



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 01/04/1997
C	stolutius
	Rubrica

Processo : **10880.016634/91-81**

Sessão : 02 de julho de 1996

Acórdão : **203-02.706**

Recurso : **97.825**

Recorrente : COMPUCENTER INFORMÁTICA LTDA.

Recorrida : DRF em São Paulo/Oeste - SP

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.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: COMPUCENTER INFORMÁTICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Elso Venâncio de Siqueira.

Sala das Sessões, em 02 de julho de 1996

Sérgio Afanasyeff
Presidente

Tiberany Ferraz dos Santos
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, Ricardo Leite Rodrigues, Mauro Wasilewski, Celso Ângelo Lisboa Gallucci, Sebastião Borges Taquary e Francisco Sérgio Nalini.

/OVRS/CF-HR



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10880.016634/91-81

Acórdão : 203-02.706

Recurso : 97.825

Recorrente : COMPUCENTER INFORMÁTICA LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos em exame no presente processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a decisão recorrida (fls. 504/507):

"A interessada foi autuada e notificada a recolher Cr\$ 122.430.698,81 de IPI, além dos acréscimos legais, por entender, a fiscalização, que a saída do estabelecimento industrial de "software", reproduzido por ele, é fato gerador do IPI, conforme descrito nos artigos 2º, 3º inc. II, 55 inc. I 'b' e 236 inc. I do RIPI/82 aprovado pelo Decreto 87.981/82.

Tempestivamente a interessada impugna o feito alegando, resumidamente:

NAS PRELIMINARES

1) QUE a descrição dos fatos no Auto de Infração relata que o produto sofreu uma "transformação", enquanto que o enquadramento legal indica o inciso II do art. 3º do RIPI/82, correspondendo à atividade de 'beneficiamento'. Este vício implicaria em nulidade por desobediência ao inc. III do art. 10 do Dec. 70.235/72 e por cerceamento de defesa assegurado pelo inc. LV do art. 5º da CF 88. Neste sentido, arrola os acórdãos 58.743 e 58.968 do Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes;

2) QUE o Auto não indica a posição tarifária da mercadoria autuada, implicando em descrição dos fatos inadequada, infringindo o inc. III do art. 10 do Decreto 70.235/72, além de ser condição para a incidência do IPI que a mercadoria conste da TIPI. Estes dois fatos implicariam em nulidade do Auto;

3) QUE o Auto aplica ao "software" as conclusões do PN CST 421/70 que se refere a discos ou fitas musicais, por analogia. Seria nulo o Auto por contrariar o pár. 1º do art. 108 da Lei 5.172/66, o CTN, que proíbe o emprego de analogia para exigência de tributo;



Processo : 10880.016634/91-81

Acórdão : 203-02.706

4) QUE sobre o “software” não incide o IPI (nem existe código na TIPI para ele), não podendo ser confundido com o suporte físico, o disquete, sobre o qual incide o imposto;

5) QUE o IPI é exigido sobre o valor total da operação, atingindo todo o montante relativo à licença de uso do programa de computador. Além do fato de não tipificar o fato gerador do IPI, a licença de uso ensejaria, quando muito, a incidência do imposto municipal sobre serviços, que tem sido regularmente recolhido;

6) QUE, mesmo que houvesse incidência, o montante não seria o apresentado pois não foram aplicados corretamente os critérios de atualização monetária, além de estar sendo exigida a Taxa Referencial Diária, TRD, que é inconstitucional e incompatível com o CTN;

7) QUE, de acordo com a doutrina de RUBENS GOMES DE SOUSA sobre o art. 1º da Lei 4.502/64, a incidência do IPI pressupõe a coexistência de três requisitos legais: tratar-se de produto industrial, estar expressamente indicado na TIPI e tenha sido obtido por processo de industrialização;

7.1) QUE “software” não é produto industrial, mas produção intelectual, conforme pode-se inferir do pár. único do art. 1º da Lei 7.646/87, que define “programa de computador” e de seu art. 2º que protege a titularidade da propriedade intelectual;

7.1).1) QUE, seja para um usuário exclusivo, seja para uso geral, a produção será intelectual, não industrial;

7.1).2) QUE, atividade industrial é realizada sobre objeto material, nunca sobre imateriais, como o “software”;

7.1).3) QUE a produção intelectual do “software” não é produção industrial e que a sua veiculação por um disquete não se assemelha às operações de montagem ou beneficiamento;

7.1).4) QUE, não se pode confundir o disquete em si mesmo, produto industrializado, com o “software” que o utiliza como um de seus suportes físicos. Pela ótica da utilidade preponderante o “software” prepondera sobre o disquete que pode, este, ser até dispensado ao se usar a linha telefônica, ou ser utilizado e devolvido à empresa licenciadora;



