



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

| | |
|--------------------|---|
| Processo n° | 10715.001407/2003-11 |
| Recurso n° | 130.163 Voluntário |
| Matéria | VALOR ADUANEIRO |
| Acórdão n° | 302-39.032 |
| Sessão de | 16 de outubro de 2007 |
| Recorrente | COMPREHENDO EQUIPAMENTOS E SISTEMAS LTDA. |
| Recorrida | DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC |

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 05/02/2003

Ementa: VALORAÇÃO ADUANEIRA.
LANÇAMENTO COMPLEMENTAR POSSIBILIDADE

O art. 18 do Decreto nº 70.235/72, com a nova redação dada pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, prevê, expressamente, que, *“Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizadas no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultam agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.”* (§ 3º, art. 18, Decreto nº 70.235/72)

O dispositivo acima transcrito é amplo em seu alcance, embora o Contribuinte entenda que o mesmo só é aplicável nos casos em que são apurados fatos posteriormente à lavratura do auto de infração.

Entretanto, citado dispositivo indica claramente, entre outras, a possibilidade de verificação de “incorreções” ou “inexatidões” que levem à “inovação” ou “alteração” da fundamentação legal da exigência, exatamente o que ocorreu neste processo.

EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS COM SOFTWARE INCORPORADO.

Na importação de equipamentos eletrônicos, inexistente previsão legal para exclusão do valor aduaneiro do custo ou valor de softwares contidos em circuitos integrados, semicondutores ou dispositivos similares,

ainda que este valor encontre-se destacado no documento de aquisição.

JUROS DE MORA CALCULADOS COM BASE NA TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA ESPECIAL DE LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA – SELIC

A aplicação da taxa SELIC, no que se refere aos débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, está prevista literalmente no § 3º, do art. 5º, c/c § 3º, do art. 61, ambos da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a qual dispôs sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta, entre outras providências.

Estes juros incidem sobre todos os créditos tributários vencidos e não pagos.

ARGÜIÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, não tendo competência para a apreciação de matérias envolvendo ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis ou atos normativos regularmente editados.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar argüida pela recorrente e no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora. A Conselheira Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro fará declaração de voto.


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente


ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Luciano Lopes de Almeida Moraes e Marcelo Ribeiro Nogueira. Ausentes os Conselheiros Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, Corinθο Oliveira Machado e Mércia Helena Trajano D'Amorim. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Paula Cintra de Azevedo Aragão.

Paula Cintra de Azevedo Aragão

Relatório

COMPREHENDO EQUIPAMENTOS E SISTEMAS LTDA. recorre a este Terceiro Conselho de Contribuintes de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis/SC.

DO AUTO DE INFRAÇÃO, DA PRIMEIRA IMPUGNAÇÃO, DA DILIGÊNCIA REQUERIDA PELA DRJ E DA IMPUGNAÇÃO COMPLEMENTAR

Por sua clareza ao narrar os fatos ocorridos até aquela fase processual, adoto e transcrevo o "Relatório" de fls. 116/117, parte integrante do julgado proferido em primeira instância administrativa de julgamento.

"A empresa acima qualificada importou, por meio da adição 01 da DI 03/00991894-8, 224 microcomputadores portáteis, operando com o sistema operacional Windows CE.

Segundo a autoridade autuante, para a apuração do valor aduaneiro das mercadorias deveriam ter sido somados os valores relativos ao software Windows CE, uma vez que o mesmo está contido em placas de circuito impresso, compostas de semicondutores e outros dispositivos eletrônicos, do tipo "Flash Card".

O valor do software Windows CE não foi incluído no valor aduaneiro pela importadora, que equivocadamente considerou aplicável ao caso o disposto no art. 20 do Decreto nº 2.498/98 e art. 5º da IN SRF nº 16/98.

*Com base nestes fatos, a autoridade autuante efetuou a lavratura dos autos de infração de fls. 01-09, para exigência da quantia de **RS 51.127,65** a título de **Imposto de Importação**, acrescida de multa de ofício, e de **RS 39.633,92** a título de **Imposto sobre Produtos Industrializados**.*

Inconformada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 41-53, contestando o procedimento fiscal com base nos seguintes argumentos:

a) os presentes lançamentos devem ser declarados nulos, uma vez que o agente fiscal utilizou como enquadramento legal da infração o Decreto nº 2.498/98, o qual se encontra revogado pelo Decreto nº 4.543/02;

b) é excessiva a tripla incidência de imposto de renda retido na fonte, imposto de importação e imposto sobre produtos industrializados sobre o valor pago a título de aquisição de software. A Portaria MF nº 181/89 estabelece, claramente, que o valor aduaneiro do suporte informático não abrange o custo ou valor do programa, desde que este custo ou valor conste no documento de aquisição, destacadamente do custo ou valor do suporte físico propriamente dito;

EMER

c) o software Windows CE não pode ser adquirido separadamente dos microcomputadores, devido a sua especificidade, bem como vedação comercial imposta pela Microsoft. Conseqüentemente, o referido programa não se enquadra no conceito de software de que trata o Parecer COSIT n.º 22/99, utilizado como fundamento para a presente autuação. Existe farta jurisprudência administrativa considerando que o software constitui produto intelectual, não podendo ser considerado produto industrializado para efeito de incidência do IPI;

d) a presente autuação constitui violação ao Acordo de Valoração Aduaneira, uma vez que o Brasil optou por tributar apenas o custo ou valor do suporte físico, desde que seja destacado no documento de aquisição o custo ou valor do software (v. fls. 47-49). Carece de amparo legal a interpretação constante do Decreto n.º 2.498/98, art. 5º, § 1º, segundo o qual a regra acima enunciada somente poderá ser aplicada quando o suporte físico do software for o disquete ou o CD-ROM;

e) havendo conflito entre norma interna e norma de tratado internacional, esta última deve prevalecer, por força do disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional. Além disso, a interpretação adotada pelo Fisco afronta o princípio da isonomia, ao aplicar tratamento tributário distinto para os contribuintes que importarem software através de disquete ou através de circuito impresso;

f) é totalmente ilegal/inconstitucional a utilização da taxa SELIC como juros de mora, pelas razões expostas às fls. 50-52.

Nestes termos, a autuada requereu que fossem anulados os presentes lançamentos. Alternativamente, requereu que os referidos lançamentos sejam julgados improcedentes.

