17 de dezembro de 2004, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP (fls. 1.643 a 1.665) manteve integralmente lançamento do IPI (fls. 170 a 246), lavrado em 23 de agosto de 2004, em relação a períodos de apuração ocorridos entre janeiro de 1999 e dezembro de 2003, contra a interessada IBM Brasil - Indústria, Máquinas e Serviços Ltda., que apresentou, contra o Acórdão, o recurso voluntário de fls. 1.696 a 1.729, juntamente com parecer técnico de fls. 1.730 a 1.733 e arrolamento de bens de fls. 1.736 a 3.203.

Conforme Descrição do Termo de Verificação Fiscal de fls. 135 a 161, a autuação referiu-se a diferenças nos valores de operação, relativamente a saídas de programas para computador importados pela recorrente.

Segundo a Fiscalização, na importação dos programas para computador, a recorrente valeu-se das disposições da Portaria MF nº 181, de 1989, destacando os valores dos programas dos valores das mídias de suporte, para efeito da opção para pagamento do Imposto de Renda na fonte incidente sobre "remessa de divisas, para pagamento de serviços prestados, no exterior, por pessoa ali residente", com incidência do IPI apenas sobre a mídia.

Nas saídas do estabelecimento da recorrente eram emitidas duas notas fiscais, sendo uma nota fiscal fatura, com lançamento do IPI sobre o valor da mídia, e outra de prestação de serviços, a título de cessão de uso, com lançamento do ISS sobre o valor do *software*.

No entendimento da Fiscalização, no entanto, o procedimento correto seria o de emissão de nota fiscal fatura sobre a totalidade dos valores, já que a base de cálculo do IPI seria o valor total da operação da qual decorresse a saída do produto.

Para justificar sua conclusão, passou a tratar dos aspectos relativos à hipótese de incidência do IPI.

O procedimento de gravação de programas de computadores em mídia, realizado no exterior, representaria hipótese de industrialização de produtos, na modalidade "beneficiamento", em razão de haver alteração da utilidade da mídia para consumo. A incidência do IPI, na hipótese, dar-se-ia sobre a operação de industrialização, e não sobre o licenciamento.

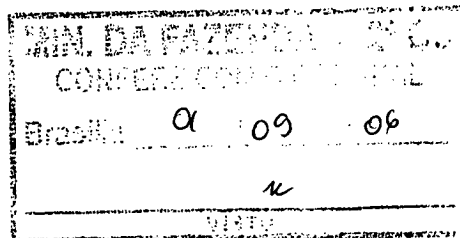
Como a recorrente importou tais produtos, seria contribuinte do IPI, nas saídas de tais produtos de seu estabelecimento para o mercado interno, como estabelecimento equiparado a industrial.

Além disso, nas operações de saída dos produtos de seu estabelecimento, a base de cálculo do imposto seria o valor total da operação, representado, nos casos em análise, pela soma dos valores da mídia de suporte e do programa, situação essa que é a questão central dos autos.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.004067/2004-36
Recurso nº : 129.235
Acórdão nº : 201-78.858



2ª CC-MF
Fl.

Ressaltou, além disso, a disposição do art. 2º, § 2º, da Lei nº 4.502, de 1964, que determina a incidência do imposto, seja qual for a finalidade a que se destine o produto ou o título jurídico a que seja importado ou a que seja dada a saída do estabelecimento.

Além disso, esclareceu que, segundo entendimento da antiga CST, constante de vários pareceres normativos, o IPI incidiria também sobre a saída de produtos que fossem objeto de contrato de prestação de serviços, ainda que também fosse devido o ISS na mesma operação.

Segundo a Fiscalização, a Constituição Federal de 1969, em seu art. 25, excluía a competência para instituição do ISS, “diante de fatos sujeitos às competências da União e dos Estados”. Entretanto, a Constituição de 1988 não mais impôs tais limites.

Ademais, a limitação da incidência ao ISS aos serviços constantes da lista anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 1968, apenas se referiria aos conflitos entre o ICMS e o ISS, propósito da expedição do referido DL.

Quanto às notas fiscais de serviços emitidas isoladamente, relativas aos contratos das modalidades “prorrogação”, “repactuação”, “substituição”, “contrato PPA” e “contrato Mês”, ainda que não houvesse saídas concomitantes das mídias, considerou a Fiscalização caracterizar-se a hipótese de reajustamento posterior da base de cálculo do IPI, cabendo também o lançamento sobre tais valores.

Segundo a Fiscalização, todos esses contratos pressupuseram uma saída anterior de *software*.

No que respeitou à alíquota, considerou que a classificação fiscal para a mídia, contendo a gravação de programas para computadores, seria a da posição 8524.31.00 (alíquota de 15%), cuja descrição contida na TIPI seria a de “*disco (...) para a gravação de som ou para gravações semelhantes, gravados, (...) para reprodução de fenômenos diferentes do som ou da imagem*”.

Na impugnação, a interessada alegou ter ocorrido decadência parcial e, no mérito, contestou as conclusões da Fiscalização.

A Turma julgadora, entretanto, manteve integralmente o lançamento, considerando que a decadência não teria ocorrido, em face de não se ter consolidado a hipótese de lançamento por homologação, que as perícias requeridas seriam dispensáveis para a elucidação da lide, e que, de fato, os valores das bases de cálculo não teriam correspondido à totalidade dos valores das operações.

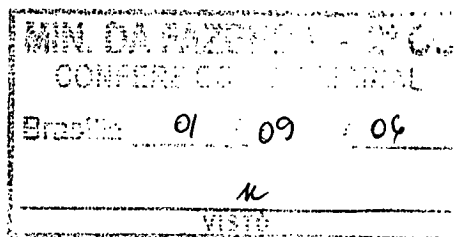
No recurso, a interessada sustentou ter ocorrido decadência sobre parte do lançamento, uma vez que, nas hipóteses de lançamento por homologação, o prazo deveria ser contado da data da ocorrência do fato gerador.

Quanto às perícias, asseverou serem necessárias para esclarecer matérias que seriam complexas para leigos em informática, relativamente às seguintes assertivas: a) *software* é propriedade intelectual e imaterial e não bem corpóreo; b) gravação de *software* não constitui operação de industrialização; c) gravação de *software* não altera as propriedades físico-químicas do seu suporte físico; d) a gravação de *software* não é realizada pela recorrente; e e) a operação de “customização” é prestação de serviços por encomenda.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.004067/2004-36
Recurso nº : 129.235
Acórdão nº : 201-78.858



2ª CC-MF
Fl.

