



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº 10830.004067/2004-36
Recurso nº 201-129.235 Especial do Procurador
Matéria IPI
Acórdão nº 02-03.664
Sessão de 26 de novembro de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado IBM BRASIL - INDÚSTRIA, MÁQUINAS E SERVIÇOS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

IPI. *SOFTWARE*. PROGRAMA PARA COMPUTADOR. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR. INCIDÊNCIA.

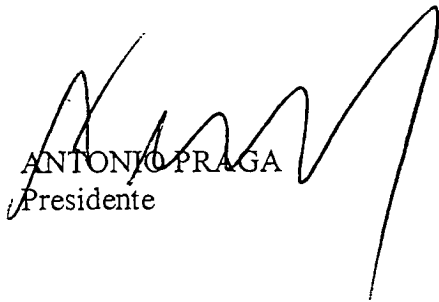
Nas saídas do produto importado para o mercado interno em que o importador é equiparado a industrial não integra a base de cálculo do IPI o valor da licença ou da cessão de uso de software, quando na importação tenha sido destacado do valor da mídia, para efeito de tributação pelo II, IPI e IRRF, nos termos da Portaria MF nº 181/89.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Duas assinaturas manuscritas em tinta preta. A primeira assinatura, no topo, é mais compacta e parece conter o nome 'Souza'. A segunda assinatura, abaixo e à esquerda, é mais alongada e fluida.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Julio Cesar Vieira Gomes (Relator), Henrique Pinheiro Torres, Elias Sampaio Freire, Gilson Macedo Rosenburg Filho. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Josefa Maria Coelho Marques. O Conselheiro Antonio Praga acompanha a Relatora-Designada pelas suas conclusões e apresenta declaração de voto. Fizeram sustentação oral o Senhor Procurador da Fazenda Nacional Paulo Roberto Riscado Junior e o advogado da contribuinte Agostinho Tavoraro, OAB/SP nº 11.329.


ANTONIO PRAGA
Presidente


JOSEFA MARIA COELHO MARQUES
Relatora-Designada

FORMALIZADO EM: 08 JUL 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Praga (Presidente da CSRF), Antonio Carlos Guidoni Filho (substituto do vice-presidente da CSRF), Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Henrique Pinheiro Torres, Maria Teresa Martínez López, Antonio Carlos Atulim, Leonardo Siade Manzan, Julio Cesar Vieira Gomes, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Elias Sampaio Freire, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Manoel Coelho Arruda Júnior (substituto convocado) e Antonio Lisboa Cardoso (substituto convocado).



Relatório

O presente processo, ora submetido a esta Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, decorre de autuação para constituição de crédito tributário de IPI sobre os programas de informática comercializados pela recorrente na condição de importadora, portanto, equiparada a estabelecimento industrial. Segundo o Termo de Verificação Fiscal às fls. 136, 139 e 153, não integram o lançamento os valores decorrentes dos fatos geradores ocorridos no desembaraço aduaneiro em razão da regra de exceção trazida pela Portaria Ministerial Fazendária nº 181/89, *verbis*:

Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989.

Dispõe sobre a tributação dos rendimentos correspondentes a direitos autorais na aquisição de "software", pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, RESOLVE:

- 1. Serão tributados na forma dos arts. 554 e 555, I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980 - RIR/80, os rendimentos correspondentes a direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computadores - "software", para distribuição e comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única." (grifo nosso).*
- 2. O suporte informático estará sujeito à incidência do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados.*
- 2.1. O valor aduaneiro do suporte informático não abrange o custo ou o valor do programa, desde que este custo ou valor conste, no documento de aquisição, destacadamente do custo ou do valor do suporte físico propriamente dito.*

...

A recorrente de fato exerceu a opção facultada pela Portaria de destacar os valores dos programas para computador dos valores do suporte físico para gravação, para efeito de:

- a) pagamento do "Imposto de Renda na Fonte sobre os rendimentos correspondentes aos direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior"; e
- b) pagamento do "Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados", compondo o valor aduaneiro apenas sobre o suporte físico de informática.

Prosseguindo, pelo seu grau de detalhamento, adoto e passo a transcrever o relatório da Conselheira Josefa Maria Coelho Marques:

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.

...

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".

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.

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.

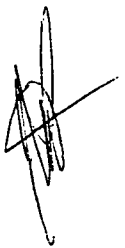
Quanto à perícia contábil, alegou que juntou aos autos, no anexo F-1 à impugnação, demonstração da ocorrência de falhas do auto de infração na quantificação dos valores exigidos e a inexistência da saída de mídias.

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".

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.

O recurso voluntário foi julgado na Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, decidindo-se:

- 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, pelo provimento do recurso.

