



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 10074.000990/2001-65
Recurso nº 136.533 Voluntário
Matéria IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO
Acórdão nº 303-35.531
Sessão de 12 de agosto de 2008
Recorrente MEDIDATA INFORMÁTICA S/A
Recorrida DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 19/01/1996 a 15/07/1999

Valor Aduaneiro. Software. Ausência de Destaque do Suporte Físico. Consequências.

A exclusão do custo do software do valor aduaneiro somente pode ser levada a efeito se o valor do seu suporte de gravação encontrar-se destacado na fatura comercial que exterioriza a comercialização. Inteligência do art. 20 do Decreto nº 2.498, de 1998 e do art. 2 da Decisão 4.1, do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.


ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama, Nilton Luiz Bartoli, Jorge Higashino (Suplente), Heroldes Bahr Neto, Celso Lopes Pereira Neto e Tarásio Campelo Borges. Ausente a Conselheira Vanessa Albuquerque Valente. Fez sustentação oral o advogado Marco Antônio Pupo D'utra Vaz OAB/SP 17606.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário manejado contra acórdão da e. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis.

A exigência fiscal em litígio teve origem em auditoria do valor aduaneiro declarado quando da importação de programas de computador. Segundo alegado pelas autoridades lançadoras, quando do preenchimento das declarações de importação listadas no demonstrativo de fls. 292 e 293, instruídas com as faturas comerciais juntadas por cópia às fls. 294 a 416, deixara a recorrente de computar, na base de cálculo dos impostos incidentes sobre a importação, o valor correspondente ao programas em si, oferecendo à tributação, por conseguinte, exclusivamente os valores que atribuiu a seus suportes físicos (discos e fitas magnéticas).

Sinteticamente, sustentam as autoridades autuantes (termo de constatação anexo ao auto de infração juntado às fls. 87 a 97) que tal metodologia de cálculo somente estaria correta se a fatura comercial apresentada segregasse os elementos considerados na formação do valor de transação, permitindo que se reconheça, inequivocamente, o valor do software e do suporte onde o mesmo se encontra gravado.

Para embasar tal conclusão, invocam a aplicação do art. 20 do Decreto nº 2.498, de 1998, da Portaria MF 181, de 1999, da Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, bem assim dos dispositivos do Regulamento Aduaneiro e Regulamentos do Imposto sobre Produtos Industrializados mencionados no já falado termo de constatação.

Irresignada, compareceu a recorrente aos autos para, em sede de impugnação, contestar as conclusões que deram esboço à exigência, arguindo:

1- que parte significativa das faturas comerciais sobre as quais recaiu o lançamento, diferentemente do alegado, consignavam o valor do suporte físico (cópias das faturas emitidas pela pessoa jurídica Sun Microsystems acostadas às fls. 828 a 898);

2- que não teria meios para compelir o exportador a realizar o reclamado destaque, até porque tal pessoa jurídica não se encontraria sujeita à jurisdição do Estado Brasileiro;

3- em assim sendo, seria legítimo e jurídico que a própria recorrente efetuasse a segregação do valor do software e de seu suporte;

4- que, somente se o Fisco reunisse elementos suficientes para contestar o valor atribuído ao suporte físico, lhe seria conferido o poder de arbitrar a base de cálculo. Transcreve o art. 148 do Código Tributário Nacional¹.

¹ Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

5- que seria inadmissível, portanto, atribuir ao suporte físico o valor integral da importação, quando seria de conhecimento geral a grande diferença entre o preço do software e do seu suporte;

6- que o entendimento que conduziu à lavratura do auto de infração estaria em desacordo com a orientação consignada pela SRRF 7ª Região Fiscal na Decisão de Consulta nº 214, de 03/08/1999.

7- que assim sendo, ocorreria modificação de critério jurídico, que só se tornaria apta a produzir efeitos após a intimação do sujeito passivo.

Ponderando os fundamentos expostos na impugnação, após determinar a realização de diligência, decidiu o órgão julgador de 1ª instância, nos termos do voto do relator, considerar a exigência integralmente procedente, conforme se observa na leitura da ementa abaixo transcrita:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 19/01/1996 a 15/07/1999

Ementa: SUPORTE FÍSICO CONTENDO DADOS OU INSTRUÇÕES (SOFTWARE) PARA EQUIPAMENTO DE PROCESSAMENTO DE DADOS.