A seguir, passou a discorrer sobre supostas contradições do Acórdão recorrido, relativamente a questões que exigiriam a realização de perícia, mencionando o parecer técnico preliminar juntado aos autos, que tratou da análise da natureza imaterial do *software*.

Quanto à perícia contábil, alegou que juntou aos autos, no anexo F-1 à impugnação, demonstração da ocorrência de falhas do auto de infração na quantificação dos valores exigidos e a inexistência da saída de mídias.

Em relação à consideração do Acórdão a respeito de como deveriam ser tratadas as eventuais imprecisões na apuração dos valores, afirmou que não se trataria de questão de menor importância, como sugerido pelo Relator, pois os relatórios que juntou aos autos apontaria “uma diferença de 45% nos valores apurados”.

Ademais, as prorrogações, repactuações, substituições e contratos PPA e Mês não representariam reajustamento da base de cálculo, uma vez que as repactuações representariam novos contratos, sem corresponder a saída de mídia, e as prorrogações, extensão do período de duração de um contrato anterior.

A quase totalidade dos contratos PPA, por sua vez, seria licenciada por meio de *download*.

No tocante às operações de gravação de *software* em mídia, alegou que não se trataria de operação de industrialização, primeiramente, pelo fato de *software* ser bem imaterial. Segundo a recorrente, o IPI incidiria somente sobre bem corpóreo, pressupondo-se dois requisitos básicos: alteração de um bem material e padronização e massificação desse mesmo bem.

Ademais, a gravação de *software* não se constituiria em beneficiamento, pelo fato de a operação de não alterar as características químicas e físicas da mídia. Conforme parecer técnico apresentado pela recorrente, a operação de gravação em meio magnético produziria, apenas, alinhamento de domínios magnéticos, anteriormente dispostos de maneira aleatória, sem haver alterações a nível molecular da mídia.

Alegou, ainda, não ter havido alteração do *software*, após a importação, o que não autorizaria atribuição de valor maior do que o da importação, a não ser pela agregação do valor do frete e demais despesas acessórias.

Continuando sua defesa, asseverou a recorrente tratar-se de *software* sob encomenda, que não representaria mercadoria e produto, para efeito da incidência de IPI.

Haveria, além disso, unicidade da incidência do IPI na importação, que, todavia, seria dividida em duas etapas. Segundo a recorrente, o fato gerador do IPI ocorreria apenas na importação, representando a etapa de saída do estabelecimento uma complementação. Citando parecer juntado aos autos, afirmou que, se não fosse assim, o fato gerador ocorrido no desembaraço aduaneiro seria idêntico ao de Imposto de Importação, ocorrendo *bis in idem*.

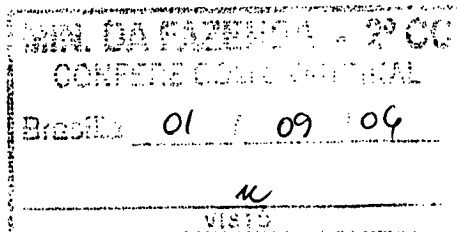
Tratou a recorrente, a seguir, do acordo de valoração aduaneira de que o Brasil é subscritor, que regulou a base de cálculo dos tributos na importação de *software*.

O acordo sobrepor-se-ia à legislação posterior, tendo regulado o valor aduaneiro, não só para efeito dos direitos alfandegários, como também para “*outras taxas de importação ou exportação, baseadas no valor ou pelo mesmo reguladas dentro de qualquer modalidade*”.

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10830.004067/2004-36
Recurso nº : 129.235
Acórdão nº : 201-78.858

Quanto à Portaria MF nº 181, de 1989, que teria suporte legal na convenção internacional subscrita pelo Brasil, seria norma vigente por força de incorporação ao Regulamento Aduaneiro.

Citou, a seguir, ementas do 2º Conselho de Contribuintes a respeito da natureza do *software* e a incidência de IPI, e apresentou arrazoado a respeito da “incidência do ISS como impeditiva da incidência do IPI”, ressaltando, de início, que não se trataria, no caso, de “*software* de prateleira”.

Ademais, havendo prestação de serviço por cessão de uso, estaria em jogo um conflito de competência entre União e Municípios, cuja regulamentação é atribuída à lei complementar. No caso, a LC nº 116, de 2003, por ter incluído expressamente o serviço na lista dos serviços sujeitos ao ISS, não poderia haver incidência concomitante de IPI.

Citando parecer juntado aos autos, alegou que os valores relativos a prestação de serviços, sem a correspondente saída de mídia, deveriam ser excluídos, relativamente às operações de prorrogação, repactuação, substituição, PPA e contrato Mês.

Seguindo o princípio da eventualidade, alegou que, ainda que fosse procedente a autuação, haveria de ser reconhecido o direito aos créditos de IPI, relativamente ao desembaraço aduaneiro, e à compensação, relativamente ao Imposto de Renda retido na fonte recolhido.

Por fim, requereu a aplicação da disposição do art. 100, III, do Código Tributário Nacional, à vista de se tratar de procedimento adotado por mais de vinte anos, representando o reconhecimento da não exigência do IPI prática reiterada da Administração.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.004067/2004-36
Recurso nº : 129.235
Acórdão nº : 201-78.858

MIN. DA FAZENDA	2004
CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
Processo	01 / 09 / 06
	12
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

O recurso satisfaz os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele deve-se tomar conhecimento.

1) Decadência.

O auto de infração foi lavrado em 23 de agosto de 2004, em relação a períodos de apuração ocorridos entre janeiro de 1999 e dezembro de 2003.

O IPI está sujeito ao lançamento por homologação, em que a contagem do prazo de decadência obedece à regra do art. 150, § 4º, do CTN, a não ser que não tenha havido pagamento antecipado ou que tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação.

No caso, é indiscutível que a recorrente efetuava a apuração do imposto, relativamente aos suportes físicos de *software*, o que implica reconhecer que apurava, período a período, créditos e débitos do imposto.

Segundo a regra do art. 124 do Regulamento atual do imposto (art. 111 do RIPI/98), considera-se efetuado o pagamento na data em que tenha havido encontro de contas de débitos e créditos do imposto no livro de Apuração, o que dispensa a existência de recolhimentos por Darf, na hipótese de apuração de saldo credor.

Portanto, ocorreu a decadência, relativamente aos períodos de apuração anteriores ao 3º decêndio de agosto de 1999.

2) Perícia técnica.

Faz parte do pedido da recorrente a realização de perícias técnica e contábil, com o fim de demonstrar que não se trata de produto industrializado.