Da decisão, com fundamento no artigo 32, I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, recorreu a Fazenda Nacional quanto à não incidência de IPI sobre os programas para computador comercializados pelo autuado, fls. 3.417. Para tanto argumenta que:

- a) Conforme reconhece a autuada, os programas de computador são desenvolvidos em laboratórios no exterior (Estados Unidos da América e Dinamarca) e chegam prontos ao Brasil;
- b) O cerne da questão reside em saber sobre a possibilidade de se tributar o programa para computador, ou seja, se o IPI seria devido em face das operações realizadas pela IBM Brasil;
- c) A recorrida dá a saída a programas para computador que são equiparados a mercadorias;
- d) A Portaria MF nº 181/89 não se presta ao caso ora analisado de vez que é dirigida exclusivamente a normatização do cálculo do valor aduaneiro e, mesmo assim, apenas aos programas enquadrados na modalidade **cópia única** e no presente caso se está tributando os de **cópias múltiplas**;
- e) O fato gerador em questão é a saída do estabelecimento importador equiparado a industrial e não um outro fato gerador distinto que foi o

desembaraço aduaneiro, este com regra excepcional de incidência trazida pela Portaria MF nº 181/89;

- f) A gravação de programas para computador em suportes físicos é operação de industrialização, sendo irrelevante sua natureza imaterial;
- g) Os programas para computador podem ser diferenciados em três categorias: de prateleira (cópias múltiplas), por encomenda (cópia única) e customizado. Sendo que o termo *de prateleira* na verdade se refere ao programa apresentado a mercado consumidor em escala e de maneira uniforme, dirigidos a uma pluralidade de usuários; o *por encomenda*, aquele que atende às necessidades específicas de um determinado usuário; e os *customizados*, aqueles que a partir do programa de cópias múltiplas sofrem adaptações para melhor atender à certas características de um usuário;
- h) No presente caso, trata-se de programa de cópias múltiplas e, portanto, produto sujeito à incidência de IPI, como já decidido pelo Supremo Tribunal Federal (RE 176626 – SP, re 176623-SP e RE 199464-SP);
- i) O recorrente não trouxe aos autos provas de que prevaleceria o desenvolvimento por encomenda dos programas comercializados e através dos contratos trazidos podem ser identificados produtos distribuídos mundialmente: OS/390 (Sistema Operacional), CATIA.MRM etc; e
- j) Quanto à forma adotada pela autuada, contrato de licenciamento de uso, traz o entendimento do STF no RE 199464, segundo o qual a comercialização dos programas de cópias múltiplas é operação mercantil e não licenciamento ou cessão de uso de direitos autorais, sujeitando-se, portanto, ao ICMS.

Em contra-razões, alega a autuada que:

- a) Somente o *software* de cópias múltiplas, *de prateleira*, de acordo com o entendimento do STF poderia ser considerado mercadoria;
- b) Para a aplicação da Portaria MF nº 181/89 não há a menor relevância a distinção do *software* em categorias e que é injustificável o tratamento diferenciado para a importação (despacho aduaneiro) e para a saída do estabelecimento da autuada;
- c) O entendimento do STF não pode ser aplicado ao IPI, pois naquele acórdão se tratou apenas do ICMS;
- d) Há entendimento mais recente não reconhecendo como operação de industrialização a gravação do *software* em suportes físicos;
- e) A afirmação de que não haveria nos autos comprovação da customização é desprovida de fundamentação, eis que a perícia técnica que possibilitaria tal constatação foi indeferida; e

- f) A “customização” é uma atividade complexa, o que torna o programa comercializado único, não se prestando a qualquer outro que dele deseje ser usuário.

O recurso especial foi recebido através do despacho às fls. 3.388 quanto à inclusão ou não na base de cálculo do IPI, do valor da licença ou da cessão de uso de software, quando na importação tenha sido destacado do valor da mídia, para efeito de tributação pelo II, IPI e IRRF, nas saídas do produto do estabelecimento equiparado a industrial para o mercado interno.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Relator

DOS FATOS

Conforme se depreende dos autos, devolve-se à esta Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais a apreciação da incidência ou não de IPI sobre as operações realizadas pela autuada, doravante identificada como IBM BRASIL, nas saídas de seu estabelecimento para o mercado interno de programas para computador desenvolvidos no exterior.

Por tudo, vê-se que é imprescindível a compreensão dessas operações realizadas, desde a contratação pelo cliente até a instalação dos programas para computadores, *softwares*. Aqui, o reexame das provas e contra-provas trazidas aos autos torna-se imprescindível para a formação de uma convicção, conduzindo o julgador a um resultado seguro.

Embora já esteja claro no relatório fiscal e confirmado em todas as peças processuais seguintes, não é demais esclarecer que a fiscalização realizou o lançamento de IPI apenas sobre as operações de saída do estabelecimento da IBM BRASIL, equiparado a industrial por força do artigo 9º inciso I do RIPI/2002. Quanto ao fato gerador ocorrido anteriormente, despacho aduaneiro, a autoridade fiscal obedeceu a Portaria MF nº 181/89.

DAS PROVAS

Após exame do Parecer Técnico às fls. 429 a 460, dos Contratos de Licenciamento de Uso de Software, fls. 539 a 1561, das notas fiscais e dos esclarecimentos prestados pela IBM BRASIL, constata-se os fatos que se seguem.

Dentre os inúmeros contratos trazidos aos autos, são mais de 1.000 páginas, iniciamos pela análise de um dos mais recentes dentro do período de apuração, o contrato celebrado com o Banco Nossa Caixa S. A, fls. 1549. A IBM BRASIL se compromete a fornecer **programas-produto** relacionados no Anexo I, dentre eles, de fato, constam OS/390, DB2, COBOL, CICS etc. E, nas páginas da IBM Corporation e IBM BRASIL mantidas na rede mundial de computadores constam esses mesmos programas para computadores como **produtos** disponíveis, logo após a outro *link* que reúne os serviços prestados.