Tendo em vista a constatação de possíveis incorreções no enquadramento legal, esta autoridade julgadora requereu a realização de diligência, conforme despacho de fls. 83.

Em decorrência desta diligência, foram lavrados os autos de infração de fls. 85-97, que retificaram o enquadramento legal mencionado na peça original. Permaneceram inalterados todos os anexos, descrições de fatos e demais elementos materiais dos lançamentos.

Cientificada deste procedimento, fls. 100, a contribuinte apresentou a impugnação complementar de fls. 101-112, argüindo a impossibilidade de complementação dos presentes autos de infração, conforme jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 103-104. Nestes termos, requereu a anulação dos lançamentos constantes do presente processo, por considerar incabível a lavratura de auto de infração complementar."

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 16 de janeiro de 2004, os Membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis / SC, mantiveram *in totum* o lançamento, nos termos do ACÓRDÃO DRJ/FNS N.º 3.425 (fls. 114 a 122), cuja ementa apresenta o seguinte teor:

EMULA

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 05/02/2003

Ementa: Lançamento complementar. Possibilidade.

Legítima a lavratura de auto de infração complementar quando, em diligências realizadas no curso do processo, forem verificadas incorreções de que resultem alteração da fundamentação legal da exigência, devolvendo-se ao sujeito passivo prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. Preliminar de nulidade rejeitada.

Assunto: Imposto sobre a Importação – II

Data do fato gerador: 05/02/2003

Ementa: Equipamentos eletrônicos com software incorporado. Valor aduaneiro.

Na importação de equipamentos eletrônicos, inexistente previsão legal para exclusão do valor aduaneiro do custo ou valor de softwares contidos em circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares, ainda que este valor ou custo encontre-se destacado no documento de aquisição.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 05/02/2003

Ementa: Arguições de ilegalidade e inconstitucionalidade. Autoridades administrativas. Incompetência.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Lançamento Procedente."

Para o mais completo conhecimento de meus I. Pares, leio em sessão os fundamentos do Acórdão prolatado.

DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Em seqüência, a Alfândega do Aeroporto Internacional do Rio de Janeiro emitiu a Intimação de fls. 124, objetivando dar ciência ao contribuinte da decisão proferida.

Várias tentativas de entrega, via postal, foram feitas, sem que o objetivo fosse atingido.

Nova Intimação foi emitida (fls. 129), sendo que o sujeito passivo tomou ciência da mesma em 27/04/2004 (AR à fl. 131).

Com guarda de prazo e por procurador legalmente constituído (instrumento à fl. 145), o interessado interpôs o Recurso de fls. 130 a 144, por meio do qual apresentou as seguintes razões de defesa, em síntese:

euilr

1. *Em 05/03/2003 submeteu a despacho de importação 224 sistemas do tipo Dream Write IT Education, mercadoria classificada no código TEC NCM 8471.41.90. O referido equipamento é composto de um computador portátil para fins educacionais, e do sistema operacional dedicado Windows CE, criado pela Microsoft para fins específicos de integrar equipamentos, não podendo ser adquirido e comercializado de forma separada. Esse software vem instalado ao equipamento por meio de um dispositivo denominado de "Flash Card", acoplado internamente no equipamento.*
2. *Para fins de valoração do bem objeto da importação, a Recorrente segmentou os valores relativos à importação do hardware (US\$ 408,41), por unidade, e o valor pago pela aquisição do direito de uso do software (US\$ 272,21), por unidade.*
3. *Esses valores são pagos separadamente, sendo enviados pela empresa exportadora sediada no Canadá commercial invoices distintas, sendo uma para cobrir a operação referente ao hardware, e a outra para pagamento pelo direito de uso do software, realizando-se contratos de câmbio apartados para o fechamento das operações.*
4. *Na hipótese dos autos, a Contribuinte recolheu o II e o IPI incidentes sobre o equipamento, mas apenas no que se refere ao valor do hardware, não sendo incluídos nesse cômputo os valores pagos pelo direito de uso do software.*
5. *Em decorrência dos fatos narrados, a fiscalização lavrou auto de infração, por entender que o valor pago a título de software deveria ser incluído na base de cálculo dos tributos incidentes na importação, sendo formalizada a exigência de um crédito tributário no montante de R\$ 129.107,31, a ser corrigido pela taxa SELIC.*
6. *Impugnando o feito, a importadora alegou, dentre outras coisas, que o Auto lavrado encontrava-se eivado pelo vício de nulidade, devido ao fato de os agentes fiscais terem indicado, no campo "descrição dos fatos e enquadramento legal", o Decreto n.º 2.498, § 1º do art. 5º, o qual se encontrava revogado pelo Decreto n.º 4.543, de 26/12/2002.*
7. *Todavia, ao invés de se proceder ao cancelamento da autuação, foi lavrado Auto de Infração Complementar, objetivando o aditamento e a retificação do Auto original, "com vistas a corrigir erro da autoridade autuante na capitulação legal da infração apontada, de maneira a permitir ao sujeito passivo o pleno exercício de seu direito de defesa".*
8. *Entretanto, os vícios permanecem, devendo a exigência fiscal ser cancelada, pelos argumentos a seguir expostos.*

A) DA IMPOSSIBILIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR.

9. *O art. 11 do Decreto n.º 70.235/72 apresenta os requisitos de validade de uma notificação de lançamento, dentre os quais está a indicação da disposição legal que foi infringida (inciso III). Na ausência dessa indicação, ou com a indicação de legislação inaplicável, nulo é o lançamento.*

EMILIA

10. *A autoridade fiscal pretendeu sanar vício de nulidade com a simples “complementação” do auto de infração, procedimento que não é válido porque a nulidade de um ato não pode ser sanada, devendo o mesmo ser cancelado.*
11. *O entendimento de julgador “a quo” de que o Auto Complementar é válido, com fundamento no art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, não merece prosperar, porque a intenção daquele dispositivo é a de que, caso se apurem fatos posteriores à lavratura do auto de infração, poderá a autoridade fiscal aditar o auto original para abranger também tais fatos. Não é o caso de suprir nulidade de auto de infração em decorrência de vício praticado pela autoridade fiscal.*
12. *Este entendimento já foi, inclusive, referendado pelo E. Conselho de Contribuintes (Recurso nº 134.589, 7ª Câmara do 1º CC, Sessão de 02/07/2003).*

B) TRIBUTAÇÃO FEDERAL EXCESSIVA.