Processo : 10880.016634/91-81
Acórdão : 203-02.706

7.1).5) QUE além da cessão ou licenciamento do “software”, a empresa presta o suporte técnico correspondente a ele que absorve quase um terço de seus funcionários, concluindo-se que se trata de produto intelectual;

7.2) QUE a reprodução do “software” não é uma industrialização, pois não configura transformação por inexistir obtenção de espécie nova na operação, nem beneficiamento, pois não aperfeiçoa o disquete para consumo;

7.2.1) QUE não se trata de operação análoga à venda de fitas musicais, pois nesta a utilidade preponderante se encontra na compra da própria fita, no “software” se encontra no programa que irá fazer funcionar o “hardware”;

7.3) QUE não há previsão do “software” na TIPI, o que inviabiliza sua incidência;

7.3.1) QUE, na posição 8523 da TIPI somente encontram-se os suportes físicos do “software”;

7.3.2) QUE, conforme RUBENS GOMES DE SOUSA, o que não esteja expressamente na Tabela anexa ao RIPI estará excluído de tributação;

8) QUE a Port. MF 181/89, sobre a tributação do IR na aquisição de “software” de residentes ou domiciliados no exterior, disciplina que incide RI sobre os direitos autorais e II e IPI somente sobre o suporte informático, o que é uma interpretação superior de dispositivos legais pertinentes;

9) QUE esclarecimentos das Municipalidades de São Paulo e de Juquitiba, inequivocamente, enquadraram a comercialização e distribuição de “software” como prestação de serviços (a interessada recolhe o ISS sobre a operação ora em litígio), o que excluir a tributação do II, conforme acórdãos arrolados no sentido de que a incidência do ISS afasta a do IPI;

10) QUE a atualização dos valores do auto pela variação da TRD é inconstitucional pois fundamenta-se em lei ordinária, quando deveria serem em lei complementar;

11) QUE foi tomado como termo inicial dos cálculos de correção monetária, multa e juros a data de encerramento do período de apuração, deixando de considerar a data de vencimento da obrigação tributária, entretanto dentro do prazo legal de recolhimento não caberia a exigência de acréscimos;

Pelo exposto, requer o cancelamento do Auto de Infração.”



Processo : 10880.016634/91-81

Acórdão : 203-02.706

Na mencionada decisão, a Autoridade Julgadora de Primeira Instância (fls. 504/514) indeferiu a impugnação, resumindo seu entendimento na Ementa de fls. 504 que se transcreve:

“Gravação de “software” em disquete configura uma operação de beneficiamento sujeitando o produto à incidência do IPI.
IMPUGNAÇÃO INDEFERIDA.”

Insurgindo-se contra a decisão singular, a recorrente interpôs Recurso Voluntário tempestivo às fls. 516/548 repisando os pontos expostos na peça impugnatória e acrescentando:

I - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA:

Ou a r. decisão decretava a nulidade do auto por violação ao art. 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/72, ou sanava a contradição apontada, mas, neste caso, deveria ter fixado o objeto da imputação e reaberto o prazo de defesa para que a recorrente pudesse deduzir suas razões especificamente sobre a matéria que viesse a ser indicada.

II - NULIDADE POR FALTA DE ENQUADRAMENTO NA TIPI:

A classificação fiscal do produto deve constar da acusação fiscal exordial e não da decisão que julga a defesa apresentada contra o auto de infração lavrado. Não constando deste, padece o mesmo de incontestável nulidade. Não estando adequadamente descrito o fato concreto ensejador da cobrança, resulta infringido o art. 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/72.

III - NÃO HÁ FATO GERADOR DO IPI:

A r. decisão recorrida pretende sustentar que a gravação do *software* implicaria o surgimento de um novo produto industrial, como se resultasse uma coisa nova e diferente (“beneficiada”). No caso concreto, a pretensão fiscal confirmada na decisão singular é a de atingir a própria produção intelectual, pois a coisa em si (disquete) não sofre alterações físicas, permanecendo com as características que lhe são próprias, quais sejam, a de ser utilizado num equipamento de processamento de dados.

É o que se verifica dos contratos em anexo onde se constata, ademais, que o licenciamento de uso é feito com exclusividade ao cliente, vedada a reprodução do programa a terceiros, o que personaliza a cessão.

A própria posição da TIPI invocada pela decisão recorrida (92.12.07.03) refere-se ao “disco flexível” (disquete). Ora, este bem material não sofre industrialização nem



Processo : 10880.016634/91-81

Acórdão : 203-02.706

aperfeiçoamento para o consumo. Ele é fabricado pelas indústrias específicas, de quem a recorrente adquire, Verbatim, Maxell, JVC, Sony, etc., e está pronto para a utilização na finalidade que lhe é própria (uso em equipamento de processamento de dados). Gravado ou não ele está pronto para sua utilização. O mais, é o próprio *software* e pretender exigir o IPI, no caso, é querer tributar o produto intelectual.