Entretanto, as referidas perícias demonstram-se desnecessárias, à vista de todas as informações relevantes para entendimento da questão estarem presentes nos autos ou serem de conhecimento notório.

Assim, passa-se a tratar de cada item da perícia técnica.

a) *Software* é propriedade intelectual e imaterial e não bem corpóreo.

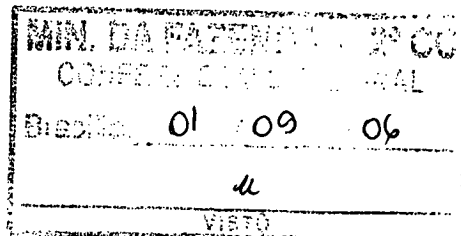
Não é essa exatamente a questão a ser considerada.

Conforme decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 176.626/SP, "*os exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado 'software de prateleira' (off the shelf)*", que materializam "*o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio*" (Relator: Min. Sepúlveda Pertence, Julgamento: 10 novembro 1998, Primeira Turma, DJ de 11 de dezembro 1998, p. 10).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.004067/2004-36
Recurso nº : 129.235
Acórdão nº : 201-78.858



2ª CC-MF
Fl.

Portanto, não se trata de incidência de IPI sobre bem incorpóreo, mas sobre o *corpus mechanicum*, que é bem corpóreo.

A questão, como colocada no auto de infração, é de se os valores das licenças dos programas gravados incorporam-se ao valor da operação de saída para efeito da incidência do IPI.

b) Gravação de *software* não altera as propriedades físico-químicas do seu suporte físico.

No tocante a tal item, a recorrente alegou que, não havendo alterações físico-químicas no processo de gravação magnética, não se haveria que falar em industrialização.

Entretanto, não se trata de gravação de fitas magnéticas, mas de discos óticos, conhecidos como “compact discs” ou CDs.

Os CDs não sofrem gravações magnéticas, mas gravações físicas, efetuadas por um processo térmico (daí a expressão “queimar o CD”, decorrente do Inglês *to burn*), que causam alterações nas superfícies das trilhas, a serem “lidas” pelos feixes de raio laser.

Portanto, há, no caso, alteração física, promovida por processo de industrialização.

Trata-se de um processo de gravação de informações, como ocorre na impressão de jornais ou revistas. Entretanto, há duas importantes diferenças no caso do *software* abordadas brevemente a seguir.

A primeira delas é que não se trata de informações impressas em linguagem legível. Assim como no caso de CDs de músicas ou de DVDs de filmes, a informação gravada tem de ser interpretada adequadamente por uma máquina (toca-CDs ou toca-DVDs).

Ademais, no caso específico dos *softwares* que devam ser instalados em computadores, há, no CD, um programa instalador, que será executado pelo sistema operacional instalado no computador. Esse programa instalará o *software* contido no CD nos discos rígidos do computador para ser executado de lá.

Há que se ter ainda em conta que o suporte material do *software* já era bem industrializado antes do processo de gravação.

Como a equiparação a estabelecimento industrial do importador se dá pela importação de bem industrializado, a relevância do processo de gravação de *software* para efeito da questão discutida nos autos está, na realidade, na incorporação do valor da licença ao preço do produto, como enfatizado pela Fiscalização.

c) Gravação de *software* não constitui operação de industrialização.

Conforme já esclarecido, a operação de gravação causa alterações físicas no disco (suporte do *software*).

A questão é saber em que modalidade de industrialização se enquadra.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

TRIB. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFEREÇÃO DE RECURSOS
DISTRITO, 01 09 06
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.004067/2004-36
Recurso nº : 129.235
Acórdão nº : 201-78.858

Segundo a Fiscalização, tratar-se-ia de beneficiamento, por resultar da industrialização um novo uso ou aplicação para o produto.

De fato, o produto “mídia não gravada” tem como único uso a gravação de dados, enquanto que o produto *software* tem uso completamente distinto. A questão será novamente analisada mais adiante.

d) A gravação de *software* não é realizada pela recorrente.

Essa questão é conhecida. A Fiscalização afirmou que o processo de gravação ocorre no exterior e que a recorrente importa os produtos.

Trata-se, no auto de infração, de uma hipótese de equiparação a estabelecimento industrial, que é um caso legítimo de incidência do IPI, conforme previsto no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966).

e) A operação de “customização” é prestação de serviços por encomenda.

No tocante a essa matéria, comporta esclarecer que a chamada “customização”, que deriva do Inglês *customization*, significa adaptação de produto.

A operação pressupõe a existência concomitante de um produto padrão (*standard*), que, da forma apresentada, não satisfaz todas as necessidades do cliente.

O processo visa, assim, adaptar o produto a certas necessidades específicas do cliente e, em princípio, não transforma produto em prestação de serviço.

Obviamente, quanto se trata de *software*, cujo fornecimento pode representar prestação de serviço de licenciamento ou venda de mercadoria, pode surgir a afirmação de que um grau elevado de personalização poderia implicar uma preponderância da prestação de serviço sobre a venda de produto.

O Supremo Tribunal Federal abordou perfunctoriamente a matéria no julgamento do já citado RE, conforme reprodução a seguir do voto do relator, Min. Sepúlveda Pertence, citando Rui Saavedra:

Por fim, 'os programas adaptados ao cliente (customized)' constituem uma forma híbrida entre os programas standard e os programas à medida do cliente. Baseiam-se em programas standard que são modificados para se adequarem às necessidades de um cliente particular (customization). Essa adaptação pode ser realizada tanto pelo fornecedor do programa como pelo próprio utilizador”.

No presente caso, os *softwares* adaptados comercializados recebem a mesma denominação dos programas *standard*, como o sistema operacional OS/2, e não há razões para se supor que o processo de adaptação seja de tal forma específico que altere a essência dos programas *standard*, de forma que, nesse ponto, a perícia solicitada é desnecessária.

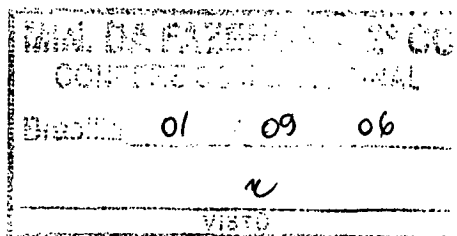
Primeiramente, porque não se evidencia uma adaptação severa, como já argumentado. Ademais, porque tem como objetivo, segundo o pedido da recorrente, demonstrar que adaptação representaria prestação de serviços, o que, conforme analisado, não procede, muito embora se trate de uma forma “híbrida” de *software*.