13. *A exigência do recolhimento dos impostos incidentes na importação de mercadorias sobre o valor pago a título de aquisição de software não pode prosperar.*
14. *As remessas para o exterior para fins de aquisição de software estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte à alíquota de 15%, conforme expresso no RIR aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.*
15. *Admitir-se a incidência do II e do IPI sobre a mesma remessa seria admitir-se a incidência de três impostos federais sobre o mesmo fato gerador, o que não é admitido pela CF.*
16. *Essa impossibilidade de incidência tripla já foi descartada por ato do próprio Ministério da Fazenda¹ (Portaria MF nº 181/89).*
17. *Fundamentou-se a decisão recorrida em que, na hipótese, não se cogita da exigência do imposto de renda na fonte sobre valores pagos a título de “direitos autorais”. É bem verdade que não se está discutindo, neste processo, imposto de renda. Ocorre que a Portaria citada trata, também, de II e de IPI, frisando que apenas o suporte informático estará sujeito a estes impostos.*

C) DO SOFTWARE OBJETO DO AUTO DE INFRAÇÃO.

18. *O Windows CE, software objeto dos autos, apesar de levar o nome do famoso programa da Microsoft amplamente utilizado, trata-se, na verdade, de uma versão diferenciada, específica para determinados compradores, quais sejam, os fabricantes de equipamentos de*

¹ “1. Serão tributados na forma dos artigos 554 e 555, I, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto n 85.450, de 04 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 valor do programa, desde que este custo ou valor conste no documento de aquisição, destacadamente do custo do valor do suporte físico propriamente dito.

EWLLA

informática que utilizarão tal software nas máquinas por eles produzidas. Não é possível a obtenção de licença de uso desse software específico de forma separada dos equipamentos, devido a sua especificidade, bem como vedação comercial imposta pela Microsoft.

19. *Assim, não é um software que possa ser amplamente comercializado, não sendo colocado no mercado para aquisição de qualquer interessado, condição mencionada no Parecer COSIT n.º 22/1999, utilizado para fundamentar a lavratura do auto de infração, bem como pela decisão recorrida.*
20. *Nesse particular, lança-se mão de jurisprudência constante do Parecer COSIT n.º 22/99, a qual afirma que o pagamento remetido ao exterior em contraprestação de software elaborado especificamente para certo usuário, estaria sujeito ao IR na fonte, enquanto que o suporte informático se sujeitaria aos tributos aduaneiros, sendo que a fatura comercial deveria discriminar os valores relativos ao programa em si e ao suporte informático.*
21. *Também decisões do E. Conselho de Contribuintes demonstram o entendimento de que "o software fornecido mediante contrato de financiamento ou cessão constitui bem intelectual, não podendo ser considerado produto industrializado para efeito de incidência do IPI" (Acórdão n.º 203-02706), e de que "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, enquanto que o valor de vendas de software por interdependente não integra a base de cálculo do imposto incidente sobre os computadores" (Acórdão n.º 201-67397).*

D) VIOLAÇÃO AO ACORDO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA.

22. *O Brasil adotou o AVA aprovado pelo Decreto Legislativo n.º 1.355/94.*
23. *A Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira dispõe sobre a valoração de suportes físicos que contenham software para equipamentos de processamento de dados. Por essa decisão, verifica-se que é possível a utilização para fins aduaneiros tanto do valor total da operação de importação (meio físico + software), quanto a adoção apenas do valor pago a título de suporte físico, quando este constar de forma destacada do custo do programa no documento de aquisição, devendo o estado optar por um deles.*
24. *Conforme consta do Parecer COSIT n.º 22/99, o Brasil adotou a prática de utilizar unicamente o custo ou valor do suporte físico para fins de tributação (Portaria MF n.º 181/89). A esse respeito cita-se, também, a IN SRF n.º 17/98, em seu comentário 13.1, que trata da aplicação da Decisão 4.1 acima citada (transcreve o dispositivo).*
25. *Considerando-se o disposto na IN SRF n.º 17/98, conclui-se que "importação de software onde o valor do suporte físico é destacado, conforme acordo internacional ao qual se submeteu o Brasil, não pode sofrer incidência de II e de IPI, devendo este tratamento ser o mais amplo possível".*

EMULA

26. Não existe nas normas citadas qualquer ressalva de que tal tratamento somente é aplicado quando o software for internalizado por meio de disquete ou CD-ROM.
27. Tal exigência absurda somente se encontra no § 1º do art. 5º do Decreto n.º 2.498/98, o qual, por não ter sustentação no tratado internacional que rege a matéria, com ele é conflitante. Destarte, com base no art. 98 do CTN, deve prevalecer a norma internacional, com o que tal exigência será ilegal.
28. Também será inconstitucional por ferir o princípio da isonomia tributária, uma vez que, se duas pessoas importam software, uma através de disquete, outra em circuito específico, elas se encontram exatamente na mesma situação jurídica, não podendo sofrer tratamentos tributários distintos.

D) DA ILEGAL UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC PARA CÁLCULO DOS JUROS MORATÓRIOS.

29. A utilização da taxa SELIC para este fim viola os artigos 161, § 1º, do CTN, e 192, § 3º, da CF.
30. A taxa SELIC possui natureza remuneratória, sofrendo as flutuações do mercado, não podendo ser utilizada para o cálculo de juros moratórios. Isso porque o que se busca na verdade é uma compensação ou reparação de um dano, se o mesmo ocorrer.
31. A utilização de taxa de juros remuneratórios como taxa de juros moratórios vem sendo condenada pela jurisprudência, sob o fundamento da violação ao disposto no art. 161, § 1º, do CTN.
32. Em recente julgamento, o STJ se posicionou favoravelmente aos contribuintes, em relação a esta matéria.

E) DO PEDIDO.

33. Requer, finalizando: (a) a reforma da decisão recorrida no sentido de declarar a nulidade do lançamento efetuado, por incabível a lavratura de auto de infração complementar; (b) alternativamente, a reforma da decisão recorrida para, no mérito, julgar improcedente a exigência, tendo em vista os vícios de ilegalidade e inconstitucionalidade (impossibilidade de tripla tributação federal sobre o mesmo fato gerador e mesma demonstração de capacidade contributiva, violação ao acordo de valoração aduaneira, violação ao princípio da isonomia tributária e ilegal utilização da taxa SELIC para cálculo de juros moratórios).