O valor aduaneiro do suporte físico que contenha dados, programas ou aplicativos para equipamento de processamento de dados será determinado se considerando unicamente o custo ou o valor do suporte propriamente dito, desde que o custo ou o valor dos dados, programas ou aplicativos esteja destacado no documento de aquisição.

Assim, declarações que omitam a quantidade de suportes físicos por software, indicando apenas o valor unitário deles, ou sejam de dúvida interpretação, violam a condição referente ao destaque no documento de aquisição e, nesses casos, o valor aduaneiro deve ser estabelecido pelo valor total da transação.

Lançamento Procedente.

Os fundamentos da decisão recorrida assim podem ser resumidos:

1- a segregação do valor do software e do suporte é condição expressa para que não seja tributado o total do valor da transação. Transcreve trecho do Comentário 13.1, de lavra do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial das Alfândegas - OMA, bem assim os atos administrativos que lhe deram publicidade;

2- o fato das faturas comerciais consignarem o valor unitário atribuído a cada suporte físico não permite dar a conhecer o valor total dessa rubrica: não se consignou a quantidade comercializada, nem quantos suportes seriam necessários para armazenar cada programa;

3- a decisão exarada em sede de solução de consulta não alcançaria os efeitos pretendidos pela recorrente: em primeiro lugar, diz respeito a pessoa jurídica diversa e, em segundo, a matéria diversa, qual seja, a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte;

4- trouxe ainda à consideração as determinações expressas nos artigos 1º e 8º, do Acordo sobre a Implementação do art. 7º do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994, comumente conhecido como “AVA GATT”, que, juntos, mandam acrescentar ao valor de transação, os royalties e direitos de licença.

Mantendo sua irresignação, comparece a recorrente aos autos para, em sede de Recurso Voluntário, sinteticamente, reiterar os argumentos apresentados na fase de impugnação.

Acresce, entretanto, sua discordância em relação aos elementos fáticos considerados pelas autoridades recorridas, essencialmente no que se refere à desconsideração do destaque levado a efeito nas faturas de fls. 828 a 898:

a) no seu sentir, ao consignarem a expressão: “TAPES: \$ 10 EACH”, tais documentos deixariam suficientemente claro que cada software revendido corresponderia um único suporte físico;

b) além dessa observação, um razoável número de faturas faria menção inclusive à portaria do Ministro da Fazenda (nº 181/89) que disciplinaria a metodologia a ser empregada quando do destaque dos valores;

c) se os documentos eram capazes de suscitar dúvida, caberia ao Fisco, no momento do despacho, formular questionamento e esclarecer eventuais dúvidas acerca da composição do preço dos produtos;

d) que a apuração da base de cálculo na forma em que foi levada a efeito, implicaria, tributar o intangível como se mercadoria fosse, em desrespeito às hipóteses de incidência delineadas na Constituição Federal.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Relator

O recurso trata de matéria inserida na competência deste Terceiro Conselho e é tempestivo: conforme se observa no AR de fl. 922, a recorrente tomou ciência da decisão de 1ª instância em 31/07/2006 e, no protocolo de fl. 923, apresentou suas razões de recurso em 30 de agosto do mesmo ano. Dele se deve tomar conhecimento, portanto.

Contornos do Litígio

Penso que razão assiste à recorrente quando defende que, sob o aspecto fático, o ponto nodal para a solução do litígio está na possibilidade de se distinguir, a partir da leitura das faturas comerciais de fls. 828 a 898, o valor atribuído ao software importado e ao suporte físico onde o mesmo encontrava-se gravado.

Contudo, com a devida vênia, discordo, das ponderações relativas aos efeitos de não se lograr êxito nessa distinção.

A meu ver, diferentemente do repisado nas duas oportunidades em que a autuada se manifestou nos autos, não se discute a possibilidade de se agregar, ao valor do suporte físico, o *quantum* correspondente ao software, mas de excluir, da totalidade do valor de transação, aquilo que o Brasil, em cumprimento à faculdade outorgada pelo Acordo sobre a Implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 (AVA-GATT)², optou por não tributar.

No intuito de demonstrar a pertinência do raciocínio, peço vênia para tecer algumas considerações acerca da legislação que disciplina a matéria.

Natureza Jurídica do Bem Transacionado

Em primeiro lugar, há que se trazer à baila a remansosa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça³ que distingue programa de computador reproduzido em escala e passível de circulação (considerado mercadoria) daquele desenvolvido para determinado cliente, de forma personalizada (considerado serviço).