A respeito da matéria, acórdão da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes trouxe o seguinte entendimento:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.004067/2004-36
Recurso nº : 129.235
Acórdão nº : 201-78.858



2ª CC-MF
Fl. _____

“IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - VENDA DE SOFTWARE - PERCENTUAL DE 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.” (Acórdão nº 108-06.717)

Segundo o acórdão, que analisou a questão sob um ponto de vista bastante objetivo, quando a adaptação ocorra sobre um *software* já produzido, então se trata de um meio para efetivar a venda da mercadoria.

A questão, no âmbito dos *softwares*, é bastante complexa, pois não poderia haver adaptação depois de pronto (gravado) o *software*. Assim, necessariamente, as adaptações têm de ser efetuadas anteriormente ao processo de gravação do *software* na mídia.

3) Perícia contábil.

A perícia contábil também é desnecessária, por terem sido esclarecidas nos autos todas as questões relativas à contabilização dos valores e registros no livro de Apuração do IPI.

Vencidas as questões relativas à realização de perícias, passa-se ao exame específico das questões tratadas no auto de infração e no recurso.

4) Operação de industrialização - bem imaterial.

Segundo entende a recorrente, o IPI incidiria somente sobre bem corpóreo, pressupondo-se dois requisitos básicos: alteração de um bem material e padronização e massificação desse mesmo bem.

Conforme já esclarecido anteriormente, o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento de que, sobre *softwares* de prateleiras, incide o ICMS, por se tratar de mercadorias.

Mais ainda, nos Embargos de Declaração no RE nº 199.464, que foram apresentados com a indicação da suposta contradição de que, na venda de *software*, há um licenciamento concomitante, o Supremo Tribunal Federal manteve integralmente sua posição, considerando que a questão seria irrelevante para o caso.

Do voto do Ministro-Relator Ilmar Galvão constaram os seguintes esclarecimentos:

“Insuficiente, para descaracterização da operação como mercantil, a circunstância de envolver ela uma cessão ou licença de uso, amplo ou restrito, livre ou condicionado, do programa adquirido, ônus que, de resto, costuma gravar, em maior ou menor extensão, opere lege, a aquisição de qualquer exemplar de produção de cunho intelectual ou artístico, veiculada em livros, manuais, discos ou fitas magnéticas, sendo certo que eventuais restrições têm apenas o efeito de reduzir o valor de mercadorias e, portanto, o valor do imposto incidente.

O licenciamento ou cessão, em matéria de informática, que se situa fora do campo material de incidência do ICMS, é o resultante do contrato celebrado entre o



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA		2º CC
CONSELHO DE CONTRIBUINTES		
Brasília	01	09 / 06
VISTO		

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.004067/2004-36
Recurso nº : 129.235
Acórdão nº : 201-78.858

proprietário do software e aquele que, como a embargante, se propõe explorá-lo economicamente, seja mediante contratos de sublicenciamento, subcessão ou prestação de serviços técnicos, celebrado com clientes determinados, seja por meio de reprodução do programa em massa, para revenda, nas casas do gênero, ao público consumidor em geral."

Conforme esclarecido no acórdão, não se restringe ao caso do *software* a incorporação de valores relativos a cessões ou licenças de uso à mercadoria.

Qualquer bem resultado de produção intelectual acaba por agregar um valor de licença ou cessão de uso, como ocorre com os livros e CDs de música.

Quando se fala em outros tipos de produtos, como automóveis, por exemplo, só aparentemente não existe um direito de autor envolvido.

De fato, a fabricação de qualquer produto exige uma criação intelectual anterior. Todos os seus detalhes são projetados por um autor.

Quando alguém compra um automóvel, poderá utilizá-lo tal como projetado e fabricado, pois efetivamente pagou por isso.

Difícilmente um comprador poderia "copiar" um projeto de automóvel, razão pela qual sequer precisaria o fabricante preocupar-se com tal possibilidade.

Não é o caso, entretanto, do *software*. Para copiar o programa, basta ter um computador com gravador de CDs.

A existência da chamada licença de uso de *software*, nesse contexto, surgiu da necessidade de um tratamento especial para o direito de propriedade do autor, facilmente violável no caso de *softwares*.

Portanto, se, de um lado, podem existir as questões do direito autoral na fabricação de qualquer produto, por outro, o caso do *software* mereceu tratamento especial.

Tal tratamento especial decorre da preponderância do aspecto imaterial da criação.

No caso de um automóvel, o bem material (automóvel) é o produto da criação intelectual. Entretanto, a consecução do projeto é totalmente material: constroem-se plantas de montagem, compram-se matérias-primas, montam-se as peças, para que a realização do projeto seja possível.

O *software*, por sua vez, é um código de instruções que se diferencia até mesmo da música, que também é um código de instruções.

Entretanto, uma música, para ser gravada em CD, tem de ser reproduzida e, ademais, os códigos gravados no CD serão apenas interpretados pelo tocador de CDs, visando reproduzir a música.

No caso de *software*, em regra, o código de instruções é gravado na mídia, juntamente com um programa de instalação, que irá instalar o *software* no disco rígido de um computador, de onde será executado.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA		
CONFERÊNCIA GERAL		
Brasília	01	09
VISTO		

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.004067/2004-36
Recurso nº : 129.235
Acórdão nº : 201-78.858

Portanto, o que efetivamente é comercializado é um código de instruções, gravado em mídia, que irá processar informações num computador.

O Código Civil anterior especificava o seguinte, relativamente às benfeitorias aplicadas a uma coisa:

"Art. 62. Também se consideram acessórias da coisa todas as benfeitorias, qualquer que seja o seu valor, exceto:

I - a pintura em relação à tela;

II - a escultura em relação à matéria-prima;

III - a escritura e outro qualquer trabalho gráfico, em relação à matéria-prima que os recebe (art. 614)."

Embora não tenha reproduzido o dispositivo didático do Código anterior, o atual Código Civil, no art. 1.270, § 2º, pressupõe tais efeitos, ao tratar da Especificação¹.

Segundo tais disposições, é perfeitamente possível a interpretação de que o produto vendido é o código de informações contido na mídia, que é simplesmente um acessório, relativamente ao *software*.

Assim como não pode haver pintura sem tela (porque a pintura é feita sobre a tela), também não pode haver *software* sem mídia.

Obviamente, não é preciso ser necessariamente um CD. Ao se fazer o *download* de um programa pela Internet, faz-se o *download* a partir de um servidor, em que há uma mídia (disco rígido do servidor), e o programa é gravado em outra mídia (disco rígido do cliente).