DA GARANTIA RECURSAL

À fl. 146 consta cópia de DARF comprovando que a recorrente já efetuou depósitos correspondentes ao total do crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração n.º 04/03, DJE às fls. 39/40/71, para liberação da mercadoria, com fundamento na Portaria MF n.º 389/76, conforme Informação de fl. 149.

EMCA

Foram os autos encaminhados a este Terceiro Conselho de Contribuintes, para prosseguimento, tendo sido distribuídos, em 21/03/06, ao então D. Conselheiro Paulo Roberto Cucco Antunes.

Posteriormente, foram a mim atribuídos, na forma regimental, numerados até a folha 150 (última do processo).

É o Relatório.

Paulo Roberto Cucco Antunes

Voto

Conselheira Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto, Relatora

O presente recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade, merecendo ser conhecido.

Trata o presente processo dos Autos de Infração de fls. 01/09, lavrados em 10/03/2003 pela Alfândega do Aeroporto Internacional do Rio de Janeiro – Galeão / Antonio Carlos Jobim, contra a empresa Comprehando Equipamentos e Sistemas Ltda., para formalizar a exigência de R\$ 89.473,39, a título de Imposto de Importação acrescido de multa de 75%, e de R\$ 39.633,92, a título de Imposto sobre Produtos Industrializados.

A empresa importadora, em 05/02/2003, submeteu a despacho, com o registro da DI n.º 03/0099184-8, em sua Adição 001, 224 unidades de microcomputadores portáteis, operando com o sistema operacional Windows CE.

Na hipótese, como declara a própria empresa (fl. 25), os equipamentos em questão não dispõem de HD, disco rígido, razão pela qual o Software Windows CE está instalado em uma placa de circuito integrado modelo “Flash Card” no interior do equipamento. Este software não pode ser adquirido nem comercializado separadamente dos próprios microcomputadores (hardware).

Para apuração do valor aduaneiro da mercadoria, a importadora segmentou os valores relativos ao hardware, de US\$ 408,41 por unidade, e o valor referente ao custo do licenciamento do software Windows CE, de US\$272,21 por unidade.

Destarte, recolheu os tributos aduaneiros, II e IPI, apenas sobre os equipamentos (hardware), sem levar em conta o valor pago pelo software, por considerar que as remessas para o exterior para fins de aquisição de software apenas estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (alíquota: 15%), conforme expresso no RIR aprovado pelo Decreto n.º 3000/99, e nos termos contidos na Portaria MF n.º 181/89.

Destaca o sujeito passivo que esses valores são pagos separadamente, sendo que a empresa exportadora sediada no Canadá lhe envia *commercial invoices* distintas, uma para cobrir a operação referente ao hardware, e a outra para pagamento pelo direito de uso do software, realizando-se contratos de câmbio apartados para o fechamento das operações.

A fiscalização aduaneira, entendendo que os valores relativos ao custo do software deveriam ser somados aos valores do hardware para fins de valoração aduaneira, por se tratar de software que tem como suporte físico placa de circuito impresso, composta de semicondutores e outros dispositivos eletrônicos, lavrou os autos de infração objeto da lide.

O Contribuinte impugnou o feito fiscal, mas o lançamento foi julgado procedente, em Primeira Instância Administrativa.

No recurso interposto, o Interessado traz a este Colegiado os seguintes argumentos de defesa, em síntese:

Emilia

- Como **PRELIMINAR**: Da Impossibilidade do Auto de Infração lavrado.
- Conforme relatado, na impugnação apresentada o Interessado argumentou que o Auto de Infração original era nulo, por ter sido nele indicado na parte da descrição dos fatos e enquadramento legal o Decreto n.º 2.498/98, § 1.º do art. 5.º, o qual se encontra revogado pelo Decreto n.º 2.453/2002.
- Antes de julgar a lide, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis / SC, considerando a ocorrência de incorreções no enquadramento legal indicado no auto de infração, determinou a realização de diligência para que a autoridade autuante, no caso de julgar necessário, retificasse o referido enquadramento legal, devendo ser aberto prazo para o sujeito passivo se manifestar.
- Como resultado da diligência foram lavrados os Autos de Infração Complementares de fls. 85 a 97, retificando o enquadramento legal mencionado na peça original. Permaneceram inalterados todos os anexos, descrições de fatos e demais elementos materiais dos lançamentos.
- Foi aberto o prazo de 30 dias para manifestação do Interessado, o qual apresentou a impugnação de fls. 101 a 103.
- Em seu recurso, o Contribuinte se insurge contra o procedimento adotado, no que se refere ao auto de infração complementar, argumentando que a nulidade de um ato não pode ser sanada, devendo o mesmo ser cancelado.
- Acrescenta que o art. 18, § 3.º, do Decreto n.º 70.235/72, que serviu de suporte para que aquela "complementação" fosse julgada regular pelo Julgador a quo, não abriga a hipótese em tela, ou seja, não se aplica para suprir nulidade de auto de infração em decorrência de vício praticado pela autoridade fiscal.
- Entende que a intenção do dispositivo em comento é tão-somente a de que, "caso se apurem fatos posteriores à lavratura do auto de infração, poderá a autoridade fiscal aditar o auto original para abranger também tais fatos".

Não cabe razão ao Contribuinte, em seu entendimento.

O art. 18 do Decreto n.º 70.235/72, com o advento da Lei n.º 8.748, de 09 de dezembro de 1993, passou a vigorar com a seguinte redação, *in verbis*:

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

§ 1.º (omissis)

§ 2.º (omissis)

EMMA

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizadas no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultam agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.” (grifei)

O § 3º do art. 18 acima transcrito é amplo em seu alcance, embora o Contribuinte entenda que o mesmo só é aplicável nos casos em que são apurados fatos posteriormente à lavratura do auto de infração.

Entretanto, aquele dispositivo indica claramente, entre outras, a possibilidade de verificação de “incorreções” ou “inexatidões” que levem à “inovação” ou “alteração” da fundamentação legal da exigência, exatamente o que ocorreu neste processo.

Dois outros aspectos podem ser, ainda, ressaltados:

Comparação entre as redações dos dispositivos legais em comento.

Na “Descrição dos Fatos” que integra o feito fiscal (original), a autoridade autuante, entre outras observações, assim colocou: “O valor pago pelo software não foi levado em conta na determinação do Valor Aduaneiro declarado na DI, porque o importador, equivocadamente, considerou aplicável ao caso o disposto no Art. 20 do Decreto nº 2.498 de 1998, disciplinado pelo Art. 5º da IN SRF nº 16, do mesmo ano”.