A posição 92.12.07.03 contempla apenas o disquete e não o “disquete com *software*”. A recorrente não produz disquete, não aperfeiçoa este bem material. Ela licencia o uso de *software* (além de prestar serviços de orientação técnica, etc.) e para tanto encaminha o programa ao cliente num suporte físico específico (o disquete).

IV - A PORTARIA MINISTERIAL Nº 181/89 EXCLUIR O IPI:

Nem se diga, como fez a r. decisão recorrida, que o critério da Portaria-MF nº 181/89 seria inaplicável ao caso concreto. Este é justamente o caso dos presentes autos.

A recorrente licencia o uso do *software* para seus clientes e o faz através de uma única cópia, vedando, inclusive, sua reprodução (a chamada “pirataria”). Em suma, a Portaria-MF nº 181/89 confirma a incidência do IPI apenas sobre o suporte físico (o que já ocorreu) e não sobre o valor do *software* nele gravado.

V - O TRIBUTO DEVIDO SERIA O ISS MUNICIPAL:

Quanto à tributabilidade pelo ISS do licenciamento de uso de *software* são claros os dois acórdãos do Eg. Tribunal de Justiça de São Paulo e a Apelação Cível nº 177.101.2, os quais são transcritos às fls. 538 a 540.

Nem mesmo o argumento contido na decisão recorrida no sentido de que a “gravação do *software* para sua veiculação configura a industrialização por beneficiamento” é procedente, pois a atividade de gravação e a de cópia estão literalmente indicadas em vários itens da Lei Complementar nº 56/87. Existem até firmas especializadas na duplicação de disquetes, pelo que, tanto estas, como a recorrente, são alcançadas pela lista de serviços do ISS.

VI - INEXIGIBILIDADE DA VARIAÇÃO DA TRD:

A exigência do pagamento aqui questionado com o “acréscimo” da TRD com fundamento na Lei nº 8.177/91 desatende aos ditames constitucionais e é indevida. É o que igualmente já entendeu o Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes quando do julgamento unânime do recurso interposto nos autos do Processo nº 10865.001669/91-02, cuja ementa e voto foram transcritos às fls. 545/546.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10880.016634/91-81

Acórdão : 203-02.706

VII - TERMO INICIAL DOS ACRÉSCIMOS

A r. decisão recorrida consignou que “quando apurado em ação fiscal, deverá ter-se sempre como devido a partir da data dos respectivos fatos geradores o imposto (IPI) que deixou de ser lançado na nota fiscal, segundo o Parecer-CST/DET nº 2503/82”. Porém, à parte, a circunstância de a decisão não fornecer cópia da íntegra desse parecer, de modo a permitir seu adequado exame, o que implica cerceamento do direito de defesa por impossibilidade imposta pela própria decisão, tal entendimento é frontalmente contrário ao que dispõe o art. 117 do RIPI/82.

Verifica-se que o termo inicial da correção monetária, conforme consta da lei específica, é o “mês calendário em que o débito deveria ter sido pago”. Não pode o referido parecer (norma inferior) divergir do que é claramente veiculado pela lei referida (norma superior), sob pena de subversão da estrutura hierárquica e escalonada do ordenamento jurídico e violação do princípio da estrita legalidade.

Portanto, também nesta parte o auto de infração padece de irregularidades que o viciam, impondo seu cancelamento ou, quando menos (e tão só para argumentar), o integral recálculo dos valores exigidos.

É o relatório.



Processo : 10880.016634/91-81
Acórdão : 203-02.706

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR TIBERANY FERRAZ DOS SANTOS

Recurso em prazo, em condições de admissibilidade.

Quanto às preliminares argüidas, entendo-as improcedentes, máxime porque demonstrou a contribuinte, tanto na impugnação como no recurso, ter pleno conhecimento dos fatos a si imputados, exercendo seu direito de defesa cabalmente, daí não se falar em cerceamento deste direito assegurado constitucionalmente; aliás, classifico-as como meras irregularidades que não ensejam a nulidade do feito, mesmo porque não influirão na solução do processo (art. 60 do Decreto nº 70.235/72).

Meritoriamente, discute-se nestes autos tormentosa matéria, qual seja, a incidência do IPI sobre o *software*; não é pacífica a respeito, a jurisprudência deste Colegiado, nem mesmo emanada do Poder Judiciário, tendo-se presente a constante indagação em ser o programa produto industrializado, na expressão singela deste conceito, ou produto ou produção intelectual, com suportes fáticos e jurídicos vinculados ao direito do autor.

Gilberto Ulhoa Couto, em lúcido parecer inserido em sua obra Direito Tributário Aplicado (Ed. Forense, 1982, pág. 267), esclarece que:

“9.1 - Entende-se como “software” não somente o programa de computador, como também a sua descrição, o respectivo material de apoio ou suporte , para o seu entendimento e aplicação e ainda diversos outros elementos como: livretos, publicações e catálogos e outros escritos que complementem e possibilitem o seu uso”.