Entretanto, onde quer que esteja gravado o *software*, haverá uma mídia, que lhe servirá de suporte.

Situação semelhante à dos CDs, como já afirmado, mas também à dos livros, que comportam em um suporte físico gravações de um código, em linguagem escrita.

Portanto, a interpretação de que a gravação do *software* em mídia representaria um transformação, sendo a mídia um acessório, levaria à conclusão de que se trata, em essência, de comércio de bem imaterial (já que o *software*, o bem principal, é imaterial, é um código de dados gravado numa mídia, que lhe serve de suporte).

Entretanto, a Tabela de Incidência do IPI classifica o produto como mercadoria, na posição relativa a discos gravados, o que impede que se faça, em relação ao IPI, o raciocínio acima exposto.

Dessa forma, o disco gravado com *software* é tratado como mercadoria, restando a questão de determinação de seu valor, mais adiante abordada.

¹"Art. 1.270. Se toda a matéria for alheia, e não se puder reduzir à forma precedente, será do especificador de boa-fé a espécie nova.

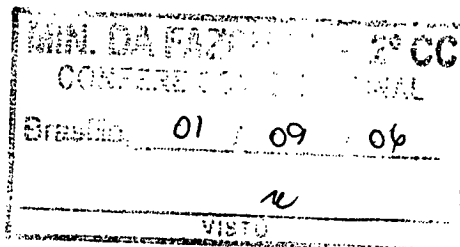
§ 1º Sendo praticável a redução, ou quando impraticável, se a espécie nova se obteve de má-fé, pertencerá ao dono da matéria-prima.

§ 2º Em qualquer caso, inclusive o da pintura em relação à tela, da escultura, escritura e outro qualquer trabalho gráfico em relação à matéria-prima, a espécie nova será do especificador, se o seu valor exceder consideravelmente o da matéria-prima."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.004067/2004-36
Recurso nº : 129.235
Acórdão nº : 201-78.858



2ª CC-MF
Fl. _____

5) A gravação de *software* não se constituiria em beneficiamento, pelo fato de a operação não alterar as características químicas e físicas da mídia.

Essa questão já foi suficientemente analisada, quando se abordou a desnecessidade de perícia técnica.

6) Inexistência de industrialização após a importação.

Essa questão, conforme já esclarecido, não tem relevância para o processo, a não ser no que se refere ao valor da operação.

A recorrente alega que, não tendo havido industrialização após a importação, não faria sentido algum agregar valor ao produto, para efeito da apuração do valor da operação de saída no mercado interno, de valor a que se deu tratamento distinto na importação.

De fato, a questão é essencial para solução do processo, uma vez que, num primeiro momento (importação), o valor da licença de uso é tratado como propriedade intelectual, e, depois da importação, passa a ser tratado como valor integrante do produto, segundo a interpretação dada pela Fiscalização nos presentes autos.

7) Unicidade da incidência do ipi na importação, embora seja dividida em duas etapas.

Conforme já esclarecido no relatório, segundo a recorrente, o fato gerador do IPI ocorreria apenas na importação, representando, a etapa de saída do estabelecimento, uma complementação. Citando parecer juntado aos autos, afirmou que, se não fosse assim, o fato gerador ocorrido no desembaraço aduaneiro seria idêntico ao de Imposto de Importação, ocorrendo *bis in idem*.

Entretanto, o fato gerador relativo à saída para o mercado interno pode ou não ocorrer e, obviamente, somente ocorrerá se houver a saída.

A questão relevante é a incorporação do valor da licença, tratado como não integrante do valor aduaneiro na importação e como integrante do preço do produto na saída para o mercado interno.

8) ISS - conflito de competência.

A questão da incidência do IPI sobre saídas de produtos industrializados decorrentes de prestação de serviços é bastante polêmica.

Recentemente, esta Câmara pronunciou-se, por maioria de votos, pela impossibilidade de incidência do IPI no caso de prestação de serviços.

Decorre a conclusão do fato de que o IPI somente incide sobre saídas de mercadorias.

O tratamento dado pela recorrente à tributação das licenças, na saída dos programas para o mercado interno, é o de que se trataria de serviços, sujeitos ao ISS.

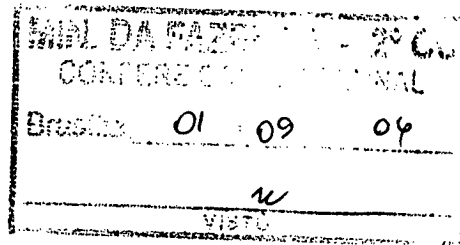
9) Da tabela de incidência do IPI e a tributação dos *softwares* de prateleira.

A Fiscalização apontou, em seu relatório, que a classificação do produto, para efeito da determinação da alíquota, seria a da posição 8524.31.00:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.004067/2004-36
Recurso nº : 129.235
Acórdão nº : 201-78.858



2º CC-MF
Fl. _____

“85.24 DISCOS, FITAS E OUTROS SUPORTES PARA GRAVAÇÃO DE SOM OU PARA GRAVAÇÕES SEMELHANTES, GRAVADOS, INCLUÍDOS OS MOLDES E MATRIZES GALVÂNICOS PARA FABRICAÇÃO DE DISCOS, COM EXCLUSÃO DOS PRODUTOS DO CAPÍTULO 37

- 8524.10.00 - Discos fonográficos
Ex 01 - Gravados com matéria didática
- 8524.30 - Discos para sistemas de leitura por raio 'laser'
- 8524.31.00 - Para reprodução de fenômenos diferentes do som ou da imagem
- 8524.32.00 - Para reprodução apenas do som
- 8524.39.00 - Outros
- 8524.40.00 - Fitas magnéticas para reprodução de fenômenos diferentes do som ou da imagem
- 8524.50 - Outras fitas magnéticas
- 8524.51 - De largura não superior a 4mm
- 8524.51.10 Em cartuchos ou cassetes
Ex 01 - Gravadas com matéria didática
Ex 02 - Para gravação simultânea de imagem e som, próprias para televisão (vídeo-tape), gravadas com matéria de natureza científica ou educativa
- 8524.51.90 Outras
Ex 01 - Gravadas com matéria didática, apresentadas em artefatos semelhantes a cartuchos ou cassetes
Ex 02 - Para gravação simultânea de imagem e som, próprias para televisão (vídeo-tape), gravadas com matéria de natureza científica ou educativa, apresentadas em artefatos semelhantes a cartuchos ou cassetes
- 8524.52.00 - De largura superior a 4mm mas não superior a 6,5mm
Ex 01 - Gravadas com matéria didática, em cartuchos ou cassetes
Ex 02 - Para gravação simultânea de imagem e som, próprias para televisão (vídeo-tape), gravadas com matéria de natureza científica ou educativa, em cartuchos, cassetes e semelhantes
- 8524.53.00 - De largura superior a 6,5mm
Ex 01 - Gravadas com matéria didática, em cartuchos ou cassetes
Ex 02 - Para gravação simultânea de imagem e som, próprias para televisão (vídeo-tape), gravadas com matéria de natureza científica ou educativa, em cartuchos, cassetes e semelhantes
- 8524.60.00 - Cartões magnéticos
- 8524.90 - Outros
- 8524.91.00 - Para reprodução de fenômenos diferentes do som ou da imagem
- 8524.99.00 - Outros”.