Após a assinatura do contrato, a IBM BRASIL se compromete a instalar todos os programas nos equipamentos da contratante no prazo máximo de 60 dias, fls. 1550. Todas as dezenas de programas-produto são importadas. A IBM BRASIL esclareceu que, em média, desde a contratação, esse prazo de instalação é cumprido em 30 dias, incluindo-se nele o tempo para desenvolvimento e remessa dos programas-produto pelo estabelecimento na Dinamarca da IBM Corporation. Ou seja, em 30 dias todas as atividades e operações realizadas pela instituição financeira tornam-se informatizadas. Além do Banco Central do Brasil, outras instituições financeiras também são clientes da IBM BRASIL: Banco do Brasil S.A, Banco Itaú S.A , Unibanco – União de Bancos Brasileiros S.A etc.

A Cláusula Quarta do contrato dispõe sobre o licenciamento de uso, na condição de detentora dos direitos de comercialização e distribuição dos *softwares* importados da IBM Corporation. Já nas Cláusulas Quinta e Sexta do contrato consta que os serviços de atualização técnica, suporte e correção dos softwares, customização e implementação de softwares serão prestados pela IBM BRASIL e sem custos adicionais, fls. 1551/1552. A proporcionalidade da customização e implementação em relação ao custo total do contrato pode ser constatada através dos preços cobrados por esses serviços e pelo licenciamento de uso, fls. 1554 e 1555. A customização tem um custo de R\$ 1.127.000,00, fls. 1555, representando apenas 3,3% do custo total de R\$ 33.759.272,53, fls. 1561.

Em outros contratos, cujo teor se mantém essencialmente inalterado, relevante algumas definições trazidas em suas cláusulas, apenas como exemplos fls. 708, 730 e 1175:

- a) *“PRODUTO é uma máquina ou programa”;*
- b) *“A expressão Programa inclui um Programa IBM e qualquer Programa não-IBM que a IBM venha a fornecer ao cliente. A expressão não inclui codificação interna sob licença e materiais”;* e
- c) *“SERVIÇO é assistência ou o uso de um recurso que a IBM torna disponível ao cliente”.*

Fruto dessa análise, não se poderia acreditar que os programas para computadores são desenvolvidos por encomenda ou mesmo por customização. Eles já se encontram prontos para comercialização em todo o mercado mundial, como cabalmente informa em sua página mantida na rede mundial de computadores. No exíguo prazo de que dispõe para instalação desses programas nos computadores dos clientes, somente se poderia acreditar que em algum estabelecimento no exterior, informa a IBM BRASIL que na Dinamarca, restaria no mais alguma reunião dos programas-produto, organização lógica, parametrização, simulação ou qualquer outra expressão congênere, mas não uma adaptação ou *customização*, como tenta convencer a interessada. Os softwares básicos ou sistemas operacionais são concebidos para, antes de seu funcionamento, receberem informações sobre o ambiente computacional em que serão instalados: servidores, estações de trabalho, terminais, periféricos, número de usuários etc. Tudo isto é alimentado no sistema operacional (exemplo OS/390) ainda “aberto”, do que, ao final, resulta uma cópia fechada para “rodar” no ambiente a que se destina. Não é pela especificidade desse ambiente que se pode atribuir ao sistema operacional e todos os programas específicos que dele fazem parte a natureza única ou desenvolvimento por encomenda que deseja convencer o interessado. Insisto nesse ponto com um exemplo ilustrativo: não é porque ajustamos a barra de uma calça comprida adquirida em loja à nossa estatura física que ela passa a ser por encomenda; ao ser confeccionada este ajuste já era previsto. No presente caso sob exame, de acordo com o ambiente computacional do cliente (características físicas) o sistema operacional é auto-ajustado, através de informações nele inseridas, para seu perfeito funcionamento, sem interrupções, os popularmente chamados de *“o sistema está fora”*.

Em suas alegações diz que os programas-produto são identificados por códigos tipo/modelo e características (*features*) que não coincidem com quaisquer outras fornecidas aos demais clientes. Mas não é isto que se constata nos autos. Apenas por amostragem, comparando-se o programa-produto ACF/NCP VERSION 7 às fls. 1503

(Contrato com Banco do Brasil S.A) e às fls. 1569 (Contrato com Banco Nossa Caixa S.A) temos o mesmo tipo/modelo 5648-063 e características D0CS (DLSO Monthly Charge) A0CS (Basic Monthly Charge).

Após a análise dos contratos, temos os Pareceres Técnicos juntados aos autos pela IBM BRASIL, fls. 432 a 460 e 1730 a 1733 que, revestidos das formalidades exigidas através do artigo 16, IV do Decreto nº 70.235/72, foram perfeitamente examinados e considerados para o presente voto. Não assiste, portanto, razão à interessada quanto a suposto vício no julgamento proferido em primeira instância, fls. 1643 a 1665. Com fundamento no artigo 18 do mesmo Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora entendeu prescindível a realização de nova perícia ao par daquela já apresentada pela interessada, o que se mostra perfeitamente razoável:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).

Como veremos a seguir, o próprio Parecer Técnico apresentado pela IBM BRASIL confirma as conclusões já apresentadas nos parágrafos acima – o sistema operacional e os vários programas que serão instalados são produtos mundiais da IBM Corporation. O sistema operacional, como programa básico que é do “pacote”, requer sempre, para seu funcionamento, informações sobre o ambiente computacional do cliente, sendo tal característica parte desse sistema operacional.