Verifica-se do conceito de *software* que ele compreende mais que um simples programa propriamente dito, abrangendo, é certo, também, a descrição de programa, material de apoio e instruções ao usuário.

No direito brasileiro são escassas as obras sobre a matéria. Para o estudioso jurista Cláudio Amaral, “... se o ‘HARDWARE’ quando trate de aparato novo original e útil, deve ser amparado pelo direito de propriedade industrial; o SOFTWARE deve ser defendido pelo direito do autor, quando expressamente descrito explicitado sob a forma literária.” (*in* Proteção Jurídica de Programas de Computador nº 32, pág. 6/8 - publicação Telecom, 1979).

Já o jurista Henrique Gandelman entende que:



Processo : 10880.016634/91-81
Acórdão : 203-02.706

“Desde logo, abandonamos a idéia de considerar o “software” como patente, preferindo qualificá-lo como direito autoral, já que segredo ou propriedade industrial estariam mais de acordo com o ‘hardware’. Aliás, este é o entendimento que vem sendo aceito pelos países industrializados e com ‘KNOW HOW’ avançado na matéria” (*in* Guia Básico de Direitos Autorais, pág. 17 - Ed. Globo, 1982 - Porto Alegre).

No caso deste autos, vale ressaltar que o contrato efetuado entre as partes, recorrente e sua cliente, é o contrato de licenciamento, cujos modelos estão prestados às fls. 550 e seguintes.

Carlos Alberto Bittar, especialista na matéria, ensina que o *software* é comercializado sob três modalidades de contrato: de licença, de cessão e de encomenda; diz ainda o autor que “são todos contratos especiais, que abrangem direitos de cunho intelectual sujeitos à disciplinação jurídica própria, em que avulta no âmbito direto dos contratantes, a prevalência dos direitos morais do titular sobre sua criação, e que se constitui na baliza primeira e maior das negociações.” (*in* Novos Contratos Empresariais, Ed. RT, 1990, SP, pág. 39).

Na mesma obra, conceitua o contrato de licença assim:

“O contrato de licença (*licensing*) é aquele, através do qual, o titular de direitos concede a outrem o uso do bem, nos fins e pelas condições convencionadas, podendo revestir-se, ou não, de exclusividade.” (*op. cit.* pág. 39/40).

A Lei nº 5.988/73, ao regular no capítulo próprio as “obras intelectuais”, assim dispõe:

“Art. 6º - São obras intelectuais as criações do espírito de qualquer modo exteriorizadas, tais como:

“I - Os livros, brochuras, folhetos, cartas emissoras e outros escritos;

.....”

Ao comentar referida lei, Henrique Gandelman (*op. cit.* pág. 17), indaga se o programa de computador constitui um “escrito”, afirmando ser a resposta positiva, pelo que está incluída na categoria de “outros escritos”, expressa no art. 6º, inciso I, da Lei nº 5.988/73, e daí sob o manto do direito autoral.

Não obstante, dispõe o art. 1º da Lei nº 7.646/87 (Lei do *Software*) serem livres a produção e comercialização de programas de computador no País, cujo parágrafo único



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : **10880.016634/91-81**

Acórdão : **203-02.706**

conceitua o ‘programa de computador’, e ainda, no art. 2º, prescreve ser o regime de proteção à propriedade intelectual de programas de computador o disposto na Lei nº 5.988/87 (a Lei do Direito Autoral), já referida neste voto.

O Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, na Apelação Cível nº 192.456-25 (fls. 570/579) entendeu que ‘o programa de computador ou *software* constitui bem intelectual regido pelas Leis nºs 5.988/73 (Lei dos Direitos Autorais) e 7.646/87 (“Lei do Software”), esta regulamentada pelo Decreto nº 96.036/88’ (fls. 572).

Nessa esteira, o entendimento esposado no RE nº 39.797-9-SP (93.0029003-7) - 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, cuja ementa está assim redigida:

“**ICMS - PROGRAMAS DE COMPUTADOR - NÃO INCIDÊNCIA**

A exploração econômica de programas de computador, mediante contratos de licença ou de cessão, está sujeita apenas ao ISS.

Referidos programas não se confundem com seus suportes físicos, não podendo ser considerados mercadorias para fins de incidência do ICMS.

Recurso improvido.” (fls. 574/579).

É inegável ser o ICMS um tributo indireto e não-cumulativo da mesma natureza que o IPI; idênticos, pois.

Inocorre assim, na espécie, o fato gerador do IPI.

Com estas considerações, conheço do recurso e, no mérito, dou-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 02 de julho de 1996

TIBERANY FERRAZ DOS SANTOS