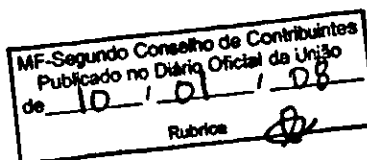




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673



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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 10/12/2005

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O transcurso do prazo previsto na norma do § 4º do art. 150 do CTN extingue o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento de tributo que considerar devido.

IPI. AQUISIÇÃO DE SOFTWARE. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.

A saída do estabelecimento do importador do programa de computador através de um suporte físico, elaborado sob encomenda e de forma personalizada, não se reveste das características de produto industrializado e posto no comércio para fins de incidência do IPI, mormente quando o contribuinte, no momento da importação, exercitar a opção prevista na Port. MF nº 181/89.

Recurso provido.

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski. O Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda apresentou declaração de voto em aditamento ao voto da Relatora. Fizeram sustentações orais o Dr. Agostinho Toffoli Tavoraro, advogado da recorrente, e o Dr. Sandro Brandi Adão, Procurador-Representante da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2005.

Antonio Carlos Atulim
Antonio Carlos Atulim
Presidente

Maria Cristina Roza da Costa
Maria Cristina Roza da Costa
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Evandro Francisco Silva Araújo (Suplente) e Antonio Zomer.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/12/2005

2ª CC-MF
Fl.

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, referente à constituição de crédito tributário do Imposto sobre Produtos Industrializados por falta de lançamento e recolhimento, no período de janeiro a dezembro de 1998, no valor total de R\$106.524.935,32, cuja ciência se deu em 18/12/2003.

Por bem relatar os fatos, reproduz-se, abaixo, parte do relatório da decisão recorrida:

"(...)

2. A autuação foi efetuada com arrimo no Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F) nº 0810400-2003-00221-8, de fl. 01, expedido em 23/04/2003, referente a IPI e com a fixação dos períodos de apuração compreendidos entre dezembro de 1998 a dezembro de 1999. Posteriormente, em 15/09/2003, foi emitido o MPF-Complementar nº 0810400-2003-00221-8-1, de fl. 02, com a inclusão dos períodos de janeiro a novembro de 1998 e janeiro de 2000 a julho de 2003.

3. Na exposição dos fatos, de fl. 106, que remete ao termo de verificação fiscal de fls. 84/97, o exator dá conta de que a empresa:

a) Importa programas de computador (software) gravados em meios físicos tais como compact disc (CD), disquetes, fitas, etc., que posteriormente saem do estabelecimento importador, para o mercado interno, a título de "cessão para uso", com a emissão de dois tipos de nota fiscal: i) nota fiscal fatura com lançamento de IPI apenas sobre o meio físico; ii) nota fiscal de prestação de serviços com a incidência do ISS sobre o valor do software;

b) Equiparada a industrial em virtude da comercialização de produtos importados, deu saída, no período de janeiro a dezembro de 1998, a programas de computador gravados em suporte físico, sem lançamento de IPI sobre os valores destes nas notas fiscais, a inúmeros clientes, consoante planilhas com totalização decendial (fls. 98/99) e planilhas completas que integram os anexos I a III, submetidas a confirmação da respectiva veracidade pelo sujeito passivo, mediante intimação, sendo que a incidência de ISS sobre o valor do software não constitui empecilho para a cobrança do IPI.

4. Tomaram ciência do auto de infração, em 18/12/2003, os procuradores da pessoa jurídica, Sr. Fábio Cavenatti e Srª. Luciana Klen Liepin, conforme procuração de fls.11/12.

5. Em 16/01/2003, irressignada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls.149/180, subscrita pelo patrono da pessoa jurídica, Dr. Agostinho Toffoli Tavoraro, constituído mediante a procuração de fl. 182, e instruída com a documentação de fls. 183/253 (incluindo as indicações de peritos técnicos e contábeis, assim como quesitos; e cópias de soluções de consulta emanadas da Secretaria da Receita Federal, de acórdãos do 2º Conselho de Contribuintes e de acórdãos do STF e STJ), e em que aduz as seguintes razões de defesa, resumidamente:

a) O auditor fiscal deixou de fazer menção ao teor da resposta à intimação de 24/10/2003, concernente à busca pela contribuinte por produtos de software que



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/12/2005

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

satisfaçam as reais necessidades do cliente; o quadro de especialistas técnicos da empresa estabelece um diagnóstico dos programas de computador pretendidos pelos clientes (bancos, companhias aéreas e empresas de grande porte) e os programas, em suas feições finais, depois de definidas as soluções em laboratórios no exterior, são importados na forma de suportes físicos, para evitar interferências indesejáveis existentes em transmissões sem meio físico, ou seja, pelo chamado download; tal prestação de serviços tem o nome de customização e deste processo objetiva fazer prova mediante perícia técnica, com indicação de perito e formulação de quesitos (fls. 209/210);

b) A incidência de IPI sobre o meio físico é inconteste, porém o software não pode ser considerado produto industrializado para efeito de incidência do IPI; produtos físicos, concretos, resultantes de um processo industrial, não podem ser confundidos com os meios físicos que somente servem de suporte para o trabalho intelectual desenvolvido na elaboração de um programa de computador, que pode, inclusive, prescindir do meio físico para que seja entregue ao cliente e que não se consome com o uso;

c) Quanto às planilhas e demonstrativos de saldos, a respectiva totalização dos valores foi feita "por períodos diversos e não mês a mês e muito menos pelo total do período indicado no título";)

d) Os meios físicos são importados, com incidência de IPI, e são pagos os direitos pelas licenças de uso da propriedade intelectual, que, por sua vez, é sublicenciado ao cliente, com nova incidência do IPI apenas sobre o suporte físico e sujeição da prestação de serviços ao ISS municipal;

e) Muitas das notas fiscais de serviço computadas no levantamento são oriundas de prorrogações ou repactuações de contratos anteriores e, então para o redimensionamento da exigência deve ser realizada perícia contábil, sendo indicado o perito e formulados os quesitos (fls. 211/212);

f) A natureza jurídica do programa de computador, ou software, bem incorpóreo, é de direito de autor, que a Lei nº 9.609 sujeita ao regime de proteção da propriedade intelectual, sendo que a utilização do programa por terceiros se dá sempre por meio de contrato de licença;

g) O programa de computador é bem imaterial, é direito e não produto, segundo a doutrina, e se sujeita, pela natureza de serviço, ao ISS somente; o IPI, referido na CF, art. 153, IV, recai somente sobre bens corpóreos, bens apreensíveis pelos sentidos, e sua incidência sobre software é incabível por ausência de matriz constitucional; a tributação pelo ISS é incompatível com o IPI;

h) A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que modificou a lista de serviços instituída pelo Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 (alterada pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987) indicou expressamente o licenciamento de direito de uso de programas de computação como fato gerador do ISS, e este é o único imposto incidente sobre a atividade, o que se aplica retroativamente ao caso por força do CTN, art. 106, I, se fosse entendido que o regime anterior de tributação do ISS não abrangesse o licenciamento de software;

i) De acordo com a Portaria nº 181, de 28 de setembro de 1989, baixada pelo Sr. Ministro da Fazenda, somente o meio físico é tributado, o que foi incorporado pelo Decreto nº 2.498, de 1998, pelo Novo Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.553, de 26 de dezembro de 2002) e tratado na Instrução Normativa SRF nº 327, de 9 de maio de



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16 de 12 de 2005

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleuzá Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

2003, art. 7º; jamais se exigiu na importação de software a satisfação do IPI e tal deve ser levado em conta, pois atos normativos são normas complementares tributárias (CTN, art. 100);

j) Há distinção entre software de "prateleira" e sob encomenda, assim como existe diferença entre obrigação de dar (produto industrializado) e de fazer (serviço), sendo o último caso aplicável à customização que realiza a contribuinte, e, assim, não há que se falar em IPI; nesta linha há soluções de consulta da Secretaria da Receita Federal, acórdãos do Conselho de Contribuintes e precedentes das Cortes Superiores;

k) Em homenagem ao princípio da eventualidade, na improvável hipótese de não ser acolhida a impugnação, há que se reconhecer o crédito do tributo na importação, calculado pelo valor total e não somente pelo suporte físico, além da compensação do Imposto de Renda recolhido na fonte, pelo pagamento dos direitos, na forma da Lei nº 8.383, de 1991, art. 66;

l) Por derradeiro, pede que seja proclamada a total improcedência da exigência, mas, caso contrário, pugna pela aplicação das normas invocadas de exoneração de penalidades e pela efetivação da perícia."

Apreciando as razões postas na impugnação, o Colegiado de primeira instância proferiu decisão resumida na seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 1998

Ementa: CARACTERIZAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. GRAVAÇÃO DE SOFTWARE EM SUPORTE FÍSICO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO.

A gravação de software em suporte físico caracteriza-se como operação de industrialização sujeita à incidência do imposto, não correspondendo esta a uma das hipóteses de exclusão do conceito de industrialização taxativamente definidas na legislação tributária, e, portanto, cobra-se o imposto não lançado nas notas fiscais de saída, com os consectários legais, independentemente da incidência concomitante de ISS sobre a prestação de serviço relativa à cessão de uso do produto de informática.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

Ementa: PEDIDOS DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Os pedidos de perícia, técnica e contábil, apresentados no bojo da peça impugnatória, ainda que em conformidade com os requisitos legais, podem ser rejeitados se os exames periciais forem avaliados como prescindíveis para o deslinde da questão.