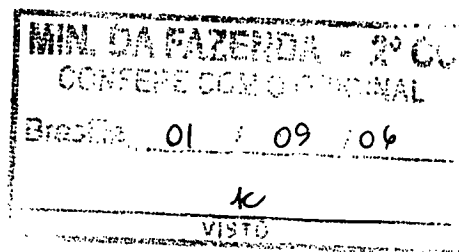
A forma de referência efetuada pela Tabela de Incidência, como se vê, não condiz com as conclusões anteriores a respeito da relação existente entre o *software* e a mídia (bem principal e acessório).

É a referência da Tarifa Externa Comum (TEC), adotada no Brasil, e aprovada nos moldes das regras internacionais de classificação de mercadorias.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.004067/2004-36
Recurso nº : 129.235
Acórdão nº : 201-78.858



2ª CC-MF
Fl. _____

A tabela trata o produto *software* como “disco para gravação, gravado (...), para sistemas de leitura por raio 'laser', para reprodução de fenômenos diferentes do som ou da imagem”.

A reprodução do CD de instalação de *software* ocorre, em regra, apenas na instalação.

Entretanto, considerando a forma como o sistema de classificação de mercadorias trata o produto (“disco gravado para reprodução ...”), a classificação é a correta.

Desses fatos decorre que a saída do disco gravado sofre a incidência do IPI.

Entretanto, da referida classificação não decorre a conclusão necessária de que o valor da licença de uso do *software* integra o valor o “disco gravado para reprodução”. É preciso, para determinar o valor da mercadoria, um raciocínio adicional.

As decisões do STF sobre *software* de prateleira, discutidas apenas no âmbito da incidência do ICMS e ISS, levam à conclusão de que o valor total da operação representa valor da mercadoria.

A Portaria MF nº 181, de 1989, conclui que são possíveis duas interpretações.

10) Recentes decisões das superintendências da Receita Federal.

As decisões em processo de consulta mais recentes são no sentido de que, na importação de *software* de prateleiras, aplica-se a Portaria MF nº 181, de 1989.

Entretanto, há decisões que negam a Portaria, como as citadas abaixo:

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: REMESSAS PARA O EXTERIOR - Programas de computador

Não estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior pela aquisição de programas de computador - software destinados à comercialização no Brasil, se produzidos em larga escala e de maneira uniforme e colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, sem envolver rendimentos de direitos autorais, por tratar-se de mercadorias. (Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 337, de 29 de novembro de 2004)”

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: REMESSAS AO EXTERIOR. SOFTWARE. AQUISIÇÃO DE DIREITO DE USO. NATUREZA.

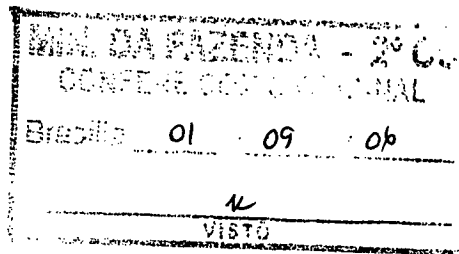
Os programas de computador significam um conjunto de instruções usadas para operar aparelhos de tratamento da informação. São bens imateriais, fruto da intelectualidade humana. A remuneração pelo direito de uso significa, em essência, contraprestação de serviço.

A jurisprudência e a própria Administração vêm admitindo, entretanto, a aplicação do regime atinente às mercadorias, quanto aos denominados 'softwares de prateleira'. Tal tratamento se restringe aos programas que, além de apresentarem padronização, são produzidos em larga escala, comercializados nas lojas de varejo, contando com grande



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.004067/2004-36
Recurso nº : 129.235
Acórdão nº : 201-78.858



2ª CC-MF
Fl.

difusão no meio consumidor. (Solução de Consulta SRRF/7ª RF/ nº 331, de 23 de julho de 2004)"

Em suma, o tratamento que deveria ser dado ao *software* de prateleira, de acordo com tais decisões, é a de que, na importação, não se considera haver pagamento de *royalties* por uso, mas apenas preço por aquisição de mercadorias.

O entendimento, em princípio, está de acordo com a jurisprudência do STF e nega a possibilidade da opção prevista na Portaria nº 181, de 1989, no caso de aquisição de *software* para comercialização.

Veja-se, entretanto, que, no entendimento das referidas decisões, as consequências do tratamento que deve ser dispensado ao *software* de prateleira não muda, sendo o mesmo na importação e no mercado interno. Em outras palavras, as referidas decisões dizem que, ao se importar *software* de prateleira, o valor da licença integra o valor aduaneiro, não havendo incidência do IRRF, mas apenas Imposto de Importação e IPI. Assim, ao dar saída aos produtos no mercado interno, o contribuinte também fará incidir o imposto sobre o valor total da operação, admitindo-se os créditos das entradas.

Assim, as decisões da SRRF, para manter a coerência argumentativa, afastaram simplesmente a aplicação da Portaria MF nº 181, de 1989, ao caso de importação de *software* de prateleira.

Entretanto, não foi o que ocorreu no caso dos autos.

A Fiscalização, no presente processo, afirmou que o valor aduaneiro havia sido corretamente apurado, de acordo com a Portaria, mas que o valor da operação, nas saídas para o mercado interno, haveria sido apurado a menor, por não incluir o valor da licença.

Assim, preferiu não alterar o entendimento oficial, contido na Portaria, relativamente à importação, afastou a existência de consequências desse entendimento para as saídas ao mercado interno e apuração da redução da base de cálculo nessas saídas.

Aqui está a primeira questão-chave para as conclusões: é possível simplesmente admitir a aplicação integral da Portaria na importação, ignorando a possibilidade de que produza efeitos para as saídas ao mercado interno?