Para exemplificar, transcrevo trecho do aresto que demarcou o surgimento desse norte jurisprudencial (REsp 123022 / RS).

TRIBUTARIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CIRCULAÇÃO.

1. SE AS OPERAÇÕES ENVOLVENDO A EXPLORAÇÃO ECONOMICA DE PROGRAMA DE COMPUTADOR SÃO REALIZADAS MEDIANTE A OUTORGA DE CONTRATOS DE

² Aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994 e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994.

³ RE 176626 / SP, Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 11/12/1998; REsp 123022/RS, Ministro José Delgado, DJ de 28/10/1997; REsp 216967 / SP, Ministra Eliana Calmon, DJ de 22/04/2002; e REsp 633405 / RS, Ministro Luiz Fux, DJ de 13/12/2004

CESSÃO OU LICENÇA DE USO DE DETERMINADO "SOFTWARE" FORNECIDO PELO AUTOR OU DETENTOR DOS DIREITOS SOBRE O MESMO, COM FIM ESPECÍFICO E PARA ATENDER A DETERMINADA NECESSIDADE DO USUÁRIO, TEM-SE CARACTERIZADO O FENÔMENO TRIBUTÁRIO DENOMINADO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, PORTANTO, SUJEITO AO PAGAMENTO DO ISS (ITEM 24, DA LISTA DE SERVIÇOS, ANEXO AO DL 406/68).

2- SE, POREM, TAIS PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO SÃO FEITOS EM LARGA ESCALA E DE MANEIRA UNIFORME, ISTO É, NÃO SE DESTINANDO AO ATENDIMENTO DE DETERMINADAS NECESSIDADES DO USUÁRIO A QUE PARA TANTO FORAM CRIADOS, SENDO COLOCADOS NO MERCADO PARA AQUISIÇÃO POR QUALQUER UM DO POVO, PASSAM A SER CONSIDERADOS MERCADORIAS QUE CIRCULAM, GERANDO VÁRIOS TIPOS DE NEGÓCIO JURÍDICO (COMPRA E VENDA, TROCA, CESSÃO, EMPRESTIMO, LOCAÇÃO ETC), SUJEITANDO-SE PORTANTO, AO ICMS.

3. omissis

Tal distinção é fundamental para que se afaste, desde já, a alegada inconstitucionalidade da legislação que atribui, para efeito de incidência do Imposto de Importação, a condição de mercadoria ao software passível de revenda.

Ou seja, na esteira da jurisprudência das mais altas cortes do País, softwares objeto de comercialização nos contornos exteriorizados nas faturas comerciais colacionadas aos autos, efetivamente, são mercadorias.

De qualquer forma, como será detalhado em seguida, isso não implica sujeitar, em qualquer hipótese, tais bens intangíveis à tributação pelo imposto de importação.

Base de Cálculo do II - Aplicação do AVA - GATT

Como é cediço, nos termos do art. 1º do AVA-GATT, o valor aduaneiro, base de cálculo do imposto de importação, regra geral, será *“o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação...”*.

Dentre as exceções, assume especial importância para a solução do presente litígio a faculdade concedida pelo art. 2º da Decisão 4.1, do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira⁴, que reconheceu a possibilidade do país signatário, com base na legislação nacional, excluir o custo do software do valor aduaneiro, desde que preenchidas, cumulativamente, as condições ali estabelecidas. Quais sejam:

⁴ 2. Dada a situação única do gênero em que se encontram os dados ou instruções (software) registrados em suportes físicos para equipamentos de processamento de dados, e dado que algumas Partes têm buscado uma abordagem diferente, estaria também em conformidade com o Acordo que as Partes que assim o desejarem possam adotar a seguinte prática:

Na determinação do valor aduaneiro dos suportes físicos importados que contenham dados ou instruções, será considerado unicamente o custo ou valor do suporte físico propriamente dito. Portanto, o valor aduaneiro não compreenderá o custo ou valor dos dados ou instruções, desde que estes estejam destacados do custo ou valor do suporte físico.

Para os efeitos da presente Decisão, a expressão "suporte físico" não compreende os circuitos integrados, os semicondutores e dispositivos similares ou os artigos que contenham tais circuitos ou dispositivos; a expressão "dados ou instruções" não inclui as gravações de som, cinema ou vídeo.