Transcreveu, para fundamentar a supracitada colocação o referido art. 20 do Decreto nº 2.498/98 e o art. 5º da IN SRF nº 16/98.

O art. 20 do Decreto nº 2.498/98 dispunha que, *in verbis*:

“Art. 20. O valor aduaneiro do suporte físico que contenha dados ou instruções para equipamento de processamento de dados será determinado 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. (grifei)

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

Já por sua vez, o art. 81 do Decreto nº 4.545/2002 determina que, *in verbis*:

“Art. 81. O valor aduaneiro do suporte físico que contenha dados ou instruções para equipamento de processamento de dados será determinado considerando unicamente o custo ou valor do suporte propriamente dito (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 18, parágrafo 1º, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e

EMMA

promulgado pelo Decreto n.º 1.355, de 1994, e Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, aprovada em 12 de maio de 1995).

§ 1º Para efeitos do disposto no caput, o custo ou valor do suporte físico será obrigatoriamente destacado, no documento de sua aquisição, do custo ou valor dos dados ou instruções nele contidos.

§ 2º O suporte físico referido no caput não compreende circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares, ou bens que contenham esses circuitos ou dispositivos. (grifei)

§ 3º Os dados ou instruções referidos no caput não compreendem as gravações de som, de cinema ou de vídeo.”

Assim, embora o Decreto n.º 2.498/98 tenha sido expressamente revogado pelo Decreto n.º 4.543/2002, na matéria que nos interessa (suporte físico = placa de circuito integrado modelo “Flash Card”, ou seja, placa de circuito impresso, composta de semicondutores e outros dispositivos eletrônicos) ambos os atos legais determinam o mesmo tratamento de exceção.

Comparação entre o “Enquadramento Legal” propriamente dito, do Auto de Infração Original e do Auto de Infração Complementar.

Por outro lado, como “Enquadramento Legal” da autuação original (fl. 05), a Autoridade lançadora assim colocou:

“Arts. 2º, 103, inciso I, 69, 72, 75, inciso I, 90, 94, parágrafo 1º, 97, 106, 107, 482 a 485, 489, 491, 504, 602, 603, incisos I e IV, 604, inciso IV, 659 e 660 do Decreto n.º 4543, de 26 de Dezembro de 2002.

Verificar os ajustes constantes no art. 8º do Acordo de Valoração Aduaneira, aprovado pelo Decreto n.º 92.930/86.

(...)”

Este mesmo “Enquadramento Legal” consta do Auto de Infração Complementar (fl. 88).

C) Outro aspecto a ser analisado refere-se aos efeitos decorrentes da anulação de um ato administrativo.

Ada Pellegrini Grinover² expressa o seguinte entendimento: “(...) a decretação da nulidade implica perda da atividade processual já realizada, transtornos ao juiz e às partes e demora na prestação jurisdicional almejada, não sendo razoável, dessa forma, que a simples possibilidade de prejuízo dê lugar à aplicação da sanção; o dano deve ser concreto e efetivamente demonstrado em cada situação. (...) o princípio do prejuízo constitui, seguramente, a vigia mestre do sistema das nulidades e decorre da idéia geral de que as formas processuais representam tão-somente um instrumento para a correta aplicação do direito; sendo assim, a desobediência a formalidades estabelecidas pelo legislador só deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do ato quando a própria finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida.” (grifei)

² GRINOVER, Ada Pellegrini e outros in “As Nulidades do Processo Penal”, 6ª ed, RT, São Paulo, 1997, p. 26/27.

EMCA

Na hipótese em comento, houve prejuízo para o sujeito passivo?

Entendo que não, uma vez que à Contribuinte foi reaberto prazo de defesa e a mesma, destarte, exercitou plenamente seu direito ao contraditório.

E qual seria a consequência da decretação de nulidade nesta Segunda Instância?

Dispõe o art. 173 do CTN, *in verbis*:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento teria sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que tiver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Em outras palavras, com a decretação da nulidade do auto de infração, se fosse o caso, a Administração estaria autorizada a emitir novo lançamento, desde que relativos aos mesmos fatos, dentro do prazo de cinco anos contados a partir da data da decisão que anulou o lançamento anteriormente efetuado.

E, com este novo lançamento, que em nada afetaria o mérito do litígio ora tratado – determinação do valor aduaneiro de equipamentos eletrônicos com software incorporado – apenas se estaria postergando a prestação jurisdicional administrativa.

Pelo exposto, rejeito a preliminar argüida.

No **MÉRITO**.

Quanto ao Mérito, a Recorrente discorre sobre quatro matérias: (a) Tributação Federal Excessiva; (b) Tributação pelo Imposto de Renda na Fonte; (c) Violação ao Acordo de Valoração Aduaneira; e (d) Ilegal Utilização da Taxa SELIC.

Entende o Contribuinte que as remessas para o exterior para fins de aquisição de software estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte à alíquota de 15%, conforme expresso no RIR aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.

Acrescenta que a Portaria MF nº 181/89 determina claramente que “o suporte informático estará sujeito à incidência do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados”, enquanto que “o valor aduaneiro do suporte informático não abrange o custo ou valor do programa, desde que este custo ou valor conste no documento de aquisição, destacadamente do custo do valor do suporte físico propriamente dito”.

EMULA

Defende que, no caso de que se trata, o valor pago pelo software é feito de forma totalmente destacada do valor do suporte físico, inclusive com *commercial invoice* distinta, fechamento de câmbio distinto, etc.

Regra geral, o custo do programa não está abrangido pelo valor aduaneiro do suporte informático. Mas isso só é válido quando este suporte não se tratar de circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares, ou bens que contenham esses circuitos ou dispositivos, exatamente pelo tratamento diferenciado que a estes é dado.

Apenas os alegados fatos de o custo ou valor pago pelo software estar destacado, de haver *commercial invoice* distinta, e do fechamento de câmbio ser também distinto, não têm o condão de afastar a exceção de tratamento dada aos circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares, ou bens que contenham esses circuitos ou dispositivos.

Não há que se falar em tripla tributação federal sobre uma mesma remessa (II, IPI e IRFON). Estranha, aqui, seria a tributação pelo Imposto de Renda na Fonte, uma vez que cabível é a incidência do II e do IPI, pelos motivos já expostos.