Logo em sua parte introdutória, fls. 432 a 434, temos a seguinte afirmação: *“Através do modelo, (...), fica demonstrada a necessidade e estabelecida a abrangência da customização e parametrização realizadas sobre o software básico. (...) Quando se considera o modelo sistêmico, torna-se cristalino que as operações são inerentes ao produto, no sentido de que o mesmo é projetado para sofrer essas operações anteriormente à sua implementação numa dada instalação computacional”.*

Já no corpo do Parecer, após as explicações sobre a evolução histórica da informática e suas tendências, selecionamos os seguintes trechos, por nós grifados, fls. 435:

a) *“Deve estar claro a esta altura da explanação que quando falamos de instalação computacional falamos de sistemas de grande porte para os quais é necessário instalar e operar software customizado, especificamente para a instalação. Esses sistemas nada têm em comum com os pequenos sistemas domésticos nos quais se opera com software genérico de prateleira, rodando sobre sistemas operacionais auto-customizáveis de baixo custo, também encontrados na forma de prateleira, tal como o Windows e suas variações”(fls. 451),*

b) *“O software básico ou sistema operacional constitui uma camada interna do nosso modelo de instalação computacional e possui forte interação e integração com a camada hardware(...)Tal programa mestre é conhecido com sistema operacional. Nas instalações computacionais este programa mestre tem que ser ajustado aos objetivos estratégicos através das operações de customização e de parametrização(...) A alta integração com o hardware deve ser feita, sempre, através da customização e parametrização do sistema*

operacional aplicável(...)Esta visão sistêmica contextual implica nas operações de customização e parametrização voltadas para cada instalação tem que ser prevalente na avaliação, na especificação, no teste e no uso de um sistema computacional. Isto promove o funcionamento do hardware juntamente com o sistema operacional e todo o conjunto de aplicativos de software que deve rodar sob a supervisão do sistema operacional”(fls. 452);

c) “Na operação de customização são ajustados, antes da implantação do sistema operacional na instalação computacional, os componentes que permitirão a harmonia entre os dispositivos de hardware presentes e a camada de aplicações que deverá funcionar naquela determinada instalação. O software já é projetado para que esta operação de ajuste ocorra, e portanto não é possível caracterizar qualquer beneficiamento do sistema operacional nesta operação. Além do mais, devido a necessidade de custosos equipamentos e banco de dados para sua realização, a operação de customização, em sistemas IBM, só é realizada, no mundo, em três laboratórios: nos Estados Unidos, na Dinamarca e no Japão.(fls. 454)”

d) “Essa operação de customização entretanto não pode ser caracterizada como beneficiamento de produto industrial(...); segundo porque o próprio software já é projetado e inclui em seu domínio a capacidade de receber os dados necessários a customização, os quais são inseridos em laboratórios especiais, fora do país. Assim, na recepção do software pelo cliente este já se encontra customizado” (fls. 459).

Com muita transparência, os contratos e pareceres esclarecem o que de fato ocorre: após comercialização pela IBM BRASIL, empresa de distribuição no país dos produtos da IBM Corporation, são desenvolvidas nos laboratórios especiais situados no exterior operações de inserção no sistema operacional das características do ambiente computacional do cliente para que todo o sistema, composto tanto pelo sistema operacional como pelos programas específicos, funcione com a máxima eficiência. Para tanto, a contratada IBM BRASIL também comercializa equipamentos, fls. 1499 e 1525 como exemplos. Após, são realizados testes de laboratório com equipamentos compatíveis com os do cliente. São essas as operações realizadas no tempo médio informado pela IBM BRASIL, 30 dias. Uma vez aprovado o funcionamento do sistema, programa básico e os programas específicos (software) são gravados em mídia magnética e exportados juntamente com os equipamentos (hardware) para o Brasil. A IBM BRASIL, contratada pelo cliente e importadora desses produtos, é a responsável pela instalação do sistema no ambiente computacional do cliente. A customização e outros serviços, sempre quando eventualmente requisitados pelo cliente, também são de sua responsabilidade, fls. 1551/1552.

Em resposta aos quesitos formulados pela IBM BRASIL às 429/430, constata-se que nas demais passagens do Parecer Técnico houve excessiva ênfase ao termo “*software de prateleira*”, expressão esta que se tornou comum na jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal. Do inglês *off the shelf*, a expressão busca apenas diferenciar os softwares de cópias múltiplas dos de cópia única. O primeiro já se encontra pronto antes da manifestação do cliente, sem necessariamente ficar à sua disposição nas prateleiras das lojas do ramo de informática; enquanto o segundo, é desenvolvido após a encomenda do cliente, a fim de atender às suas atividades e necessidades específicas. É o chamado “*software por encomenda*”. Preocupou o ilustre parecerista em demonstrar que pela complexidade do sistema produzido pela IBM Corporation, composto por softwares básico e específicos, não se poderia adquirir-los nas prateleiras das lojas, como acontece com alguns softwares: Windows, Microsoft Office etc. Nem na literatura de informática nem, muito menos, na jurisprudência dos tribunais se adotou tal sentido restritivo à expressão. Como já se afirmou, também é considerado

“*software de prateleira*” aquele que, como no presente caso sob exame, seja mantido em poucos estabelecimentos no mundo e somente fornecido após minuciosa avaliação do ambiente computacional do cliente e de suas reais necessidades e, ainda, precedido de exaustivos testes laboratoriais. O importante é que tenha sido concebido sob a expectativa de atender aos anseios do mercado e não de um único interessado.