- a) o destaque do valor do suporte no documento que exterioriza a transação; e
- b) o programa não se encontrar gravado em circuito integrado, semicondutor ou dispositivo similar.

Em um primeiro momento, a opção do Governo Brasileiro foi manifestada no art. 20 do Decreto nº 2.498, de 1998, que repete o comando da decisão nº 4.1 em uma redação ligeiramente diferente⁵.

Em seguida, com a revogação do referido decreto, passou a ser tratada no art. 81, *caput* e §§, do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 2002, com idêntica redação à do ato revogado.

Definir que a tributação ou não do software não envolve uma adição ao valor de transação estampado na fatura comercial, mas uma redução que somente se opera se reunidas as condições estabelecidas na legislação que a instituiu, a meu ver, gera duas conseqüências:

Em primeiro lugar, demonstra-se inaplicável, na espécie, as regras do art. 8 do AVA-GATT⁶, que se limita a disciplinar possíveis correções do valor de transação.

Em segundo, se a regra é a tributação pelo todo, por óbvio, a exclusão é a exceção, a reclamar detalhamento e comprovação.

Cabe aqui lembrar a lapidar lição de Malatesta⁷ acerca da valoração das provas e, conseqüentemente, da matéria fática: o ordinário se presume e o extraordinário deve ser provado.

Ou seja, é indispensável que as faturas comerciais apresentadas sejam capazes de formar convicção inequívoca acerca do valor dos suportes de gravação. Caso contrário, impera a regra geral, que é tributação da operação pelo total do valor de transação.

Faturas Comerciais que Instruíram as Importações

Compulsando as faturas comerciais sobre as quais permanece o litígio, penso que a decisão recorrida não merece reparos.

Efetivamente, as faturas juntadas por cópia às fls. 828 a 865 consignam a observação "TAPES: \$ 10 EACH", que, em uma tradução livre, corresponderia a "FITAS: US \$ 10 CADA".

Tal observação, a meu ver, diferentemente do alegado pela recorrente, não induz ao raciocínio de que cada programa encontre-se gravado em uma única fita, mas apenas que cada fita seria comercializada a US\$ 10,00.

⁵ Art. 20 O valor aduaneiro de suporte físico que contenha dados ou instruções para equipamento de processamento de dados será determinada considerando unicamente o custo ou o valor do suporte propriamente dito, desde que o custo ou o valor dos dados ou instruções esteja destacado no documento de aquisição (Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira).

§ 1º O suporte físico a que se refere este artigo não compreende circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares, ou artigos que contenham esses circuitos ou dispositivos.

§ 2º Os dados ou instruções referidos no caput deste artigo não compreendem as gravações de som, cinema ou vídeo.

⁶ "Artigo 8 1. Na determinação do valor aduaneiro, segundo as disposições do artigo 1, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas: ..."

⁷ Malatesta, Nicola Framarino Dei. *A Lógica das Provas em Matéria Criminal*. Tradução Paolo Capitanio. Campinas. Bookseller, 2004.

Se não se sabe o valor total das fitas, certamente não é possível saber quanto elas representam no valor de transação dos programas.

Por outro lado, também não merece acolhida a alegação de que os itens que se encontravam corretamente destacados teriam sido alvo de tributação pelo valor integral.

Com efeito, comparando tais faturas, que são cópia daquelas colacionadas pelo Fisco⁸, com os valores considerados nos demonstrativos de fls. 07, 08 e 09, bem assim com a planilha de fl. 292, vê-se que os autuantes, diferentemente do alegado, não corrigiram o valor dos programas cuja descrição permitia dar a conhecer o valor atribuído a seus suportes de gravação.

Aliás, analisando as cópias juntadas pelo Fisco com maior vagar é possível inferir até o provável motivo da alegação da recorrente. De fato, em tais documentos, alguns dos programas encontravam-se suficientemente descritos e outros não.

Aqueles que, na opinião dos autuantes (endossada por este relator), não lograram êxito na separação exigida pela legislação, foram destacados com “grifa texto” e incluídos no Auto de Infração. Os demais, permaneceram valorados nos termos em que foram declarados nos correspondentes despachos de importação e, conseqüentemente, não foram alvo de exigência complementar.

Conclusão

Ante a tais considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2008



LUIS MARCELÓ GUERRA DE CASTRO - Relator

⁸ fls. 372 a 374, 384, 385, 390 a 400 e 406 a 414