Não parece ser possível, tanto que as decisões das Superintendências da Receita Federal nos processos de consulta, para preservarem a coerência argumentativa, afastaram a aplicação da Portaria na importação de *software* de prateleira, conforme já apontado.

A análise manifestada pela Fiscalização, após admitir a aplicação da Portaria à importação, sem produzir efeitos para as saídas ao mercado interno, baseou-se exclusivamente nos conceitos de valor aduaneiro e valor da operação.

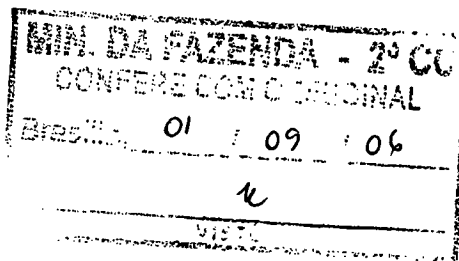
Como a base de cálculo, na importação, é o valor aduaneiro e a definição de valor aduaneiro comportaria as duas hipóteses (com ou sem o valor da licença, conforme o caso), não haveria o que se discutir quanto à sua apuração. Mas, no caso das saídas para o mercado interno, a base de cálculo seria outra, seria o valor da operação, que seria único.

A conclusão, no entanto, é incorreta.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.004067/2004-36
Recurso nº : 129.235
Acórdão nº : 201-78.858



2ª CC-MF
Fl. _____

Conforme já esclarecido, o tratamento dado ao *software* gravado pela Tabela de Incidência é de “disco gravado para reprodução”.

Considerando ainda as peculiaridades dos programas de computador, o Comitê de Valoração Aduaneira concluiu serem possíveis dois tratamentos para a apuração do Valor Aduaneiro.

A conclusão é compatível com a descrição do produto na Tabela de Incidência, uma vez que se considera que o valor da licença não integra o valor do “disco gravado”.

A questão é que a Fiscalização considerou o valor da licença como integrante do valor da operação, pelo fato de supostamente integrar o valor do produto. Vale dizer, o valor da licença integra o valor da operação, nas saídas para o mercado interno, porque faz parte do valor do produto, que é a mercadoria *software* de prateleira.

Do contrário, integraria qual outro valor cobrado na operação? Obviamente, não se trata de valor de frete, de seguro, de despesas acessórias, nem de qualquer outro valor que não seja o valor do produto.

A mesma questão aparece na análise do valor aduaneiro: por que o valor da licença integra ou não integra o valor aduaneiro?

Conforme a Decisão nº 4.1 do Comitê, aprovada em 12 de maio de 1995, seriam consistentes, para representar o valor aduaneiro do suporte físico de programas de computador, tanto o valor da transação quanto o custo do suporte físico propriamente dito.

A dicotomia está em se considerar o valor da licença como integrante do valor da transação ou não, questão que caberia a cada País, integrante do Acordo de Valoração Aduaneira, decidir.

A questão é a mesma, tanto na importação, quanto na saída para o mercado interno: o valor da licença integra o valor da transação para fixação do valor aduaneiro e do valor total da operação?

A solução adotada pelo Brasil, portanto, foi mais elástica, permitindo ao importador, juntamente com o fornecedor, decidir qual a melhor forma de tratamento.

Conforme dispõe o Regulamento Aduaneiro (art. 75, I, do atual Regulamento), nos casos de alíquota *ad valorem*, a apuração do Valor Aduaneiro se faz com base no art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT. Conforme a Instrução Normativa SRF nº 327, de 9 de maio de 2003, art. 2º, “O valor aduaneiro, base de cálculo do Imposto de Importação, é o valor da mercadoria importada, conforme definido no Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 (Acordo de Valoração Aduaneira), promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994”.

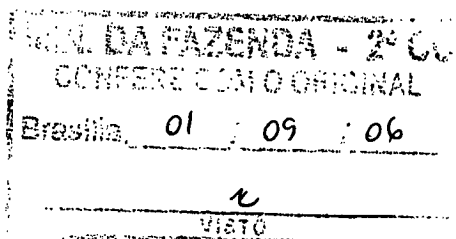
Já o Regulamento do IPI, no que tange ao valor da operação, diz o seguinte, em seu art. 131, § 1º (atual Regulamento):

“§ 1º - O valor da operação referido nos incisos I, alínea 'b' e II, compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.”



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.004067/2004-36
Recurso nº : 129.235
Acórdão nº : 201-78.858



2º CC-MF
Fl. _____

Portanto, está demonstrada a afirmação de que em ambos os casos (valor aduaneiro e valor de operação) trata-se de determinação a partir do valor do produto, o que torna contraditória a linha de argumentação adotada pela Fiscalização.

Na verdade, a posição adotada pela Fiscalização foi de um meio-termo penoso ao contribuinte: o IPI é apurado no mercado interno como se a licença integrasse o valor do produto e o IRRF é exigível, na remessa dos valores ao exterior, como se a licença representasse pagamento de *royalties*.

Há, ainda, mais uma questão que demonstra a impossibilidade da interpretação adotada pela Fiscalização.

O dispositivo acima reproduzido, relativo ao valor da operação, refere-se, como já afirmado, ao "valor do produto" como ponto de partida para apuração do valor da operação. O valor do produto é aquele que é cobrado pelo contribuinte ao comprador.

Tal valor, obviamente, decorre dos custos de fabricação, incluindo o preço pago pelo importador pelo produto na importação e os demais custos diretos e indiretos com importação e transporte até o estabelecimento, do lucro, do frete e das despesas acessórias.

Analisando os componentes da formação do valor, verifica-se que se trata de valores que ou já compunham o valor do produto na importação ou foram a ele incorporados entre a importação e a saída.

A argumentação da recorrente, nesse caso, é consistente, pois, tratando-se de imposto que incide nas fases de produção e de consumo, os valores que compõem sua base de cálculo são o de aquisição e aqueles que a ele se incorporaram desde a aquisição.

Mas, no caso dos autos, pretende-se que, na saída para o mercado interno, seja incorporado à base de cálculo do imposto um valor que, embora preexistente à importação, não fez parte da base de cálculo do imposto nessa operação.

Tal situação extremamente peculiar não pode ser considerada resolvida pelas disposições literais do Regulamento do IPI que tratam do valor da operação, especialmente quando o ponto de partida para a fixação da referida base de cálculo é o valor da mercadoria, mesmo ponto de partida adotado para a fixação do valor aduaneiro.