DA JURISPRUDÊNCIA E DA NATUREZA DA OBRIGAÇÃO

Como já assinalado, a jurisprudência se pacificou no sentido de que somente o *software sob encomenda* pode ser considerado serviço. Nesse sentido:

RE 176.626-SP

EMENTA: III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" " matéria exclusiva da lide ", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.

VOTO:

(...)

Classifica Rui Saavedra (em preciosa monografia acadêmica apresentada à Universidade de Coimbra: "A proteção jurídica do software e a internet, Don Quixote, Lisboa, 1998, p.29) os programas de computador, segundo o grau de standardização, em três categorias: os programas standard, os programas por encomenda e os programas adaptados ao cliente.

Os programas standard, observa o autor, constituem em regra pacotes, packages, de programas bem definidos, estáveis, concebidos para serem dirigidos a uma pluralidade de utilizadores e não a um utilizador em particular, com vista a uma mesma aplicação ou função.(...)Mas possibilitam uma configuração adequada para a sua realidade específica – serão o esqueleto a que falta o revestimento muscular. São como o vestuário de pronto-a-vestir. Este software produto-acabado é aquilo que os franceses denominam progiciel, neologismo partindo dos termos produit e logiciel. Alguns destes programas – dependendo da sua compatibilidade – podem ser utilizados em diferentes equipamentos.(...)

Já os programas por encomenda ou à medida do cliente são desenvolvidos a partir do zero para atender às necessidades específicas de um determinado usuário. (...)

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.

(...)

Nas relações com os seus clientes – ensina Rui Saavedra (ob. Cit., 79) – a empresa produtora de software surge como proprietária do software que ela cria e comercializa, que se trate de software standard, comercializado em massa, quer de software concebido especificamente em função das necessidades de um utilizador em particular.

RE 199.464-SP

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado "de prateleira", e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido.

VOTO:

(...)

Com efeito, no RE 176.626, que cuidou da hipótese de cessão de direito de uso de programas de computador, assentou o voto do eminente Relator, Min. Sepúlveda Pertence, acolhido por unanimidade, a distinção existente entre programas standard, destinados a uma pluralidade de utilizadores, fabricados em massa e comercializados até nos supermercados e os programas destinados ao atendimento das necessidades específicas de um determinado usuário, preparados a pedido e de acordo com as solicitações deste.

RE 176.623-SP

VOTO:

(...)

De fato. O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso a que, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua

posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o corpus mechanicum de obra intelectual que nele se materializa (...).

No âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais e dos Conselhos de Contribuintes também é este o entendimento:

Número do Recurso:-126592
Câmara:-OITAVA CÂMARA
Número do Processo:-11516.000366/99-16
Tipo do Recurso:-VOLUNTÁRIO
Matéria:-IRPJ
Recorrente:-DIGITRO TECNOLOGIA LTDA.
Recorrida/Interessado:-DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC
Data da Sessão:-17/10/2001 00:00:00
Relator:-José Henrique Longo
Decisão:-Acórdão 108-06717
Resultado:-DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE
Texto da Decisão:-Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.
Ementa:-IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – VENDA DE SOFTWARE – PERCENTUAL DO LUCRO PRESUMIDO – A classificação da atividade da empresa fornecedora de software, submetida ao lucro presumido, é correspondente ao tipo de software. Se o fornecimento for de software pronto (de prateleira ou standard), a classificação é de venda de mercadoria; se for de software por encomenda, é de prestação de serviço. Para o software adaptado (customized), deve ser verificada se tal adaptação corresponde apenas a uma atividade-meio para a consecução da atividade-fim, qual seja a entrega do software anteriormente produzido; nesse caso, o fornecimento é de mercadoria. Recurso provido.

Número do Recurso:-134501
Câmara:-OITAVA CÂMARA
Número do Processo:-10920.001416/2001-14
Tipo do Recurso:-DE OFÍCIO
Matéria:-IRPJ
Recorrente:-4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC
Recorrida/Interessado:-DATASUL S.A.
Data da Sessão:-18/03/2004 00:00:00
Relator:-José Henrique Longo
Decisão:-Acórdão 108-07741
Resultado:-NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE
Texto da Decisão:-Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Fez sustentação oral o advogado da recorrente Dr. Hugo Barreto Sodré Leal, OAB/BA nº 15.519.
Ementa:-IRPJ – SOFTWARE DE PRATELEIRA – CONCEITO – PAGAMENTOS CONSIDERADOS ROYALTIES – IMPOSSIBILIDADE – CUSTO PARA REVENDA – A revenda de software de prateleira, aquele do tipo standard, sem a transferência de tecnologia com a entrega do código-fonte, deve

ser considerada como operação mercantil como outra qualquer. Os pagamentos para o fornecedor, cujo contrato é de licença de uso ou de comercialização, correspondem ao custo da mercadoria e não são considerados royalties para o efeito de aplicação dos limites previstos na Lei 4506/64. Recurso de ofício negado.

Essa diferenciação entre as categorias de softwares para fins de se atribuir o tratamento tributário adequado remete-nos ao conceito de prestação de serviço. Quando assim caracterizado, o desenvolvimento do programa de computador se sujeita à incidência do ISS, como previsto na lista de serviços trazida pela Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003:

- 1 – Serviços de informática e congêneres.*
 - 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.*
 - 1.02 – Programação.*
 - 1.03 – Processamento de dados e congêneres.*
 - 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.*
 - 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.*
 - 1.06 – Assessoria e consultoria em informática.*
 - 1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.*
 - 1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.*

Mas, conforme muito bem sustentado pelo Conselheiro Antonio Bezerra Neto, com sua costumeira abordagem profunda das matérias levadas à sua apreciação, para fins de atribuição da competência tributária o serviço deve reunir as seguintes características:

*Número do Recurso:-202-119197
Turma:-SEGUNDA TURMA
Número do Processo:-11080.011318/96-79
Tipo do Recurso:-RECURSO DO PROCURADOR
Matéria:-IPI
Recorrente:-FAZENDA NACIONAL
Interessado(a):-BALDI SINALIZAÇÃO RÁPIDA LTDA
Data da Sessão:-24/07/2006 09:30:00
Relator(a):-Antonio Bezerra Neto
Acórdão:-CSRF/02-02.339
Decisão:-NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA*

A doutrina, por sua vez, tentando esclarecer o núcleo duro do conceito de “Prestar serviços”, delineou as seguintes notas características que deveriam estar presentes de forma cumulativas:

- a) Esforço humano dirigido a outrem (obrigação de fazer);*
- b) Com conteúdo econômico;*
- c) Em caráter negocial ou habitual;*
- d) visando produzir um bem material ou imaterial, não padronizado;*

e) serviço não compreendido na competência da União ou dos Estados.

Vê-se que não é qualquer elaboração de programa de computador que se caracteriza como serviço, mas aquela que configure, pelo objeto do contrato, uma obrigação de fazer, dela podendo inclusive resultar um bem material ou imaterial, desde que não padronizado. E, salvo melhor juízo, está muito bem comprovado nos autos, até mesmo pelas provas trazidas pela interessada, que a IBM Corporation desenvolve sua atividade na área de informática para a produção de softwares que atendam ao mercado mundial, antes de qualquer contratação, não podendo se falar portanto de *obrigação de fazer*. E no Direito Obrigacional, Livro I da Parte Especial do Código Civil, a doutrina civilista explica a diferença entre as modalidades de obrigações¹:

A obrigação de dar (dare) indica o dever de transferir ao credor alguma coisa ou alguma quantia, como no caso da compra e venda.

A obrigação de fazer (facere) é aquela na qual o devedor deve praticar ou não determinado ato em favor do credor.

No presente caso, não se trata de *obrigação de fazer* para com os clientes da IBM BRASIL. Os técnicos são contratados por e para a IBM Corporation a fim de desenvolverem softwares que serão de sua propriedade intelectual que, através da primeira, serão comercializados no Brasil. Trata-se de *obrigação de dar*. Também reforça este entendimento o fato de que, embora a propriedade dos direitos autorais seja da IBM Corporation, o contrato sob a designação de "Contrato de Cessão de Direito de Uso" é firmado com a IBM BRASIL. Ora, se esta atua em nome próprio, como empresa de distribuição, não poderia comercializar o que não lhe pertence, que é o direito autoral. Portanto, inadequada é a forma contratual adotada pela IBM BRASIL, conforme precisamente decidido pelo Supremo Tribunal Federal através do voto condutor do Eminentíssimo Ministro Ilmar Galvão para o Acórdão RE 199.464-SP, acima transcrito.

Encerrando esta parte, apenas adverte-se que a matéria principal para o deslinde da questão foi apreciada pela Corte Constitucional, conforme ementas e trechos de votos acima transcritos, resultando decisão definitiva pelo seu plenário. No RE nº 199.464-SP foi apreciada a constitucionalidade de decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo que exonerou o comerciante de *softwares* da obrigação de recolher o ICMS, por considerar a operação como sujeita ao ISS. Conforme já trazido:

RE 199.464-SP

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado "de prateleira", e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software. A

¹ VENOSA, Sílvio de Salvo: Direito Civil - Teoria Geral das obrigações e Teoria Geral dos Contratos. 3 edição. São Paulo. Atlas, 2003, pág. 74

produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido.

DA PORTARIA MINISTÉRIAL FAZENDÁRIA

Conforme já relatado, o Termo de Verificação Fiscal às fls. 136, 139 e 153 deixa claro que o lançamento se restringe aos valores decorrentes dos fatos geradores ocorridos na saída do estabelecimento do importador, IBM BRASIL, e não no desembaraço aduaneiro. Embora recaiam sobre o mesmo produto, são dois fatos geradores distintos:

Código Tributário Nacional

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

...

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados

Art. 34. Fato gerador do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º):

I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou

II - a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

II- os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma;

Portanto, sendo dois fatos geradores distintos, o tratamento tributário no lançamento dispensado a um não implica necessária o mesmo para o outro. As hipóteses de incidência distintas implicam regras também diferentes.

No que se refere tão somente ao desembaraço aduaneiro, a fiscalização se deparou com a Portaria Ministerial Fazendária nº 181/89, *verbis*:

Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989.

Dispõe sobre a tributação dos rendimentos correspondentes a direitos autorais na aquisição de "software", pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, RESOLVE:

Serão tributados na forma dos arts. 554 e 555, I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980 - RIR/80, os rendimentos correspondentes a direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computadores - "software", para distribuição e comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única." (grifo nosso).

O suporte informático estará sujeito à incidência do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados.

O valor aduaneiro do suporte informático não abrange o custo ou o valor do programa, desde que este custo ou valor conste, no documento de aquisição, destacadamente do custo ou do valor do suporte físico propriamente dito.

...

Como se constata a Portaria não trata do segundo fato gerador, saída do estabelecimento importador, mas tão somente do primeiro e, ainda assim, teve como finalidade apenas a tributação pelo Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF dos rendimentos correspondentes aos direitos autorais na aquisição de software na modalidade cópia única. O desenvolvimento de *software* na modalidade **cópia única**, portanto sob encomenda, é remunerado com rendimentos correspondentes a direitos autorais e, assim sendo, não se confundiria com a compra de um produto, como ocorre no caso do suporte físico informático. Daí é que somente fica obrigada ao IRRF sobre os valores correspondentes ao desenvolvimento do *software*.

Quanto ao segundo fato gerador, em que tudo é diferente - o tributo é o IPI, o fato gerador é a saída do estabelecimento importador e o *software* é da modalidade cópia múltipla - não se presta para aplicação a referida Portaria. E também não procede a alegação de que se adotou tratamento tributário distinto - para o primeiro fato gerador os softwares teriam sido considerados serviços e para o segundo, produto. Em parte nenhuma do Termo de Verificação Fiscal, fls. 136, sob qualquer leitura que dele se faça, existe alguma consideração de que os *softwares* poderiam ser caracterizados como serviços. A fiscalização em momento algum os considerou como serviços, mas sim como produtos. Só que sujeitos ao IPI apenas na saída do estabelecimento do importador, segundo fato gerador. Para o primeiro, entendeu que a Portaria se aplicava à todas as modalidades de *softwares* (por encomenda, cópia múltipla e *customizado*) e, portanto, não poderia realizar o lançamento do tributo.

É oportuno informar que a própria Coordenação-Geral de Tributação entendeu que havia divergências na interpretação da Portaria MF nº 181/89; do que resultou na recente Solução de Divergência COSIT nº 27, de 30/05/2008. Prevaleceu, por fim, o entendimento de que a Portaria não se aplica aos *softwares* da modalidade cópias múltiplas, como se defende no presente voto. Segue ementa:

Solução de Divergência COSIT nº 27, de 30/05/2008:

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

Não estão sujeitos à incidência de Imposto de Renda na Fonte (IRRF) nem à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) os valores remetidos ao exterior em pagamento pela aquisição ou pela licença de direitos de comercialização de software sob a modalidade de cópias múltiplas ("software de prateleira").

Dispositivos Legais: Art. 2º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998; art. 7º, inciso XII, da Lei nº 9.610, de 2 de fevereiro de 1998; art. 20 da Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007; art. 710 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989.

Não se sujeitando ao IRRF os valores remetidos ao exterior em pagamento pela aquisição ou pela licença de direitos de comercialização de *software* sob a modalidade cópias múltiplas, conclui-se, portanto, que sob essa modalidade os *softwares* não podem ser considerados serviços, mas sim produtos, incidindo o IPI.

Improcedente, portanto, a alegação da IBM BRASIL. A necessidade de uma Solução de Divergência, independentemente da interpretação por ela adotada, comprova que a interpretação adotada pela fiscalização não foi teratológica nem muito menos ilegítima, apenas que não foi a que prevaleceu. Não se contamina de vício o ato administrativo praticado com base em alguma interpretação possível e razoável, mesmo que não se apresente como a mais adequada ao caso.

DA OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO

Por tudo até aqui apresentado, comprova-se que os *softwares* comercializados pela IBM BRASIL são produtos sujeitos, portanto, ao IPI. Os suportes físicos (discos e fitas magnéticas para gravação, dentre outros) só existem para uma finalidade - armazenarem

informações, dentre as quais as linhas de programação. Uma vez realizada a operação de gravação surge um novo produto, o programa de computador.

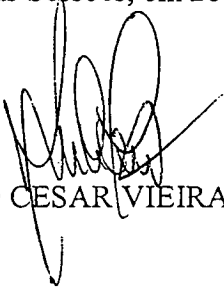
Concluindo, temos o que se segue:

- a) está comprovado nos autos que a interessada em 60 dias promove toda a informatização das atividades de seus clientes, todas as operações de uma instituição financeira são informatizadas neste exíguo prazo (esta informação está nos contratos juntados aos autos). Como isso seria possível? Completamente absurda a sustentação de que todos os programas seriam desenvolvidos, linha de comando por linha de comando, em 60 dias;
- b) a aplicação equivocada da Portaria MF nº 181/89 em fato gerador distinto, o despacho aduaneiro, não vicia a correta aplicação da lei no lançamento em relação à saída do estabelecimento importador; e
- c) a MF nº 181/89 somente se aplica aos softwares de cópias múltiplas (imprópria a expressão *software de prateleira* que não deve ser tomada ao pé da letra).

Em razão do exposto, voto pelo provimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

Sala das Sessões, em 26 de novembro de 2008.


JULIO CESAR VIEIRA GOMES



Voto Vencedor

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, Designada

Divirjo do ilustre relator quanto a admitir a inclusão na base de cálculo do IPI, do valor da licença ou da cessão de uso de software, quando na importação tenha sido destacado do valor da mídia, para efeito de tributação pelo II, IPI e IRFonte, nas saídas do produto do estabelecimento equiparado a industrial para o mercado interno

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.