O objeto deste litígio não se refere à tributação de remessas feitas a título de “direitos autorais”, esta sim tributada pelo Imposto de Renda.

Trata-se da tributação de um equipamento para o qual o contribuinte adquiriu tão-somente uma licença de uso do Windows CE, e não a titularidade do referido software, para distribuição ou comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única, conforme literalmente expresso no item 1 da Portaria MF nº 181/89.

Quanto ao argumento de que o Windows CE trata-se de uma versão diferenciada, específica para determinados compradores (fabricantes de equipamentos de informática que utilizarão o citado software nas máquinas por eles produzidas), não sendo possível a obtenção de licença de uso desse software específico de forma separada dos equipamentos, devido a sua especificidade, bem como a vedação comercial imposta pela Microsoft, entendo que a matéria foi enfrentada completa, exaustiva e objetivamente pelo Julgador *a quo*, fazendo meu o seu entendimento, que transcrevo:

“Prosseguindo em sua linha de argumentação, a contribuinte alegou que o software Windows CE não pode ser adquirido separadamente dos microcomputadores, devido a sua especificidade, bem como vedação comercial imposta pela Microsoft. Por esta razão, o referido programa não se enquadra no conceito de software de que trata o Parecer COSIT nº 22/99, utilizado como fundamento para a presente autuação. Neste sentido, a impugnante mencionou jurisprudência administrativa, fls. 106, segundo a qual o software constitui produto intelectual, não podendo ser considerado produto industrializado para efeito de incidência do IPI.

A alegada impossibilidade de aquisição do software Windows CE de forma individualizada, ou seja, separadamente dos microcomputadores, é questão inteiramente irrelevante para fins de julgamento do presente litígio.

Emília

Convém observar que no presente processo não se pretende cobrar imposto de importação ou imposto sobre produtos industrializados em decorrência da importação do software. Na verdade, os referidos tributos estão sendo cobrados em decorrência da importação dos microcomputadores, que são produtos industrializados que compreendem placas de circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares, podendo conter software. Em relação a este tipo de mercadoria, não resta qualquer dúvida acerca da possibilidade de incidência do II e do IPI.

De se mencionar, por oportuno, que o Parecer COSIT n.º 22, de 16 de abril de 1999, refere-se a toda e qualquer modalidade de software, seja ele vendido na modalidade de cópia única (software feito "por encomenda") ou na modalidade de cópia múltipla (software de produção em série ou "software de prateleira"). Para maior clareza, convém transcrever a ementa do referido Parecer (grifado):

Assunto: Imposto sobre a Importação – II

Ementa: PROGRAMA DE COMPUTADOR. VALOR ADUANEIRO. DETERMINAÇÃO.

Na importação de programas de computador (software), seja na modalidade de cópia única ou na modalidade de cópias múltiplas, será considerado somente o custo ou valor do suporte físico propriamente dito na determinação do valor aduaneiro, desde que o custo ou o valor dos dados, programas ou aplicativos esteja destacado do custo ou valor do suporte físico no documento de aquisição. Esse tratamento não se aplica aos circuitos integrados, semicondutores ou dispositivos similares, ou artigos que contenham esses circuitos ou dispositivos, nem às gravações de som, cinema ou vídeo.

Dispositivos Legais: Art. 98 do CTN; art. 20 de Decreto n.º 2.498/1998; Decisão n.º 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira; art. 5º da IN SRF n.º 16/1998.

Na verdade, a discussão acerca da natureza ou modalidade do software Windows CE (cópia única ou cópias múltiplas) somente seria relevante para fins de análise da incidência do ICMS (imposto de competência estadual) ou do ISS (imposto de competência municipal). Para fins do presente processo, que versa sobre a exigência de II e de IPI sobre microcomputadores, que eventualmente também contenham programas de computador, é totalmente dispensável analisar a natureza ou modalidade do software envolvido. Afinal, em nenhuma hipótese o valor do software poderá ser deduzido do valor aduaneiro dos computadores, nem mesmo se o custo ou valor do software estiver destacado no documento de aquisição, uma vez que tal tratamento não se aplica aos circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares, ou artigos que contenham esses circuitos ou dispositivos."

No que tange ao Acordo de Valoração Aduaneira, argumenta o Recorrente, fundamentando-se no comentário 13.1 da Instrução Normativa n.º 17/98, que qualquer "importação" de software onde o valor do suporte físico é destacado, de acordo com o acordo internacional ao qual se submeteu o Brasil, não pode sofrer incidência pelo II e IPI sobre os mesmos, devendo este tratamento ser o mais amplo possível.

EMMA

Acrescenta que a exigência que concerne ao tratamento diferenciado a ser dado aos circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares, ou artigos que contenham esses circuitos ou dispositivos apenas se encontra no § 1º do art. 5º do Decreto nº 2.498/98 (Nota da Relatora: foi também repetida no § 2º do art. 81 do Decreto nº 4.545/2002), o qual, por não ter sustentação no tratado internacional, com ele é conflitante, devendo prevalecer a norma internacional, nos termos do art. 98 do CTN.

Conclui, destarte, ser tal exigência ilegal.

Quanto a este argumento, as seguintes considerações devem ser feitas:

- *A Decisão nº 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira celebrada em 24/09/1984, que trata da valoração de suportes físicos que contenham software para equipamentos de processamentos de dados, considera consistente com o Acordo tanto a utilização do valor de transação (valor total do suporte mais o programa) quanto a adoção, apenas, do custo ou valor do suporte físico propriamente dito (quando destacado no documento de aquisição), para a determinação do valor aduaneiro de softwares.*
- *O Brasil adotou a prática de utilizar unicamente o custo ou valor do suporte físico propriamente dito (quando destacado).*
- *Nesse sentido as disposições contidas na Portaria MF nº 181/89, no Decreto nº 2.498/98 e, este revogado, no Decreto nº 4.543/2002.*
- *Entretanto, tanto a Portaria MF nº 181/89, quanto o Decreto nº 2.498/98, e, posteriormente, o Decreto nº 4.543/2002, estabelecem exceções, no caso, referentes aos circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares, ou artigos que contenham esses circuitos ou dispositivos.*
- *Na hipótese em comento, não ocorreu importação pura e simples de software, contido na modalidade de suporte físico de que tratam a Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira e o Comentário 13.1 da IN SRF nº 17/98.*
- *Importou-se, sim, microcomputadores, produtos industrializados compostos de diversas placas de circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares. Alguns deles podem conter – e no caso, contém – programas de computador – softwares.*
- *Isso não significa que possam ser considerados apenas como suportes físicos de softwares, para fins de valoração aduaneira.*
- *Como bem destacou o Julgador a quo, no mundo moderno uma infinidade de produtos se beneficia de placas de circuito integrado, semicondutores e dispositivos similares para que possam desempenhar uma série de funções, funções estas que, com o desenvolvimento tecnológico, têm sido mais e mais responsáveis pelo aperfeiçoamento desses mesmos produtos, representando, inclusive, fatores de diferenciação bastante relevantes.*
- *É o caso de aviões, automóveis, relógios, telefones celulares, máquinas digitais, eletrodomésticos, entre vários outros exemplos.*