Portanto, quanto à primeira questão relevante para o caso, conclui-se que não se poderia dar tratamento distinto para a importação e a saída para o mercado interno, com base apenas em suposta diferença conceitual entre valor aduaneiro (que poderia ser fixado arbitrariamente) e valor da operação (que seria único).

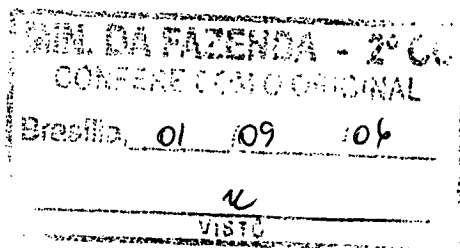
A segunda questão relevante é a de que a Portaria MF nº 181, de 1989, trouxe entendimento oficial a respeito da fixação do Valor Aduaneiro, questão a seguir analisada.

Antes cumpre esclarecer que a SRRF/8ª RF emitiu, recentemente, a Solução de Consulta nº 152, de 22 de junho de 2005, que tentou conciliar as decisões do STF sobre *software* de prateleira com a Portaria MF nº 181, de 1989, e outros dispositivos regulamentares e normativos que trataram da questão.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.004067/2004-36
Recurso nº : 129.235
Acórdão nº : 201-78.858



2ª CC-MF
Fl. _____

Nos fundamentos considerou-se que somente quando há aquisição de mercadorias é que não se aplicam as disposições da Portaria, situação que exigiria a configuração de um contrato de compra-e-venda, antes da importação.

Assim, haveria a possibilidade de existir contrato de licença ou cessão de uso na importação, de forma que não ocorreria aquisição de mercadorias, ainda que houvesse a remessa de cópias múltiplas.

Se autorizado pelo contrato de licença ou cessão de uso, o importador poderia comercializar o *software* no mercado interno, por meio de contratos de compra-e-venda, havendo, nas referidas operações, venda de *software* de prateleira.

A conclusão parece, na realidade, ser conflitante com as decisões do STF, por parecer dar relevo aos aspectos formais das operações.

Entretanto, é a única interpretação que é coerente com os atos administrativos que trataram do assunto e, se fosse admitida tal interpretação e aplicada ao presente caso, restaria claramente prejudicada a autuação, uma vez que, nas saídas para o mercado interno, celebrou a recorrente contratos de cessão de uso com os adquirentes, de forma que o mesmo regime da importação seria aplicável ao das saídas internas.

11) Efeitos da portaria MF nº 181, de 1989.

Trata-se de entendimento oficial, que não tem efeitos apenas para a importação, como já se argumentou, mas também para a fixação do valor do produto no mercado interno.

A jurisprudência do STF, a respeito de *software* de prateleira, por sua vez, não muda necessariamente a possibilidade de aplicação da Portaria.

A pergunta a ser respondida, considerando que, em tese, a jurisprudência do STF indica que a Portaria contém uma conclusão incorreta, é: pode a Administração deixar de aplicar a Portaria, e, mais especificamente, pode deixar de considerar os efeitos da Portaria sobre as saídas ao mercado interno de forma retroativa, sem revogá-la?

Obviamente, não pode. O tratamento dado pela Portaria aos fatos discutidos nos autos foi considerado, pela própria Administração, como aceitável.

A Portaria não foi considerada ilegal para deixar de ser aplicada. A jurisprudência do STF, por si só, não afeta a relação jurídica existente entre a União e os contribuintes que tenham adotado o entendimento da Portaria.

Veja-se que o entendimento da Portaria, a respeito de valor aduaneiro, acabou ainda sendo confirmado pelo Decreto nº 4.543, de 2002, art. 81, pela IN SRF nº 327, de 1993, art. 70, e pelo Decreto nº 4.544, de 2002, art. 131, I, "a".

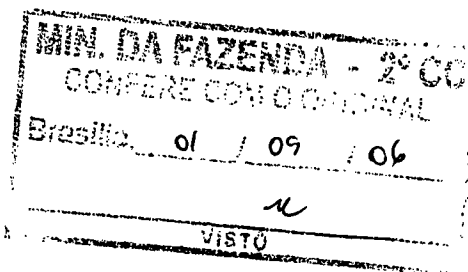
Trata-se da hipótese do art. 146 do CTN, que impossibilita a aplicação, a fatos geradores já ocorridos, de modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento.

Tratando-se de fixação de critério jurídico, não pode a Administração aplicar a fatos geradores já ocorridos entendimento diverso para, na prática, afastar a aplicação da Portaria.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.004067/2004-36
Recurso nº : 129.235
Acórdão nº : 201-78.858



2ª CC-MF
Fl. _____

Ainda que diante da jurisprudência do STF a respeito de *software* de prateleira, para os contribuintes que importarem programas para comercialização e adotarem como valor aduaneiro, nas hipóteses permitidas, o do suporte físico do *software*, fazendo incidir o IRRF sobre o valor da licença, não será possível exigir o IPI sobre o valor da licença nas operações do mercado interno.

Para isso, é necessário que seja revogada a Portaria e adotado critério jurídico distinto, estabelecendo a impossibilidade de separação dos valores nos casos de importação de *software* de prateleiras, que ficarão sujeitos à incidência do IPI, na importação, sobre o valor da transação. Somente tal procedimento poderia dar suporte às decisões em processos de consulta citadas que pretenderam afastar a aplicação do dispositivo aos casos de *software* de prateleira, independentemente da forma dos contratos realizados no mercado interno.

Observe-se, por fim, que o valor da operação, no mercado interno, não se restringe ao valor do suporte físico. De fato, os valores de frete, seguro e demais despesas acessórias (transporte, manuseio etc.), inclusive eventual lucro do fornecedor com a revenda do suporte físico, devem integrar o valor da operação, situação que foi, inclusive, aventada pela própria recorrente.

Entretanto, como o presente auto de infração não trata de tais diferenças, não é possível cogitar-se aqui de tal tributação.

À vista de todo o exposto, conclui-se que o procedimento adotado com base na Portaria, de tomar apenas o valor do suporte físico como valor aduaneiro, acarreta consequências para a apuração do valor da operação nas saídas para o mercado interno, pois ambos os valores, que são fixados com base no valor do produto "suporte físico", devem basear-se no mesmo critério, e que as decisões do STF não afastam a aplicação integral da Portaria MF nº 181, de 1989, que corresponde ao entendimento oficial da Administração.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso, considerando que ocorreu a decadência, relativamente aos períodos de apuração anteriores ao 3º decêndio de agosto de 1999, e, quanto aos demais períodos, para cancelar o auto de infração.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 2005.

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES