



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 19/03/1999
C	<i>Stolutius</i>
	Rubrica

**Processo** : 13603.000930/91-17

**Acórdão** : 203-03.980

**Sessão** : 18 de fevereiro de 1998

**Recurso** : 00.376

**Recorrente** : DRJ EM BELO HORIZONTE - MG

**Interessada** : MSA - Infór Sistemas e Automação S/A

**IPI - 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.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: DRJ EM BELO HORIZONTE - MG.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.** Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Mauro Wasilewski e Renato Scalco Isquierdo.

Sala das Sessões, em 18 de fevereiro de 1998

Otacílio Dantas Cartaxo  
**Presidente**

Ricardo Leite Rodrigues  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, Francisco Sérgio Nalini, Daniel Corrêa Homem de Carvalho, Henrique Pinheiro Torres (Suplente) e Sebastião Borges Taquary.

/OVR/S/MAS-FCLB/



**Processo** : 13603.000930/91-17  
**Acórdão** : 203-03.980

**Recurso** : 00.376  
**Recorrente** : DRJ EM BELO HORIZONTE - MG

## RELATÓRIO

A Autoridade Monocrática assim relatou o feito fiscal:

“Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01, com a exigência do crédito tributário no valor de Cr\$ 113.418.951,45 a título de Imposto sobre Produtos Industrializados, taxa referencial diária – TRD, juros de mora e multa proporcional, referente aos períodos de apuração compreendidos entre a primeira quinzena de fevereiro de 1990 e a primeira quinzena de janeiro de 1991.

Conforme descrição dos fatos de fls. 02 a autuação deveu-se à falta de lançamento do IPI incidente sobre as saídas de produtos de sua fabricação, ou seja programas de computador gravados em fitas magnéticas, uma vez que tal operação caracteriza-se industrialização na modalidade beneficiamento.

Assim, foi apontado pela autoridade fiscal o descumprimento do disposto nos seguintes artigos: 3º - inciso II, 8º, 15, 17, 19 – inciso I, 22 – inciso II, 32, 62, 63 – inciso II, 318, 322, 347 – parágrafo único, 348 e 364 – inciso II, todos do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82.

Inconformada com a exigência fiscal, a autuada apresentou, tempestivamente, a peça impugnatória de fls. 32/45, acompanhada da documentação de fls. 46/61 e 67/75, com as alegações abaixo sintetizadas.

Preliminarmente, afirma ser incabível a cobrança do IPI sobre a comercialização de “softwares” por entender estar fora do campo de incidência do tributo a atividade de elaboração de programas para processamento de dados.

À luz da legislação que transcreve, defende que não promove a saída a produtos industrializados, como é o caso de fitas magnéticas formatadas, e sim cede ou licencia propriedade intelectual. Cita ainda entendimentos de vários autores, no sentido de confirmar, inclusive, que a comercialização de “softwares” é uma transação que envolve a propriedade intelectual, ou seja,



**Processo** : 13603.000930/91-17

**Acórdão** : 203-03.980

direito do autor. Por esta razão, não se credita do imposto relativo às aquisições dos suportes físicos, de terceiros.

Sustenta também não ser admissível confundir, para efeito de apuração de base de cálculo do imposto, o custo do suporte técnico formatado com o custo da propriedade intelectual, pois do contrário estar-se-ia tributando, pelo IPI, a propriedade intelectual.

Do exposto requer a realização de diligência e que seja anulado o feito fiscal.”

O Julgador singular julgou improcedente o crédito tributário lançado, ementando assim sua decisão:

***“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS***

***CAMPO DE INCIDÊNCIA***

Os estabelecimentos que apenas executarem operações não consideradas industrialização, nos termos do art. 4º do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, não são industriais para efeito da legislação de regência da matéria (PN CST 43/78). Na exclusão de uma operação do conceito de industrialização importa considerar o produto dela obtido fora do campo de incidência do imposto (PN CST 90/75).

Ação fiscal improcedente.”

A Autoridade *a quo* deu ciência de sua decisão à contribuinte e recorreu de ofício desta a este Conselho, conforme o estabelecido pela legislação em vigor.

É o relatório.



Processo : 13603.000930/91-17  
Acórdão : 203-03.980

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR RICARDO LEITE RODRIGUES

Hoje, entendo de maneira diferente a questão ora em julgamento já que no Acórdão nº 203-00.530, meu voto foi no sentido de considerar o “software” um produto industrializado.

Por se tratar de matéria idêntica a aqui abordada e como concordei com os fundamentos exarados pelo ilustre Conselheiro Tiberany Ferraz dos Santos, transcrevo parte do brilhante voto prolatado no Acórdão nº 203-02.706:

“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** : 13603.000930/91-17  
**Acórdão** : 203-03.980

“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



**Processo** : 13603.000930/91-17

**Acórdão** : 203-03.980

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 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.”

Pelo acima exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões, em 18 de fevereiro de 1998

  
RICARDO LEITE RODRIGUES