Emilia

- *E é evidente que, na apuração do valor aduaneiro dessas mercadorias, seria totalmente descabido não considerar os circuitos integrados, os semicondutores e os dispositivos similares como parte do mesmo, independentemente de seus valores ou custos estarem destacados nos documentos de aquisição.*
- *Assim sendo, importação de software propriamente dito não se confunde com importação de equipamentos eletrônicos com software incorporado, que é o caso dos autos.*
- *A Recorrente afirma, outrossim, que a legislação interna, na sua opinião conflitante com o acordo internacional, é, por isso ilegal.*
- *Quanto a esta afirmação, cumpre ressaltar aqui que os Conselhos de Contribuintes não têm competência para se manifestarem sobre ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos normativos ou leis, regularmente editados, uma vez que esta matéria é de competência exclusiva do Poder Judiciário, conforme constitucionalmente estabelecido.*

Para finalizar, insurge-se a Contribuinte contra a utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros moratórios.

Entretanto, esta sistemática encontra-se legalmente prevista.

A Lei nº 9430/96, em seu art. 61, determina que, “sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o parágrafo 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

E, no caso, o § 3º do art. 5º citado refere-se à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Por outro lado, a exigência dos juros de mora é pertinente, uma vez que os mesmos não representam sanção pecuniária, mas apenas a contrapartida da remuneração do capital que, devendo estar nas mãos do Estado, permaneceu indevidamente com o sujeito passivo, durante o período em que o crédito tributário, devendo ter sido recolhido, não o foi.

Em outras palavras, sobre o crédito tributário pago fora da data de vencimento, é cabível a cobrança de juros moratórios.

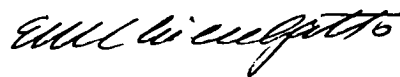
Paralelamente, se a utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora é ilegal/inconstitucional, também trata-se de questão a ser levada ao Poder Judiciário, o qual detém a competência para examiná-la, nos termos do art. 102, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal.

À Autoridade Administrativa compete respeitar e fazer que sejam respeitadas normas legalmente editadas, até por ser sua atividade vinculada e obrigatória.



Pelo exposto e por tudo o mais que do processo consta, rejeito a preliminar argüida e NEGO provimento ao Recurso Voluntário interposto, mantendo integralmente o Julgado recorrido, prejudicados os demais argumentos.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2007



ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO - Relatora

Declaração de Voto

Conselheira Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro

O presente processo é bastante interessante, pois existem fortes argumentos para ambas as partes.

Primeiramente, diferentemente do que entendeu a decisão singular, sustento que, para o deslinde do presente feito devemos diferenciar se o software (cujo valor é objeto do lançamento referente à valoração aduaneira) é adquirido como programa de prateleira ou cópia única.

Explico: A previsão para tributação dos rendimentos correspondentes a direitos autorais na aquisição de software, pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, teve seu berço com a publicação, em 29 de setembro de 1989, da Portaria/MF nº 181/1989.

Nos termos da norma em comento, *“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.”*

Os artigos acima citados receberam nova numeração, com a publicação do Decreto nº 3.000, em 17 de junho de 1999, na forma abaixo transcrito:

“Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior

II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os mencionados no art. 17³

III - pela pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, nos termos do § 1º do art. 19⁴;

IV - pelos contribuintes que continuarem a perceber rendimentos produzidos no País, a partir da data em que for requerida a certidão, no caso previsto no art. 879⁵ “

³ *“Art. 17. As pessoas físicas domiciliadas no Brasil, ausentes no exterior a serviço do País, que recebam rendimentos do trabalho assalariado, em moeda estrangeira, de autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior, (...)”.*

⁴ *“Art. 19. Sujeitar-se-á à tributação pelo imposto de renda, como residente, a pessoa física proveniente do exterior que ingressar no Brasil, com visto temporário
I - para trabalhar, com vínculo empregatício, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da data de sua chegada;”*

“Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte.”

“Art. 693. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, às alíquotas a seguir indicadas, os lucros ou dividendos, apurados até 31 de dezembro de 1995, distribuídos por fonte localizada no País em benefício de pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior:

I - apurados nos anos-calendário de 1994 e 1995 - quinze por cento;

II - apurados nos anos-calendário anteriores - vinte e cinco por cento.

Parágrafo único. A retenção do imposto é obrigatória na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos rendimentos.”

“Art. 702. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas “

“Art. 705. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, remetidas, creditadas, empregadas ou entregues a residente ou domiciliado no exterior, provenientes de rendimentos produzidos por bens imóveis situados no País.”

Dessa feita, não resta dúvida que o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incide sobre o pagamento de direito autoral relativo a software a não residentes. Ainda, a alíquota do IRRF prevista para esse tipo de operação, nos termos das normas supra transcritas, é de 15% (quinze por cento).

Não obstante, note-se que, até o presente momento, ative-me, unicamente, à tributação, pelo Imposto de Renda Retido na Fonte, nos casos de aquisição de software, para distribuição ou comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única.

Isso porque, não estão abrangidos pela incidência do IRRF os pagamentos feitos a beneficiários no exterior para aquisição de software que sejam, comprovadamente,

⁵ *“Art. 879. A prova de quitação do imposto somente será exigida nas seguintes hipóteses:*

I - transferência de domicílio para o exterior;

II - concessão de concordata e declaração de extinção das obrigações do falido;

III - venda de estabelecimentos comerciais ou industriais por intermédio de leiloeiro;

IV - participação em licitação pública promovida por órgão da Administração Pública Federal direta, autárquica ou fundacional, bem assim por entidade controlada direta ou indiretamente pela União;

V - operação de empréstimo ou financiamento junto a instituição financeira oficial;

VI - concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal).”

negociados no exterior sob a modalidade de cópias múltiplas⁶, também denominadas de “programas de prateleira”.