Lançamento Procedente".

Intimada a conhecer da decisão em 21/05/2004, a interessada, insurreta contra seus termos, apresentou, em 18/06/2004, recurso voluntário a este E. Conselho de Contribuintes, reiterando as razões postas na impugnação, bem com as seguintes razões de dissentar:

a) preliminar de decadência do período anterior a 18 de dezembro de 1998, em razão de a ciência do auto de infração haver ocorrido em 18/12/2003;

J *Q*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/12/2003

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

- b) preliminar de nulidade pelo cerceamento do direito de defesa, em razão da negativa de realização de perícia técnica – customização;
- c) expende explanação acerca da gravação de *software* em suporte físico e sobre a customização como atividade-fim;
- d) explana, também, acerca do objeto de sua atividade, a qual refere-se à elaboração de soluções para clientes através de programas de computador;
- e) a atividade que desenvolve não tem qualquer efeito sobre o meio físico utilizado, seja qual for ele. O meio físico – CD – serve exclusivamente para conter o produto efetivo da atividade que desenvolve. Portanto, não beneficia, altera, melhora a qualidade ou aumenta a vida útil desse veículo, não caracterizando transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento do CD, que poderia caracterizar fato gerador do IPI. O objeto da comercialização é o conteúdo e não o veículo que o transporta;
- f) a utilização do meio físico se dá somente em razão de ainda não ser plenamente confiável a tecnologia relativa ao *download*. Este deverá ser o método de entrega ao cliente do programa de computador demandado. Cita doutrina de Marco Aurélio Greco;
- g) reporta-se à Lei nº 9.609, de 19/02/1998, conhecida como “A lei de *software*”, a qual define o que seja um programa de computador. Cita decisão do Min. Humberto Gomes de Barros que configurou na atividade o fenômeno da adjunção prevista no art. 1.272 do Código Civil Brasileiro;
- h) elabora análise comparativa entre produtos, no sentido de que, quando efetuada a adjunção, um deles perde a identidade, permanecendo a coisa principal e concluindo ser este o caso em tela. O CD por ser o veículo que transporta o *software* perde sua identidade, permanecendo somente o programa de computador;
- i) arrima-se no art. 8º, § 1º, do Decreto Lei nº 406/68, o qual faz a exclusão de qualquer outro imposto que não o nele previsto, mesmo que envolva fornecimento de mercadoria. Cita jurisprudência do STJ acerca da matéria, na qual o Ministro Franciulli Neto afasta a exigência de IPI na elaboração de cartões magnéticos bancários e de crédito;
- j) cita, também, o Tratado Internacional do GATT do qual resultou o Acordo de Valoração Aduaneira, de que o Brasil é signatário, ratificado pelo Congresso Nacional pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15/12/1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30/12/1994, bem como outras normas tais como a Portaria nº 181/89 e o Decreto nº 2.498/98, art. 20, este último tratando especificamente do valor aduaneiro de suporte físico que contenha dados ou instruções para equipamento de processamento de dados;

[Assinatura]

[Assinatura]



Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

O recurso voluntário atende aos requisitos legais exigidos para sua admissibilidade e conhecimento.

Primeiramente cumpre analisar a alegação de decadência.

Tal matéria não foi suscitada pela recorrente na impugnação, nem levantada de ofício pela autoridade administrativa julgadora *a quo*. Porém, por se tratar de matéria de ordem pública, comporta apreciação em qualquer momento processual, não estando sujeita à preclusão.

De fato. Verifica-se que o período constante do auto de infração de fls. 105 a 123 corresponde aos meses de janeiro a dezembro de 1998, sendo que a ciência se deu em 18/12/2003 (fl. 105).

O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI é sujeito ao lançamento por homologação, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Em trabalho monográfico publicado¹, encontra-se um estudo acerca do instituto da decadência no lançamento por homologação que se amolda à circunstância contida nos presentes autos, conforme segue:

“o prazo previsto na norma do § 4º do artigo 150, relativo à homologação do lançamento, é o prazo necessário para que a autoridade administrativa atribua a validade jurídica de lançamento ao pagamento antecipado. Se não ocorrer a homologação expressa no prazo ali previsto, por consideração imposta pela norma fica atribuída validade jurídica de lançamento ao pagamento antecipado pelo sujeito passivo, vinculando-o à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária relacionado com determinada matéria tributável por ele identificada e para a qual ele próprio calculou o montante do tributo devido. Com a ocorrência do lapso temporal, por uma ficção jurídica, considerar-se-á efetivado o procedimento administrativo de constituição do lançamento pela autoridade administrativa e definitivamente extinto o crédito tributário, conforme preconizado nas normas dos incisos I e VII do art. 156, de vez que o crédito tributário estará lançado e pago.

A regra contida na norma do caput do art. 173 é a definição de decadência contida no art. 200 do Código Civil. Sendo assim, decadência é um instituto que, tornado fato, ou seja, decorrido o prazo estipulado para o exercício de determinado direito, declara a morte desse direito que existia potencialmente, sendo-lhe retirada a força executória.

Por uma imprecisão técnica a decadência está elencada como uma das modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, inc. V). Se a decadência refere-se à extinção do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, não há como ser ela uma modalidade de extinção do crédito tributário pela impossibilidade de se extinguir o que não foi constituído. Para ser extinto o crédito tributário necessita ser primeiramente constituído. Circunstância obstada pelo decurso de prazo. Destarte, fica impossibilitada a extinção do crédito tributário pela decadência se ela, por seu turno, extinguiu o direito da Fazenda Pública de constituir esse mesmo crédito tributário.

¹ Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados. São Paulo: Quartier Latin. 2005. pp. 153 e 154.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/12/2005

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Quanto ao lançamento por homologação, sendo ele procedimento privativo da autoridade administrativa, o prazo nele contido constitui-se num comando legal a ser observado por essa mesma autoridade administrativa, não alcançando o obrigado, posto que a atividade que a ele competia era a antecipação do pagamento, devendo a partir de assim proceder aguardar a ação do agente da Fazenda Pública, tendente à homologação, transmudando o pagamento efetuado em lançamento e concomitante extinção do crédito tributário.

Não há como atribuir ao prazo contido na norma do § 4º do artigo 150 somente a função institucional de decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário. O prazo ali contido tem a função de determinar o lapso temporal concedido à autoridade administrativa para ratificar expressamente o pagamento antecipado pelo obrigado, revesti-lo de validade jurídica vinculando-o ao fato gerador apontado pelo sujeito passivo. Decorrido o lapso de tempo previsto na norma fica o pagamento como se homologado tivesse sido, ou seja, como se lançamento tivesse havido e, em consequência do pagamento, operado a extinção do crédito tributário. Daí constata-se que o referido artigo não trata, em momento algum do lapso temporal de que dispõe a autoridade administrativa para exercer o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

No contexto da Teoria Geral do Direito, o negócio jurídico reveste-se não só de elementos essenciais à sua caracterização e existência – sujeito capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei, como também, de elementos acessórios que lhe atribui especificidade em relação a outros negócios jurídicos, que são o termo, o encargo e a condição. Esta última oferece duas possibilidades distintas à realização do negócio jurídico. Uma, de que o negócio só se realize efetivamente caso sobrevenha a ocorrência de determinado evento pré-estabelecido que, entretanto, localiza-se no futuro e cuja efetividade é incerta, ou seja, pode vir a acontecer ou não. Essa é a condição suspensiva. A outra é a efetividade imediata do negócio jurídico, com produção de todos os efeitos que lhe é pertinente no instante de sua realização, ficando, nesse caso, sua definitividade também pendente de evento futuro, porém, certo. É a condição resolutiva. Ou seja, a ocorrência da condição resolve a obrigação.

A homologação deve ser entendida como um dos elementos acessórios do negócio jurídico, qual seja, a condição. A condição que a caracteriza é a condição resolutiva, posto que ao pagamento do tributo efetuado pelo contribuinte consoante as normas de regência, sem que haja a interveniência da autoridade administrativa, são juridicamente atribuídos os mesmos efeitos estabelecidos para o lançamento efetuado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, sob a condição resolutiva de ulterior verificação pela autoridade administrativa.

O decurso do prazo gerador da homologação tácita, a qual contém em seu escopo a condição resolutiva, por atribuir eficácia plena ao negócio jurídico no momento de sua realização (§ 1º do artigo 150 do CTN), porém condicionada à ulterior verificação por parte da autoridade administrativa, faz fluir, simultaneamente, a decadência e a prescrição.

Opera-se a decadência, conforme os ensinamentos do professor Paulo Roberto Lyrio Pimenta acima reproduzidos, porque atinge o exercício do poder jurídico (poder-dever) da Administração em praticar o ato administrativo do lançamento. A prescrição porque alcança o direito subjetivo da Administração de introduzir modificação no crédito tributário apurado pelo contribuinte, lançado em razão da inação da Fazenda Pública



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/12/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

no curso da passagem do tempo estabelecido na norma e extinto pela via do pagamento. E o direito subjetivo é manifestação de uma relação jurídica específica que, no caso, é aquela formada pela antecipação do pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa efetuada pelo contribuinte.

Ressalte-se que a homologação se dá sobre a atividade de antecipar o pagamento, que pode ir de zero à totalidade do crédito tributário. Opera-se a homologação expressa ou tácita, mesmo sem a realização do pagamento antecipado e do crédito tributário a ele vinculado, resultando na sua total extinção.

Em que pese haja divergências entre doutrinadores, operadores do Direito, quer judiciais, quer administrativos, tendem todos eles a firmar o entendimento de que se o pagamento antecipado for efetuado a partir de uma base de cálculo que resulte em pagamento de valor inferior ao crédito tributário a ele vinculado, decorre que o crédito tributário que foi objeto de pagamento antecipado extingue-se pela sua respectiva homologação, não se aplicando a esta espécie de Lançamento a decadência estabelecida no artigo 173 do CTN.

Redigido com palavras diversas para dizer a mesma coisa, notório é que o artigo 173 constitui-se na regra geral de decadência no Direito Tributário e que o artigo 150, § 4º, constitui-se na regra específica para uma espécie específica de lançamento – o por homologação.”

A autoridade autuante afirma, à fl. 84, no Termo de Verificação Fiscal – TVF que a recorrente “recolhe o IPI devido na importação apenas sobre o meio físico (CD's; disquetes, etc) enquanto sobre o software é recolhido o imposto de renda na fonte, a título de serviços prestados.”

Portanto, o fato de existir pagamento do IPI relativo ao meio físico supre a exigência da corrente que defende ser requisito de aplicabilidade do § 4º do art. 150 do CTN a existência de algum pagamento efetuado para que a decadência, estabelecida em cinco anos, tenha como *dies a quo* a data do fato gerador.

Dessarte, impõe-se reconhecer a ocorrência da decadência do período compreendido entre o primeiro decêndio de janeiro até o primeiro decêndio de dezembro de 1998, uma vez que a ciência da exigência fiscal sobreveio em 18/12/2003, restando tempestivo o lançamento efetuado a partir de 18/12/1998.

Nesses termos, acato a preliminar de decadência para reconhecer sua incidência sobre o período acima identificado.

Quanto ao período que restou não alcançado pela decadência, entendo necessário efetuar cautelosa análise acerca do alcance dos comandos normativos, visto estar a matéria em foco tangenciando as normas relativas ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, de competência federal e o Imposto sobre Serviços de qualquer natureza - ISS, de competência municipal.

Matéria assaz controvertida no mundo jurídico até há pouco tempo. Vê-se que, com a passagem do tempo e o amadurecimento das percepções em relação ao novo, representado pelos incontáveis conseqüências produzidos pelo mundo da informática, o Direito vem assentando e pacificando situações anteriormente imbuídas de embates jurídicos.

J *C*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/12/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

O julgador *a quo*, reproduzindo em parte o relatório da fiscalização, resumiu assim a identificação da operação sob a qual foi arrimada a autuação:

"A contribuinte importa, da matriz no exterior, programas de computador (softwares) gravados em suporte físico, e os negocia, mediante contrato de licença de uso, a diversos clientes, na maioria dos casos empresas de grande porte. Segundo informa a impugnante, os programas de computador são desenvolvidos em laboratórios no exterior, com a participação de profissionais especializados, conforme as necessidades demonstradas pelos clientes nas tratativas iniciais." (negrito inserido)

O ponto nodal da querela está em identificar se os programas de computador fornecidos pela IBM, elaborados por encomenda ou customizados de maneira específica e única para um determinado usuário estão ou não sujeitos ao IPI.

Quanto a não se tratar de produtos chamados "de prateleira", não sobraram dúvidas tanto na narrativa do Termo de Verificação Fiscal quanto na decisão recorrida. Esta última entende não importar saber se o *software* é de prateleira ou elaborado por encomenda, mesmo concluindo em sua análise que *"tudo leva a crer que a atividade da contribuinte se encaixe na modalidade (...) programas adaptados ou customizados..."*

Já o Termo de verificação Fiscal afirma textualmente, à fl. 92:

"A exposição até esse ponto permite-nos concluir que:

(...) De acordo com o caso ora relatado, os clientes da fiscalizada ao encomendarem programas para computador, mediante o envio das especificações técnicas, encomendaram, na verdade, uma prestação de serviço, consistente na execução personalizada daqueles produtos.

Para que a encomenda pudesse ser executada, a fiscalizada foi obrigada a importar aqueles produtos que, posteriormente, deu saída do seu estabelecimento no momento da entrega ao cliente.

É inequívoco, portanto, que neste caso, a prestação de serviço (obrigação de fazer algo) não pode existir sem a execução de uma operação sobre a qual incide o IPI, que é a saída do estabelecimento da fiscalizada de programas de computador por ela importados. Logo, para poder prestar o serviço a fiscalizada pratica os fatos geradores dos dois impostos, IPI e ISS, tudo dentro de uma mesma operação econômica." (destaque inserido)

Imprescindível efetuar tal distinção, uma vez que o Supremo Tribunal Federal, decidindo sobre programas de computador, pacificou o entendimento de que somente aqueles vendidos de forma massificada, colocadas no comércio pelo seu produtor por sua conta e risco, para tantos quantos queiram adquiri-lo, encontram-se "mercadorizados", e portanto, sujeitos ao ICMS e ao IPI.

Em sendo assim, é suficiente que este voto centralize a análise neste ponto.

Tratar-se-á, aqui, de discernir a legislação aplicável ao caso concreto em foco, com vistas a identificar a norma tributária aplicável: se a norma relativa ao ISS ou se a norma relativa ao IPI, ou, o que considero descabido, se aplicação de ambas as normas como quer a fiscalização.



Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

O Decreto-Lei nº 406/68 disciplinou as atividades consideradas como venda de mercadorias, portanto, sujeitas ao ICM (à época, Hoje, ICMS) e as relativas a prestação de serviços de qualquer natureza - ISS. Distinguiu uma da outra, bem como listou aquelas que deveriam estar sujeitas apenas ao ISS, afastando de tais atividades o conceito de mercadoria, portanto a incidência da legislação do então ICM, atual ICMS.

O citado Decreto-Lei supriu lacuna legal então existente, em face da ausência de lei complementar, na função de estabelecer "*normas gerais de direito tributário e dispor sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios*", nos termos do § 1º do art. 18 da CF/69. Tanto é assim que após a Constituição da República de 1988, as alterações legislativas que foram efetuadas no referido Decreto-Lei (inclusive sua revogação) se deram por meio de Lei Complementar, o que está a comprovar sua recepção como Lei Complementar na hierarquia do ordenamento jurídico inaugurado.

Relativamente à tributação sobre prestação de serviços, na vigência da CF/69, o art. 24, inciso II, ao atribuir competência aos municípios para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, limitou essa competência aos serviços não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

Na atual Constituição, nas três esferas de Poder da República, têm-se bem delimitada a competência para tributar da União, dos Estados e dos Municípios (alçado à condição de ente federado), no que se refere à tributação da produção e da circulação de bens e da prestação de serviços.

O fato gerador que enseja a tributação da produção pelo IPI não guarda semelhança com o fato gerador que impõe a tributação da circulação de produtos pelo ICMS. Entretanto, esses dois tributos, à primeira vista, tangenciam e até se entrelaçam com o fato gerador relativo à prestação de serviços.

Isso se dá porque na prestação de serviços o cumprimento da obrigação de fazer pode exigir que esta deva se fazer acompanhar por uma obrigação de dar que lhe seja inerente, para que a prestação de serviço se materialize.

Daí a edição do Decreto-Lei nº 406/68 que delimitou, expressamente, quais atividades passariam a estar sujeitas, exclusivamente, à tributação pelo ISS, mesmo que acompanhadas, acessoriamente, da entrega de materiais necessários à materialização do serviço prestado.

A doutrina e a jurisprudência têm se manifestado, de forma sistemática, exatamente no sentido contrário adotado pela autoridade autuante.

De fato, Marcelo Caron Baptista², autor de livro sobre o ISS, cita decisão emanada do Superior Tribunal de Justiça – STJ no julgamento do Recurso Especial nº 395.633/RS, de 2002, relatada pela Ministra Eliana Calmon, na qual deixou expresso o fato de serem mutuamente exclusivas as aplicações do ISS e do IPI, *in litteris*:

"Observe-se, em primeiro lugar, que só há incidência do imposto municipal, ISS, se não incidir o IPI, prevalência que, no caso dos autos, salta aos olhos."

² BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS – do texto à norma. Doutrina e Jurisprudência da EC nº 18/65 à LC nº 116/03. São Paulo: Quartier Latin. 2005. pp. 321/322.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 26/12/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

O STJ, nessa decisão unânime, foi enfático em afirmar que descabe a incidência do ISS se a incidência cabível for do IPI, não comportando a incidência de um se a situação se constituir em fato gerador do outro.

Para melhor compreensão da matéria, entendo necessária uma digressão do que seja a informática nos tempos atuais.

A informática bem como a tributação dos consectários dela gerados têm sido tema de diversos autores. A esse propósito, sob a coordenação do Professor Paulo de Barros Carvalho, o professor e doutor em direito tributário Adelmo da Silva Emerenciano³ produziu análise acerca do comércio eletrônico, da qual pode-se extrair subsídios para auxiliar uma melhor compreensão da matéria aqui focada.

Partindo de uma panorâmica histórica acerca da evolução da informática e de seu impacto sobre o conhecimento humano, o qual por deixar de ser produzido individualmente agregou velocidade ao fluxo da informação, o autor aventa que *“Uma nova economia passou a ser reconhecida, a economia do conhecimento, baseada na aplicação do know-how humano a tudo o que produzimos e como produzimos. A tecnologia incorporou-se não somente ao modo de produzir, mas também a todo o modo de vida do final do século XX, (...)”*. E que *“Essa nova fase da economia constitui uma autêntica “segunda revolução industrial”, onde os setores primário, secundário e terciário cederam espaço para a estruturação do setor quaternário, constituído pela criação e tratamento automatizado da informação como recurso econômico básico da sociedade pós-industrial.”*

E conclui que *“há uma troca de paradigmas econômicos e mudanças em negócios tradicionais, (...) e o desenvolvimento de diferentes empreendimentos (...)”*

A aceleração da prática desse tipo de atividade econômica, como não poderia deixar de ser, gerou impactos sobre a estrutura jurídico-legal das sociedades modernas, impulsionando a doutrina e principalmente a jurisprudência a posicionamentos mais bem definidos acerca da matéria, no que diz respeito à prestação de serviços ou venda de produtos com utilização da informática como veículo de transferência de propriedade e direitos.

Afirma o autor, mais adiante, que os estudos nesse campo serão de todo imperfeitos se prescindirem do arcabouço estrutural da Teoria Geral do Direito, onde residem os conceitos fundamentais do universo jurídico.

Expende extensa análise acerca dos problemas principais em matéria de tributos que o tema suscita, os quais esclarece serem decorrentes da inadequação dos conceitos e estruturas legais existentes.

Com argúcia, enfrenta a questão tributária incidente sobre as transações relativas a produtos físicos e digitais, de importância contundente para a solução do litígio posto nos autos, como a seguir transcrito:

“As regras atualmente existentes possuem por pressuposto, em sua grande parte, a tangibilidade do produto objeto da transação. As hipóteses de incidência trazem em sua estrutura típica, como critério material, no mais das vezes descrições de situações de possível ocorrência no mundo físico e ligadas a evento fisicamente identificável (a própria denominação de “material” induz o raciocínio a pensar em coisas fisicamente

³ EMERENCIANO. Adelmo da Silva. Tributação no Comércio Eletrônico. Coordenação Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: IOB. 2003. p. 21 e ss.



Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

detectáveis). Assim se verifica quando há referência a conceitos como produtos, mercadoria, serviços e bens móveis. A necessidade de perfeita identificação no que se refere a tempo e espaço também é encontrada no critério temporal e espacial, no qual conceitos como saída, entrada, estabelecimento, território nacional, município e exterior estão sempre presentes e cuja aplicação, por equivalência de conceitos, apresenta inúmeras dificuldades ou até mesmo inutilidade.

Esta questão torna-se mais difícil quando nos deparamos com a necessidade de determinar se as regras aplicáveis aos produtos tangíveis devem também ser aplicadas aos produtos digitais. Se aplicáveis a alguns, poderão ser aplicados a todos?"

Expõe, também, que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, previsto no art. 156, inciso III, da Constituição da República, é um dos tributos que mais exige reflexão diante das questões geradas pela tecnologia. E que *"Também enfrenta a questão da tributabilidade pelo Imposto de importação, alegando ser evidente a necessidade de determinar se a expressão produtos inclui os bens digitais, submetendo-os aos efeitos da norma tributante."*

Neste ponto verifica-se que a norma positivada pela Portaria MF nº 181, de 28/09/1989, vem ao encontro da posição do autor na medida em que exclui da tributação do Imposto de Importação a aquisição de *software* com a finalidade de distribuição e comercialização, na forma que estabelece, como se constata:

"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.

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 esse custo ou valor conste, no documento de aquisição destacadamente do custo ou do valor do suporte físico propriamente dito.

2.2. Não ocorrendo a situação mencionada no subitem anterior tomar-se-á para determinação do valor aduaneiro o custo ou valor da transação integralmente.

(...)" (destaques inseridos).

A saída de produto industrializado pressupõe a obtenção de espécie nova por uma das formas previstas na legislação do IPI. No caso em foco, inexistente a referida obtenção de espécie nova, como bem especifica a Portaria MF nº 181/89 ao não agregar o valor do programa inserido no suporte informático. Com este comando está a Administração Pública dando a tônica da tributação cabível sobre os programas de computador.

Tratando da classificação jurídica dos bens digitais, acrescenta, também, o autor (p.78) que, no Direito, o ato de classificar um bem em uma determinada categoria resulta em atrair princípios que permitem fixar de forma genérica os institutos que o regulam e as relações jurídicas que suscitam.

Tais classificações têm sua origem na Teoria Geral do Direito, a qual propicia a sustentação necessária ao estudo da Ciência do Direito.



Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

O citado autor explica que no Direito Romano, origem do direito latino, a classificação tinha a finalidade de determinar o que era suscetível de posse, uma vez que somente para a *res corporales* tal direito era reconhecido.

Citando Washington de Barros Monteiro⁴, aduz que, atualmente, o interesse prático nessa distinção consiste no fato de que as coisas corpóreas se transferem pela tradição como a compra e venda e a doação – e os bens incorpóreos pela cessão.

Efetuando análise da legislação pertinente aos bens digitais, reporta-se à Lei nº 9.609, de 18/02/1998, que dispôs sobre a proteção de propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no País.

Dispõe a referida Lei no que aqui interessa:

"Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados."

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

Art. 8º Aquele que comercializar programa de computador, quer seja titular dos direitos do programa, quer seja titular dos direitos de comercialização, fica obrigado, no território nacional, durante o prazo de validade técnica da respectiva versão, a assegurar aos respectivos usuários a prestação de serviços técnicos complementares relativos ao adequado funcionamento do programa, consideradas as suas especificações.

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

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

Art. 10. Os atos e contratos de licença de direitos de comercialização referentes a programas de computador de origem externa deverão fixar, quanto aos tributos e encargos exigíveis, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos e estabelecerão a remuneração do titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior." (destaques inseridos)

Os bens digitais, conforme explana, "constituem conjuntos organizados de instruções, na forma de linguagem de sobrenível, armazenados em forma digital, podendo ser interpretados por computadores e por outros dispositivos assemelhados que produzam funcionalidades predeterminadas."

Dai decorre que os bens digitais podem se constituir de *software* sem suporte tangível, sendo-lhe aplicáveis todas as normas em que a referida definição seja encontrada. Evidencia que a expressão "contida em suporte físico de qualquer natureza" usada pelo

⁴ MONTEIRO. Washington de Barros. Curso de Direito Civil, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 146, apud EMERENCIANO. Adelmo da Silva. Tributação no Comércio Eletrônico. Coleção de Estudos Tributários 2. Coordenação Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: IOB. 2003. p. 79.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/12/2005

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

legislador ao dispor sobre o tema no art. 1º da Lei nº 9.609/98, acima reproduzido, não contradiz o anteriormente atestado, posto que limitada sua intangibilidade aos sentidos humanos e não de uma forma de existência corpórea qualquer dos bens digitais.

Analisando a tributação no comércio eletrônico, também aplicável à comercialização de bens digitais diretamente pelo seu fabricante, aduz o autor que, tomados como bens, protegidos e reconhecidos como direitos intelectuais, possuem os bens digitais regime jurídico próprio e ainda que:

"Possuindo regime jurídico específico, as questões que envolvem o software devem ser realizadas tomando por pressuposto inafastável as normas do Direito Positivo que traçam seu regime peculiar, preponderantemente a Lei n. 9.609/98, que trata da proteção da propriedade intelectual do programa de computador, e a Lei nº 9.610/98 que consolida as regras relativas aos direitos autorais."

Mais adiante (p. 94) enfrenta o tema dos negócios jurídicos realizados com bens digitais, e, dentre os conceitos que engendra encontra-se o de licença de uso, explicitando que *"Por meio do contrato de licença, o licenciado tem assegurado o direito de usar o bem digital na conformidade das estipulações contratuais e com as restrições previstas na lei, conservando o licenciador sua titularidade e presumindo-se que a licença é exclusiva e intransferível com a finalidade de satisfazer as necessidades do licenciado. Estabelece-se uma obrigação contratual de, fundamentalmente, "não fazer" para o licenciado, impedindo-o de copiar, alterar ou fazer circular o programa, definindo as condições em que, detendo o programa poderá usá-lo". (negrito inserido).*

Pelas regras do art. 109 do CTN não podem as cláusulas de um contrato particular, realizado em razão da autonomia da vontade das partes, fazendo lei entre elas, alterar o alcance e a natureza dos conceitos jurídicos, nem produzir efeitos tributários não previstos em lei. Entretanto, o princípio da segurança jurídica é uma via de mão dupla. À autoridade administrativa competente para realização do lançamento não é dado extrapolar tais conceitos ou interpretá-los de forma estanque, no interior de uma norma que por si só não se presta a caracterizar a operação realizada como concretizadora do fato gerador do IPI e, em consequência, a dar efetividade à exigência tributária e daí "criar" obrigação tributária. Entendo ser necessário melhor acuidade no exame da matéria, evitando-se a geração de imposição tributária de forma açodada, de sustentação duvidosa por ser de frágil sustentação legal.

Baptista, conforme obra já citada, discorre acerca do Direito das Obrigações, fixando-se no objeto das relações jurídicas, que traduz como sendo a prestação contida na relação jurídica obrigacional de dar, de fazer e de não fazer.

Esquadrinhando as obrigações (prestações) de dar e de fazer, que interessam a este contexto, resume a ocorrência da prestação de dar à ação titularizada pelo devedor destinada à tradição de um bem e a prestação de fazer àquela que se opera pela ação pessoal do devedor, cuja relevância não está na tradição de bem, ainda que isso eventualmente possa ocorrer.

Em seguida observa que:

"A palavra "serviço", constante do artigo 156, III do Texto [Constituição Federal], afasta, por incongruência semântica, a idéia de prestação de dar, eis que não envolve, na sua essência, qualquer coisa, seja material, seja imaterial.

A ação pessoal do prestador, não entendo, não rejeita o emprego de bens materiais ou imateriais, mercadorias ou produtos industrializados, bem como de equipamentos. Ao



Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleuzo Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

contrário, a maior parte dos serviços requer o emprego de tais bens, sob pena de restar inviabilizada a prestação.

(...)

Como desdobramento da distinção fundamental entre prestações de dar e de fazer, surge a necessidade de admitir que um esforço humano, no contexto de uma relação jurídica contratual, não assegura ao intérprete, por si só, tratar-se de uma prestação de fazer (...)

Muitas vezes a complexidade dos fatos jurídicos torna deveras difícil estabelecer os contornos precisos que permitem apartar, das prestações em geral, as figuras do "dar" e do "fazer", o que acarreta importantes reflexos para a compreensão da norma tributária, ocasionando, em algumas vezes, dúvidas razoáveis sobre a incidência de determinados tributos diante de específicas hipóteses.

A presença do contrato é mais do que o primeiro divisor de águas (...). É dele que aflora a natureza jurídica tributária da prestação. Centra-se a investigação, por isso, no acordo de vontades. (...) Exatamente da finalidade do contrato é que se extrai a natureza da prestação.

AIRES FERNANDINO BARRETO esclarece que a prestação de serviço tributável é tão-somente aquela que atinge o fim do contrato, 'Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. Não a ação desenvolvida como requisito ou condição do facere...'

Mais uma vez insiste-se aqui em retornar ao comando da Portaria MF nº 181/89. Nela consta de forma bem distinta o serviço (posto que tributa o 'rendimento') – *programa de computador* – e o produto industrializado utilizado para a prestação do serviço – *suporte informático*. Portanto, tanto na importação para comercialização em forma de cópia única como na efetivação dessa comercialização na saída do estabelecimento do importador mantém-se, por coerência, a mesma separação determinada na importação do valor do serviço prestado a partir do esforço pessoal do devedor – *programa de computador* – do produto industrializado – *suporte informático* – que viabiliza o transporte do produto que enseja o cumprimento da prestação de fazer, uma vez que esta foi a opção exercitada pelo importador, dentre as duas elencadas na referida Portaria.

Quanto às prestações com ou sem utilização de bens material e imaterial, engendra uma bem articulada análise que a seguir é reproduzida:

"Determinadas prestações independem da utilização de bens. É o que GERALDO ATALIBA e AIRES FERNANDINO BARRETO classificam como prestação de "...serviço puro...", sendo este "...aqueles cuja prestação prescinde quer de instrumentos, quer de aplicação de materiais."

Vale-se do exemplo de um carregador braçal, o qual exerce sua atividade utilizando-se exclusivamente do próprio corpo, bastando carregar as coisas de um lado para o outro, para em seguida evidenciar que:

"Em muitas circunstâncias, porém, o adimplemento da prestação de fazer requer o emprego de bens, sejam materiais, sejam imateriais.

Utilização de bens imateriais ocorre, por exemplo, quando a prestação do serviço é realizada com o auxílio de um programa de computador (software) ou de tecnologia



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/12/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

devidamente patenteada (know-how). São bens incorpóreos, que não ocupam lugar no espaço.

Por outro lado, há prestações que somente são viáveis com o emprego de bens materiais. O caso do carregador, antes citado, bem serve como exemplo. A depender do peso ou do tamanho da coisa a ser carregada, o esforço exigido estará além de sua condição física, sendo necessário que o carregador utilize um equipamento próprio, um veículo produzido para essa finalidade. Nessa hipótese, a utilização do veículo em nada afetará a natureza da prestação, a qual continuará sendo "de fazer".

E prossegue:

"Disso se extrai que os bens materiais, assim como os imateriais utilizados pelo prestador, são instrumentos necessários para que o homem possa superar as suas limitações físicas, intelectuais ou ambas."

Em seguida, conceitua serviço para fins de incidência do ISS como sendo "o resultado da ação do prestador direcionada ao tomador, porque sua hipótese de incidência normativa somente pode contemplar comportamentos humanos, no caso, prestações."

Dessa exegese infere-se facilmente que o descumprimento de um contrato cuja finalidade seja uma obrigação de fazer, mesmo que seu cumprimento esteja alicerçado em algum bem material, terá natureza jurídica eminentemente imaterial e seu descumprimento resolver-se-á exclusivamente por meio de perdas e danos e nunca pela execução de uma obrigação de dar coisa certa ou incerta, dada a infungibilidade da obrigação contratada.

Aduz que são inúmeras as hipóteses em que o serviço se expressa pela criação ou transformação de bens materiais, e que:

"Diversa gama de serviços é a daqueles de que resultam utilidades imateriais. A defesa que o advogado patrocina em favor de seu cliente perante o Tribunal de Juri é totalmente imaterial, não dá surgimento ou transforma a matéria, não ocupa lugar no espaço. (...) Também a empresa de transportes, ao deslocar bens materiais de um lado pra o outro, nada cria ou transforma. Sua atividade é intelectual e física e seu esforço é aplicado sobre bens materiais. O serviço em si, no entanto, é imaterial, não pode ser sentido senão pelo pensamento humano.

Há, ainda, os serviços mistos, os quais surgem com propriedades materiais e imateriais (...)

O que merece atenção é o fato de que a Constituição Federal, por meio de seu artigo 156, III, ao definir a competência para tributar a prestação de "serviços", não limitou o seu exercício à espécie do resultado da prestação.

(...)

O envolvimento de bens materiais na prestação de serviços não se limita à sua utilização no auxílio ou para a viabilização do esforço humano dispensado. Em diversos casos, o serviço, resultado da prestação, expressa-se por meio de um bem material. São as hipóteses em que a aplicação dos bens materiais é condição para o adimplemento da obrigação de fazer.

(...)

Em outras situações, os materiais não são essenciais, senão para a sua disponibilização ao tomador. Isso ocorre, por exemplo, quando alguém é contratado



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/12/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleúza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

para elaborar um programa de computador. Por envolver um esforço eminentemente intelectual, bem como pela natureza imaterial do seu trabalho, o desenvolvimento do programa não depende propriamente de bens materiais.

No entanto, em última análise, para que o serviço se tenha por efetivamente prestado, o prestador haverá de transpor o programa criado para um meio físico. Poderá inseri-lo no equipamento de informática do tomador, onde ficará disponível, como poderá, sempre a depender do contrato, ser gravado em um disquete ou equivalente, para que a ele seja entregue. Se assim não o fizer o prestador, mesmo estando criado o programa, isso de nada aproveitará ao tomador e juridicamente não haverá prestação de serviço.

Os bens materiais, portanto, às vezes assumem papel de suporte físico do próprio serviço prestado, o que não desvirtua a prestação de fazer que sobressai da atuação do prestador.

O fato da prestação do serviço ficar na dependência da aplicação e da entrega de um bem material ao tomador não altera a sua natureza jurídica. Entregar o bem ao tomador do serviço caracteriza, por certo, uma prestação de dar, mas, no bojo da relação de prestação de serviços, apenas acessoriamente – prestação-meio de dar – (...)

Os serviços, de maneira geral, devido ao alto grau de desenvolvimento do saber científico, tendem a tornar-se cada vez mais complexos, precisos e, por isso, dependentes da utilização e aplicação de bens. Exemplo é o da produção de moeda, que na antiguidade não exigia nada além da cunhagem da marca do soberano em um pedaço de metal mas que, nos dias atuais, deve observar uma tecnologia de última geração, o que implica a utilização de maquinário altamente preciso e de material exclusivo e especialmente desenvolvido para essa finalidade, sob pena de vir a ser reproduzida por falsários.

A complexidade, portanto, passa a ser uma exigência natural e cultural da prestação de serviços, mas não tem o efeito de alterar a sua natureza jurídica de prestação de fazer.

Sempre que identificada no contrato a prestação-fim como sendo de fazer, os bens materiais empregados na execução do serviço, bem assim os que a ele fiquem agregados assumirão, para fins jurídicos, um papel acessório (...)."

Hugo de Brito Machado⁵, analisando o conceito de serviço, evidencia que:

Na linguagem comum "serviço é ato ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho. "Na linguagem jurídica em geral, anota Maria Helena Diniz, serviço quer dizer o "exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva."

Mais adiante afirma:

"Não é necessário que o conceito de serviço esteja no Direito privado. Muito menos que ele esteja definido em norma do Direito privado. Para que ele não possa ser alterado pelo legislador tributário basta que esteja, como está, na Constituição Federal, pois sua alteração pelo legislador implica evidente alteração da norma da Constituição na qual está albergado.

⁵ MACHADO. Hugo de Brito. O ISS e a Locação ou Cessão de Direito de Uso, in Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário, dirigida por Misabel A.M. Derzi. Belo Horizonte: Del Rey. 2004. pp. 157 e 158.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/12/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Com efeito, a alteração de qualquer conceito albergado por qualquer norma implica alteração dessa norma. Se o legislador altera um conceito que está em uma norma da Constituição, portanto, altera a própria Constituição. Essa é uma verdade jurídica que, infelizmente, ainda não está bem entendida entre nós, mas aos poucos, em face de decisões como a proferida pela Corte Maior, (...), ela vai se tornando mais viva na consciência dos que lidam com o Direito."

Por seu turno, Baptista, ao tratar da tensão entre o ICMS e o ISS, bem como entre o ISS e o IPI, preleciona quanto à hipótese de incidência do IPI:

"A competência tributária da União Federal abarca a instituição de imposto sobre "produtos industrializados", conforme estabelecido pelo inciso IV, do artigo 153, da Constituição Federal.

Conforme De Plácido e Silva, produto é "...toda coisa ou toda utilidade que se extraiu de outra coisa ou que dela se obteve...", sendo industrializado ou industrial aquele que resulta "...da ação do homem ou de seu trabalho."

JOSÉ ROBERTO VIEIRA, autor de marcante estudo sobre o IPI, concluiu que o critério material desse imposto é, precisamente, "...realizar operações jurídicas que importem a saída de produtos industrializados dos respectivos estabelecimentos industriais, envolvendo a transferência de sua propriedade ou posse". Assim como ocorre com o ICMS, esse autor esclarece que, sob a mesma nomenclatura de "IPI", a legislação tributária se reporta a outro tributo inconfundível. Trata-se daquele previsto pelo artigo 46, "I", do Código Tributário Nacional, a incidir sobre a importação de produtos industrializados, verdadeiro "sobre-imposto de importação", excetuada a hipótese de reimportação de produtos industrializados, que, segundo o autor, ficaria sujeita à incidência do IPI. [IPI vinculado]

As relações do IPI com o ISS, entretanto, somente assumem maior importância no que atine ao imposto que tem por critério material a realização de operações que envolvam a saída de produtos industrializados do estabelecimento industrial (...)

Tendo sido adotado o pressuposto de que o antecedente normativo do IPI focaliza "operações", verifica-se a sua estreita proximidade com o ICMS mercantil, pois a sua materialidade também corresponde a um comportamento cuja substância é a realização de um negócio jurídico que tem por objeto um bem de conteúdo patrimonial."

Prossegue em sua análise, adentrando no campo da industrialização por encomenda, *verbis*:

"Incidindo o IPI em face da realização de uma operação jurídica em torno da transmissão da propriedade ou da posse de bens materiais, especificamente aqueles qualificados como produtos industrializados, resta nítido que tais negócios jurídicos são pactuados com vistas a uma prestação-fim de dar.

A distinção que marca as atividades do comerciante e do industrial está, justamente, no fato de que este, em momento anterior ao ato de dar o produto em cumprimento de uma obrigação assumida perante terceiros, deverá trabalhar com os materiais, ou seja, realizar um fazer. Assim pensa JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO: "IPI e ICMS distinguem-se pela circunstância de que o primeiro não consiste, unicamente, num dar, mas também num fazer."

f *B*



Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

O industrial, de regra, elabora o produto e assume os riscos quanto à sua comercialização. O fazer, então, é indissociável do comportamento de industrializar, de criar produtos, o que não afasta a natureza jurídica da prestação-fim objeto de suas operações, que é a de dar. Por esta razão, o único ponto de suposto atrito entre o IPI e o ISS está na chamada industrialização por encomenda.

Trata-se de contrato que tem por objeto a elaboração de um produto, pelo industrial, conforme as necessidades específicas daquele que fez a encomenda. O industrial, nesse caso, não se resume a elaborar o produto com as características que ele entende necessárias para viabilizar a sua comercialização, tal qual aqueles constantes de sua linha normal de produção [ao qual o STF denominou "software de prateleira"]. Ao contrário, ele somente atua mediante prévia contratação de seus esforços, para produzir algo que, mesmo podendo ser similar àquilo que normalmente elabora, será portador de propriedades idealizadas e/ou exigidas pelo autor da encomenda.

Avultam, então, duas prestações diferentes; uma de fazer (elaborar o produto encomendado) e outra de dar (entrega-lo a quem encomendou). Ambas são imprescindíveis para que a obrigação do industrial se dê por cumprida. Sem a prestação de fazer não haverá produto, e sem a prestação de dar o dever jurídico não será cumprido. Resta saber qual dos comportamentos se sobrepõe como prestação-fim da relação contratual.

O contrato de industrialização por encomenda, não se pode deixar de notar, identifica-se com o contrato de empreitada de materiais ou mista, eis que o industrial, assim como o empreiteiro, age com autonomia mediante remuneração, com material próprio ou fornecido pelo seu cliente, no sentido de elaboração de um produto (obra). Essa, aliás, a óptica pela qual JOSÉ ROBERTO VIEIRA enfocou a industrialização por encomenda, adotando o mesmo critério defendido neste trabalho, para o ISS. Conforme suas palavras, "se definida a supremacia do dar, admite-se a compra e venda e a submissão ao IPI. Se, ao revés, estabelecida a prioridade do fazer, reconhece-se a empreitada de materiais e a sujeição ao ISS". (destaque inserido)

Também demonstrou, o mesmo autor, que a investigação a ser levada a cabo deverá focalizar o produto, para que se possa saber se, mesmo diante de uma encomenda, não se trata de operação que envolva uma simples compra e venda de coisa futura, a qual ocorrerá sempre que o contrato visar à elaboração e entrega de um produto que já seja integrante da linha de produção do industrial. Semelhante o pensamento de VERA MARIA ARAUJO DAMIANI: "É necessário que a produção seja feita especialmente para o consumidor final, pois se ela já estiver pronta, terá sido realizada para o mercado." (destacado). [comentários inseridos]

Cita, também o enfoque dado por MARÇAL JUSTEN FILHO⁶ quanto ao requisito do conceito de industrialização. Entende este autor que além de transformação de um bem material, a industrialização implica, também, padronização e massificação, que, confrontado com a prestação de serviços deixa nítidas as especificidades desses conceitos, na medida em que esta última possui "... intrínseca natureza (...) que se vincula à noção de atuação personificada e individualizada, de atuação artesanal, não-massificada."

⁶ JUSTEN FILHO. Marçal. O imposto sobre serviços na constituição. P. 115. Apud Baptista, p. 320.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/12/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

Pela importância de que se reveste a matéria, reproduzo, ainda, a posição de Baptista, que se mostra escudada em doutrina de escol, bem como respaldada por jurisprudência dos Tribunais Superiores, já conhecida, como segue:

"Haverá industrialização por encomenda, nos moldes da empreitada de materiais, quando o produto for peculiar, alheio ao rol daqueles que são, normalmente, produzidos pela indústria, hipótese na qual somente será viável falar em incidência do ISS, pois a prestação-fim será a de fazer, enquanto o dar – entregar o produto encomendado – não passará de uma prestação-meio. (negrito)"

MIZABEL DE ABREU MACHADO DERZI⁷ também manifesta conclusão equivalente, sustentando que "...serviços de encomenda, ainda que com transformação do produto, assim como a empreitada industrial (com ou sem fornecimento de materiais pelo prestador do serviço), configuram típicas execuções de obrigações de fazer, personificadas, somente tributáveis pelo imposto municipal sobre serviços." CRISTIANO CARVALHO⁸ adota a mesma linha de pensar: "... qualquer produto feito sob encomenda, ainda que industrializado, consubstancia-se numa obrigação de fazer, ainda que essa só se perfaça com a entrega do produto ao tomador. O imposto incidente nessa situação é o Imposto sobre Serviços, de competência municipal e não o IPI ou o ICMS."

A jurisprudência do extinto Tribunal Federal de Recursos continha o enunciado sumular nº 143, pelo qual "Os serviços de composição e impressão gráficas, personalizados, previstos no artigo 8., par-1., do Decreto-lei n. 406, de 1968, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei n. 834, de 1969, estão sujeitos apenas ao I.S.S., não incidindo o I.P.I." (negrito).

Coerente com esse entendimento o Enunciado de nº 156, da Súmula Jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, será sujeita, apenas, ao ISS."

Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva⁹, ilustre Conselheiro da 3ª Câmara deste Conselho, em trabalho sobre a imunidade do livro em formato digital, cita entendimento preciso do Consultor da União e Procurador da Fazenda Nacional, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva acerca do tema, como segue:

"Quanto ao programa de computador (software), gravado em discos, chamados de disquete ou CD-ROM, ou instalado no disco rígido, para ser "lido" pela máquina (hardware), as jurisprudências do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça vêm se firmando no sentido de que os programas de computação, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, passíveis de incidência do ICMS e do IPI. Já os programas elaborados especialmente para certo usuário exprimem verdadeira prestação de serviços, sujeita ao ISS."

⁷ DERZI. Misabel de Abreu Machado. Nota in ALIOMAR BALEEIRO. Direito Tributário Brasileiro, p. 496-497. *Apud* Baptista. P. 320.

⁸ CARVALHO. Cristiano. O IPI e a industrialização por encomenda, in MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO (Coord.), IPI- aspectos jurídicos relevantes, p. 55. *Apud* Baptista. P. 320.

⁹ SILVA. Francisco Maurício de Albuquerque. Direito Tributário e Processo Administrativos Aplicados: Imunidade do Livro em Formato Digital. Coordenação Heleno Taveira Tórreres, Mary Elbe Queiroz e Raymundo Juliano Feitosa. São Paulo: Quartier Latin. 2005. p. 716.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COMO ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/12/2005

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Reforçam o entendimento supra, as razões de Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas¹⁰, ao explanar acerca do valor tributável na importação, *in litteris*:

"As regras aplicáveis para a apuração da base de cálculo do IPI são as mesmas do Imposto de Importação, ao qual está intimamente vinculado. Se as mercadorias forem isentas ou gozarem de redução do Imposto de Importação, o valor do tributo excluído pelo benefício não integrará o valor tributável do IPI (PN 565/70)."

Ou seja, o valor que servir de base de cálculo para o Imposto de Importação servirá também para compor a base de cálculo do IPI, a qual sofrerá somente os acréscimos do próprio Imposto de Importação e das taxas e encargos cambiais, conforme determina o inciso I do art. 47 do CTN.

Mais uma vez, o discurso da doutrina se encaixa perfeitamente no conteúdo da Portaria ministerial nº 181/89, acima reproduzida. É que tal norma deixa expressa a opção do legislador federal por tributar os valores pagos na aquisição de programas de computador como rendimentos de prestação de serviço, sujeitando-os ao Imposto de Renda na fonte, conforme consta do seu item 1. O referido ato administrativo seccionou a obrigação de fazer da obrigação de dar ainda no momento de entrada no mercado nacional do produto que viabilizou o cumprimento da obrigação de fazer e somente ele foi incluído no campo de incidência do IPI. A operação no mercado interno com o mesmo produto, sem a realização de qualquer transformação ou alteração que lhe modifique a natureza e/ou a finalidade afasta a incidência do IPI nesta fase posterior, posto que no ato de importar, que torna o importador equiparado a industrial, o valor pago pelo programa foi excluído da base de cálculo do II e do IPI.

A equiparação a estabelecimento industrial contida no inciso I do art. 9º do RIPI/98 se dá quanto aos estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos. No caso concreto analisado, o estabelecimento importou produto cuja regra de tributação é singular, determinada pela Portaria citada. A saída desse produto específico do estabelecimento importador se dá para cumprir o desiderato de sua importação, que também se encontra regulado pela mesma Portaria MF nº 181/89, qual seja, distribuição e comercialização no mercado interno.

O ato de importar impôs a equiparação da recorrente a estabelecimento industrial, determinando a incidência do imposto. Se no desembaraço aduaneiro o valor do programa foi excluído da base de cálculo não cabe inseri-la na etapa posterior, se não houve alteração no produto já dentro do mercado interno e essa saída houver se processado nos mesmos moldes em que se deu a importação – com segregação do valor do suporte informático do valor do programa de computador. Em síntese, a saída do estabelecimento do importador do programa de computador através de um suporte físico, elaborado sob encomenda e de forma personalizada, não se reveste das características de produto industrializado e posto no comércio para fins de incidência do IPI.

Tal digressão aplica-se como uma luva à forma como se processou a tributação no momento de importação do *software* e da mídia, com observância da Portaria Ministerial Nº 181/89, que se reporta à destinação a ser dada ao produto importado como sendo "para

¹⁰ MASCARENHAS. Raymundo Clovis do Valle Cabral. IPI Tudo sobre Imposto sobre Produtos Industrializados. 3ª ed. atualizada até abril de 2000. Impresso e distribuído pelo autor. 2000. p. 162. <http://hp.bahianews.com.br/ripi>



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/12/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

distribuição e comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única."

Ainda que se estenda em demasia a análise da tributação em foco, socorro-me de julgados do Supremo Tribunal Federal para dar suporte ao entendimento aqui esposado.

O voto paradigma de todos os demais é o emitido pelo Ministro Sepúlveda Pertence:

"RE 176626, do qual foi relator o Min. Sepúlveda Pertence, DJU de 11/12/1998, ementado nos seguintes termos: "EMENTA: I. (...) II. (...) RE: 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."

Nesse voto existem duas conclusões importantes: uma, que o programa de computador não tem por objeto uma mercadoria por se tratar de um bem incorpóreo, portanto não pode também, por consequência, ser considerado um produto industrializado e duas, que a operação é de licenciamento ou cessão de direito de uso.

Decorre disso que nenhuma delas constitui base de cálculo do IPI, bem como não integram o valor da operação que se constitui em fato gerador dele, por se tratar de cópia única, como estabelece a Portaria MF nº 181/89, não se constituindo, também, em mercadoria ou produto industrializado posto no comércio.

Também este o enfoque do Ministro Nelson Jobim:

"RE 274070 / SP- Relator(a) Min. NELSON JOBIM DJ DATA-28/09/2000 P - 00043 - Julgamento 30/08/2000 - (...) a fita de vídeo pode ser o exemplar de uma obra oferecido ao público em geral - e nesse caso não seria lícito negar-lhe o qualificativo de mercadoria -, ou o produto final de um serviço realizado sob encomenda, para atender à necessidade específica de determinado consumidor, hipótese em que se sujeita à competência tributária dos Municípios. Se há de fato, comercialização de filmes para "vídeo- cassete", não se caracteriza, para fins de incidência do ISS municipal, a prestação de serviços que se realiza sob encomenda com a entrega do serviço ou do seu produto e não com sua oferta ao público consumidor".

Reportando à decisão do STJ já comentada, "só há incidência do imposto municipal, ISS, se não incidir o IPI.", coadunam-se os dois julgados para explicitar que o produto final de um serviço realizado sob encomenda, para atender à necessidade específica de determinado consumidor, se sujeita à competência tributária dos Municípios afastando, assim, a incidência do IPI.

Também este o entendimento hoje pacificado nos Conselhos de Contribuintes do MF, conforme diversas ementas abaixo transcritas:

CP



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/12/2005

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleuzo Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

"ACÓRDÃO Nº 203-03.980 - IPI (Recurso de ofício) - SOFTWARE - Constitui bem intelectual o software fornecido mediante contrato de licenciamento ou cessão, não podendo ser considerado produto industrializado para efeito de incidência do IPI. Recurso de ofício a que se nega provimento. NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.

Acórdão 108-07741 (recurso de ofício) - 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. NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Acórdão 104-19529 (recurso voluntário) - IRF - RENDIMENTOS PAGOS POR FONTE SITUADA NO PAÍS A PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA RESIDENTE NO EXTERIOR - SERVIÇOS DE ATUALIZAÇÃO DE SOFTWARE - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - Os serviços de atualização de software se caracterizam como prestação de serviço, sujeitando-se, portanto, à incidência de imposto de renda na fonte. Os rendimentos aos serviços pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos à residente ou domiciliado no exterior, nesta condição, são tributados à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento): NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA

ACÓRDÃO Nº 203-02.706 (recurso voluntário) - IPI - CESSÃO DE USO - LICENCIAMENTO - PROGRAMAS DE COMPUTADOR - SOFTWARE - Constitui bem intelectual o software fornecido mediante contrato de licenciamento ou cessão, não podendo ser considerado produto industrializado para efeito de incidência do IPI. Recurso provido. DPU - DADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

ACÓRDÃO Nº 201-67.397 (recurso voluntário) - IPI - Vendas de mini e micro computadores. O preço cobrado por fitas e disquetes fornecidos concomitantemente, contendo o sistema operacional das máquinas, integra a base de cálculo do imposto incidente na operação. O valor de vendas de software por interdependente não integra a base de cálculo do imposto incidente sobre os computadores. Recurso a que se nega provimento parcial. Resultado da votação não anotado.

Acórdão 107-07940 (recurso voluntário) - IRPJ. DIREITOS INDUSTRIAIS E COMERCIAIS E DIREITOS DO AUTOR, CONEXOS OU NÃO: DISTINÇÃO. Não se pode atribuir ao direito intelectual pela obra do autor, intérprete, arranjador, executor de música etc., submissos que estão a um contrato de duração legal não superior a cinco anos, com um ajuste contratual celebrado por um prazo de vinte e cinco anos para a comercialização de programa concebido e de origem externa, com música em formato digital com computação gráfica e sob as vestes de software, ainda que aqueles direitos nesses possam se achar encerrados. NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE".

Nesse contexto, entendo descabida a tributação pelo IPI de uma atividade que a própria legislação federal tributária tratou como rendimento de prestação de serviço e não como industrialização e que a doutrina e a jurisprudência pacificada tanto no STJ quanto no STF, bem



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COMO ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/12/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Encontra-se em debate neste Colegiado a seguinte matéria: é legal a “*exigência de IPI sobre receita bruta de licenciamento de bem imaterial, incorpóreo (programa de computador – software), contido temporariamente, para fins de transporte, em suporte físico (nos meios especializados denominado mídia), por ocasião do licenciamento no Brasil desse software personalizado no exterior, com vistas a atender encomenda específica de cliente domiciliado no Brasil para utilização em equipamentos de grande porte (denominados mainframes), integrados em rede, ...*” (destaquei)?¹¹

Adianto meu entendimento no sentido de que é ilegal a exigência do IPI sobre *software* personalizado no exterior, destinado para fins específicos – em adição aos fundamentos da relatora –, entendimento esse que passo a declarar nos termos que se seguem.

O Segundo Conselho de Contribuintes, por ocasião do julgamento do Recurso de Ofício nº 00.376, em sessão de 18/2/1998, concluiu que constitui “*bem intelectual o software fornecido mediante contrato de licenciamento ou cessão, não podendo ser considerado produto industrializado para efeito da incidência do IPI.*”¹²; sendo que, naquela oportunidade, restou ainda definido que uma vez incidindo na hipótese o ISS, afastada estaria a incidência do ICMS: “*um tributo indireto e não-cumulativo da mesma natureza que o IPI; idêntico, pois. Incorre assim, na espécie, o fato gerador do IPI.*”

As razões de decidir do aresto acima mencionado, aliás, continuam em linha com o atual posicionamento do próprio Governo Federal sobre o tema que, em documento intitulado “O futuro da indústria de software”¹³, expressamente afirma:

“Após muitos anos de discussão, a aprovação da Lei Complementar 116/2003 veio colocar fim a uma antiga disputa tributária sobre qual é o imposto devido nas operações de comercialização de software, se o ISS municipal ou o ICMS estadual, tornando clara a incidência exclusiva do Imposto Sobre Serviços. A Lei 9609/98 explicita que software é comercializado na modalidade de licenciamento de uso, ao mesmo tempo em que a LC 116/03 diz que licenciamento de uso é serviço sujeito ao ISS.

Embora o contexto legal seja muito claro, ainda persiste, em diversos estados da Federação, o conceito de tributar pelo ICMS alguma parte ou o todo da operação de comercialização de software, ...

Esse procedimento gera casos nítidos de bi tributação, uma vez que os agentes arrecadatários municipais não podem abrir mão do recolhimento do ISS em tais operações, em função do próprio dispositivo legal, ao mesmo tempo em que os estados continuam a exigir o ICMS.

Assim, é fundamental acabar com esse resquício de dúvida sobre a incidência do ICMS nas operações de comercialização de software, independentemente de sua aplicação

¹¹ Trecho extraído de memorial distribuído pelo representante legal da recorrente, datado de 13/6/2005.

¹² Acórdão nº 203-03.980, Conselheiro-Relator Ricardo Leite Rodrigues.

¹³ “O futuro da indústria de software: a perspectiva do Brasil/coletânea de artigos” – Série Política Industrial – 4, Brasília 2004 – págs. 30/31. Presidência da República; Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior; Secretaria de Tecnologia Industrial; Secretaria de Desenvolvimento da Produção; Confederação Nacional da Indústria; Conselho Superior do IEL; e, Instituto Euvaldo Lodi.



Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

(profissional, entretenimento, multimídia, etc.) ou forma de apresentação (mídia magnética, mídia óptica, embarcado, etc.), ou qualquer outra definição didática utilizada e não prevista em lei.

(...)." (destaquei)

Nessa mesma linha de entendimento e quando da análise da Lei Complementar nº 116/03, Roberto Taui, em artigo intitulado "Industrialização ou serviço? ISS ou IPI?"¹⁴, consigna que *"o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, desde que seja preponderante o trabalho profissional"*, como é o caso do *software* da recorrente, não é operação sujeita ao IPI.

Denis Borges Barbosa, em apresentação sobre Propriedade Intelectual, lecionou que ao *"contrário dos bens corpóreos, ou materiais, que podem ser objeto de compra e venda, os bens incorpóreos, ou imateriais, os somente concebidos pela inteligência, abstratos, sem existência física, são suscetíveis apenas de cessão, sujeitos à tributação do ISS, ..."*¹⁵, como é a hipótese tratada no recurso que ora se analisa.

Assim também se manifesta Renata Cássia de Santana¹⁶, em artigo publicado na Tributário.net, no qual sustenta que *"uma empresa que se dedica à produção de software arcará: a) com o ISS, se a finalidade for específica, se desempenhar uma atividade sob encomenda (software personalizado ou por encomenda); ..."*, como é o caso da recorrente. No mesmo sentido, Marco Túlio de Barros e Castro, para a revista Consultor Jurídico¹⁷.

Para bem ratificar as lições acima listadas, é preciso observar que o licenciamento de *software* também estava incluso na lista de serviços anterior à Lei Complementar nº 116/03, mais especificamente no item 22 do Decreto-Lei nº 406/66.

Há ainda alguns doutrinadores, como Douglas Mota¹⁸, que sustentam que não haveria sequer base jurídica para se tributar, pelo ISS, o licenciamento ou cessão de direito de uso do *software*, o que se menciona apenas a título ilustrativo.

¹⁴ Artigo acessado em 8/7/2005, www.consultormunicipal.adv.br

¹⁵ Texto de transparência sobre o tema 'Tributação do Software'.

¹⁶ 'O Software na Legislação do ISS', São Paulo, 21/12/2004, disponível em www.tributario.net, acesso em 8/7/2005.

¹⁷ 'Tributação de software – Fato gerador do ISS é a ocorrência do licenciamento', Revista Consultor Jurídico, 10/3/2004.

¹⁸ "(...)"

A elaboração de programa de computador a pedido de alguém, se reveste das características de uma obrigação de fazer e por conseqüente se configura em serviço. Essa atividade está prevista no item 1.04 (...) da lista de serviços.

Por outro lado, depois do programa elaborado, a simples cessão para o uso não se enquadra em uma obrigação de fazer, tendo em vista que o objetivo único é a obtenção de autorização para utilização do programa, e não a contratação do serviço de um especialista para elaborar o programa.

Assim, diante da disposição do artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN) que veda a alteração, via legislação tributária, de definições e conceitos utilizados pelo direito privado, é possível concluir que não há fundamento jurídico para a incidência do ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, pelo simples fato de essa atividade não ser um serviço.

(...)

Não há base jurídica para tributar o licenciamento ou cessão de direito de uso de software." 'Tributação do ISS no uso de Software', Gazeta Mercantil – 3/11/2004 – Legal & Jurisprudência, pg. 1.



Processo nº : 10830.009477/2003-92
Recurso nº : 127.498
Acórdão nº : 202-16.673

Cleuzo Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Por fim, cito as lições de Renato Lacerda de Lima Gonçalves¹⁹ sobre o tema ora em debate:

"8.4. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Da instituição prevista no artigo 153, inciso IV/134, da Constituição Federal, o Imposto sobre Produtos Industrializados pode eventualmente gerar dúvidas quanto à sua incidência sobre software e principalmente sobre o meio físico sobre o qual pode estar fixado e sobre o respectivo material de apoio.

Antes de tudo, cumpre a advertência que fazia Geraldo Ataliba de que o núcleo de incidência do IPI é o produto industrializado em si e não a atividade de industrialização. Incide, portanto, sobre produtos industrializados. Mas, afinal, seria software um produto industrializado? A resposta é, a nosso ver, negativa.

Industrializar pressupõe atividade física modificadora da própria natureza de um bem; trata-se de transformar matéria-prima em produto; de fabricar uma televisão a partir de milhares de componentes eletrônicos. O objeto da tributação do IPI é, portanto, o resultado de atividades físicas transformadoras de um objeto corpóreo, de existência física, em outro, de diferente natureza ou atividade.

Produto industrializado é, na lição de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹³⁵ "aquele que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou aperfeiçoe para o consumo."

Software, como vimos, é bem incorpóreo, fruto da atividade intelectual humana, que em nada se relaciona com a definição de produto industrializado. Não tem existência física, não decorre da transformação de uma coisa em outra, não é destinado a consumo. Surge do nada, na mente do autor, que o elabora como quem escreve um texto ou compõe uma música.

Também não se diga que gravar em um suporte físico uma cópia do software a ser licenciado configura industrialização, fazendo do produto final um produto industrializado, passível de tributação por meio do IPI. Seguindo o mesmo raciocínio aplicável à não incidência do ICMS sobre o suporte físico do software, não temos aqui também o suporte físico como objeto principal da licença do software. Trata-se de mero material empregado como meio, para viabilizar a obrigação principal, consistente na cessão parcial de direitos autorais de software.

A mesma observação é aplicável ao "material de apoio" consistente em manuais de instalação ou utilização do software, que segue como bens acessórios à licença de uso, não sendo objeto de tributação por meio do IPI."

Amparado, portanto, nas razões de decidir de mencionado acórdão do Segundo Conselho de Contribuintes, bem como nos diversos entendimentos doutrinários sobre a discussão que se apresenta, acima apontados, declaro meu voto pelo provimento do recurso voluntário interposto, pois ilegítima é a exigência do IPI sobre software personalizado no exterior, destinado para fins específicos.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2005.

DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

¹⁹ 'A Tributação do Software no Brasil' – São Paulo: Quartie Latin, 2005 – pp. 144/146.