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

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 (por que 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 uma 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.

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.



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.

A Tarifa Externa Comum (TEC), adotada no Brasil, e aprovada nos moldes das regras internacionais de classificação de mercadorias 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”.

Ademais, a classificação refere-se à finalidade do produto: reprodução. No caso de discos de música, a finalidade realmente é a reprodução. Entretanto, conforme já se argumentou, no caso do software, a finalidade do produto é o seu uso, após instalado no computador.

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 do “disco gravado para reprodução”. É preciso, para determinar o valor da mercadoria, um raciocínio adicional.

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 apurou 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 produzir efeitos para as saídas ao mercado interno?

Não me 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.

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.

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 que 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, por que faz parte do valor do produto, que é a mercadoria software de prateleira.

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 n. 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 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.

Não se justifica, portanto, a distinção conceitual realizada pela fiscalização, quanto ao valor aduaneiro e o valor da operação.

Dessa forma, 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 IRFonte é exigível, na remessa dos valores ao exterior, como se a licença representasse pagamento de royalties.

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).

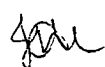
A segunda questão relevante é a de que a Portaria MF n. 181, de 1989, trouxe entendimento oficial a respeito da fixação do valor aduaneiro, questão a seguir analisada.

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 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, dando ao contribuinte até mesmo uma opção pelo regime que preferiria adotar.



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 n. 4.543, de 2002, art. 81, e IN SRF n. 327, de 1993, art. 70, e Decreto n. 4.544, de 2002, art. 131, I, "a".

Há que se ter em conta que se trata da hipótese do art. 146 do CTN, que determina a impossibilidade de 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.

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 IRFonte sobre o valor da licença, não será possível exigir o IPI sobre o valor da licença nas operações do mercado interno.

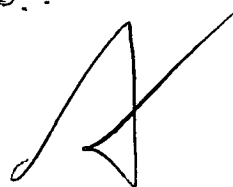
Para isso, é necessário que seja revogada a Portaria e adotado critério jurídico distinto, estabelecendo a impossibilidade de separação dos valores nos casos de importação de software de prateleiras, que ficarão sujeitos à incidência do IPI, na importação, sobre o valor da transação.

Observe-se, por fim, que o valor da operação, no mercado interno, não se restringirá 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 interessada.

À vista de todo o exposto, conclui-se que o procedimento adotado com base na Portaria, de adotar 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 adotar o mesmo critério, e que as decisões do STF não afastam a aplicação integral da Portaria MF n. 181, de 1989, que corresponde ao entendimento oficial da administração, de forma que voto no sentido de negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 26 de novembro de 2008.

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES



Declaração de Voto

CONSELHEIRO ANTONIO PRAGA

No julgamento do presente litígio, após ter vista dos autos, acompanhei a conselheira Josefa Marques pelas conclusões, negando provimento ao recurso. Apresento esta declaração para registrar a principal motivação de meu voto.

Na importação a IBM não promoveu o pagamento de IPI relativamente ao *software*, por entender tratar-se de cessão de licenças de uso sujeita a royalties, incidindo o IR-Fonte na remessa.

Ora, conforme destacado no voto vencido, a maior parte dos *software* vieram prontos do exterior, importados diretamente pela IBM, portanto, a prevalecer o entendimento fiscal deveria ter lançado o IPI-Vinculado na importação, ou seja em outro momento. A seguir, a diferença do valor agregado internamente, se fosse o caso.

A decisão de primeira instância, ao apreciar o pleito do contribuinte para a compensação do IR-Fonte sobre as remessas ao exterior para pagamento das licenças de uso dos *software*, negou o pleito sobre os seguintes fundamentos (fls. 1665):

“Tendo pago Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) na importação de *software*, pretende a contribuinte que, se prosperar a exigência fiscal, este seja compensado com IPI. Contudo, não há previsão legal para a compensação de créditos pertinentes a outros tributos com débitos de IPI, no âmbito da escrita fiscal do sujeito passivo; tampouco há previsão legal para que o órgão julgador a quo conceda a compensação do referido direito creditório com parte dos débitos encartados no auto de infração.

Por outro giro, este não é o foro adequado para a satisfação da pretensão invocada e, assim, se for o caso, deve a interessada formalizar a solicitação administrativa adequada que é o Pedido Eletrônico de Restituição/Ressarcimento cumulado com a Declaração de Compensação (PER/DCOMP).”

Com a devida vênia, tal decisão não coaduna com o melhor entendimento já manifestado pelos Conselhos em situações análogas. Não vejo como coexistir a exigência do IR-Fonte e do IPI sobre os mesmos fatos jurídicos. Fossem operações distintas ou completamente dissociadas, aí sim caberia ao contribuinte pleitear a compensação, comprovando a liquidez e certeza do crédito.

A matéria em litígio é rica e comportaria aprofundamento em diversos aspectos para decidir sobre a incidência, ou não, do IPI na “saída” dos *softwares* do estabelecimento da IBM. Contudo, esses dois aspectos que abordei, em breve complemento ao voto condutor do acórdão, a meu ver são suficientes para conduzir o cancelamento da exigência na forma em que foi originalmente constituída (auto de infração e relatório fiscal de fls. 135 a 244). Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, confirmando a decisão recorrida.

Brasília em 26 de novembro de 2008.


ANTONIO PRAGA