A não-incidência do imposto, nessa hipótese, vem sendo confirmada por decisões das Superintendências Regionais da Receita Federal, como, por exemplo:

Processo de Consulta n.º 125/98

Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 10a. Região Fiscal

Assunto: Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF

Ementa: “Nas remessas para pagamento de importação de programas de computador - softwares, destinados à comercialização no mercado interno e que comprovadamente sejam negociados no exterior sob a modalidade de cópias múltiplas, não incide imposto de renda na fonte.”

DISPOSITIVOS LEGAIS: RIR/94, arts. 743, I, e 745; Portaria MF 181/89.

VITO MÁRIO MANDARINO GALLO - Chefe da Divisão

Processo de Consulta n.º 110/98

Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 9a. Região Fiscal

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ementa: “Remessas para o exterior: Aquisição de programas de computador. Exclui-se da incidência do imposto de renda na fonte o pagamento remetido a domiciliado no exterior pela aquisição de programas de computador – software, produzidos em escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado ainda que para uso próprio, sem envolver rendimentos de direitos autorais, por trata-se de mercadorias. Haverá tributação na aquisição de programa criado e destinado ao atendimento de necessidades específicas do usuário, ou para distribuição e comercialização no País, cujo pagamento for efetuado a título de direitos autorais.”

Processo de Consulta n.º 291/98

Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 8a. Região Fiscal

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: “Remessas destinadas ao pagamento de programa de computador software. Não estão sujeitas à retenção do imposto de renda na fonte de que tratam os arts. 743 e 745, V, do RIR/94, as remessas destinadas ao pagamento de aquisições de programas de

⁶ IOB, Boletim IR n.º 51/99, p.10.

computador – software, quando referir-se a compra de mercadorias para revenda.”

Processo de Consulta n.º 176/02

Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 7a. Região Fiscal

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ementa: “REMESSAS AO EXTERIOR - SOFTWARE “DE PRATELEIRA”. Incabível a retenção deste imposto na remessa para pagamento da aquisição, no exterior, de softwares comprovadamente considerados de cópias múltiplas, também chamados de softwares “de prateleira” (“off the shelf”).”

DISPOSITIVOS LEGAIS: Artigos 682, 683 e 685 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 e Portaria MF n.º 181, de 28 de setembro de 1989.

ANA CELINA DE ARAÚJO CHAVES PERSEKE

Chefe

Processo de Consulta n.º 288/00

Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 6a. Região Fiscal

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ementa: “REMESSA PARA O EXTERIOR. PROGRAMAS DE COMPUTADOR.

Nas remessas para pagamento de importação de programas de computador (softwares), destinados à comercialização no mercado interno e que comprovadamente sejam negociados no exterior sob a modalidade de cópias múltiplas, não incide o imposto de renda na fonte.”

DISPOSITIVOS LEGAIS: RIR/1999, art. 682 e 685 - Port. MF n.º 181/1989.

FRANCISCO PAWLOW - Chefe

Por outro lado, através da Lei n.º 10.168, 29 de dezembro de 2000, instituiu-se o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação. Para fins de atendimento a esse Programa, criou-se a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE/Remessas ao Exterior), devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior, cuja alíquota é de 10% (dez por cento).

No caso em concreto, a contribuinte sustenta que “Não é possível a obtenção da licença de uso desse software específico de forma separada dos equipamentos, devido a sua especificidade, bem como vedação comercial imposta pela Microsoft.”



Contudo, isso não altera a tributação pela CIDE/Remessas ao Exterior, uma vez que, em 19 de dezembro de 2001, foi publicada a Lei n.º 10.332, a qual determinou que, a partir de 1.º de janeiro de 2002, essa contribuição passaria a ser devida, também, pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, incidindo sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a título de remuneração decorrente das obrigações.

Processo de Consulta n.º 128/02

Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 7a. Região Fiscal

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ementa: "CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO DE DOMÍNIO ECONÓMICO (CIDE) - INCIDÊNCIA LICENÇA DE USO DE SOFTWARE. Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residente ou domiciliado no exterior, a título de royalties, em virtude de contrato de licenciamento de software, sofrem a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Económico, instituída pelo art. 2.º da Lei n.º 10.168, de 2000, por caracterizarem pagamentos por "licença de uso". Em consequência, estão sujeitos, como regra, ao pagamento do IRRF e da CIDE, às alíquotas de 15% e 10%, respectivamente.

ASSISTÊNCIA TÉCNICA, SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por pessoa jurídica sediada no País a residentes ou domiciliados no exterior, em contrapartida pela prestação dos serviços acima referidos, com ou sem transferência de tecnologia, estão sujeitos ao pagamento da CIDE, à alíquota de 10% (dez por cento), e do IRRF à alíquota de 15%."

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.168, de 29/12/2000; MP n.º 2.062-67, de 21/06/2001 (atual MP 2.159-70, de 19/12/2001); Lei n.º 10.332, de 19/12/2001; Decreto n.º 3.949, de 3/10/2001 (revogado) e Decreto n.º 4.195, de 11/04/2002

ANA CELINA DE ARAÚJO CHAVES PERSEKE

Chefe

No caso em concreto, a contribuinte sustenta que "o valor pago pelo software é feito de forma destacada do valor do suporte físico, inclusive com commercial invoice distinta, fechamento de câmbio distinto, etc.". Nesse caso, então, acredito, honestamente, que a contribuinte deve ter sido obrigada, pela própria instituição financeira responsável pela remessa do numerário ao exterior, no recolhimento de IRRF e CIDE/Remessas ao Exterior.

Voltando à discussão central, no que tange ao Imposto de Importação (II) e ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), se o software for considerado cópia múltipla (ou seja, for produzido em escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para aquisição por



qualquer interessado, ainda que para uso próprio, sem envolver rendimento de direitos autorais - Dec. 9ª RF 110/98) deverá ser tratado como mercadoria e, portanto, sujeita à incidência desses encargos:

“A importação de Programa de computador está sujeita a um dos dois impostos, isto é, imposto de renda na fonte (no caso de cópia única – pagamento de royalties) ou imposto de importação (no caso de cópias múltiplas - mercadoria). Não há meio termo para encaixar-se em não incidência” (Hiromi Higuchi, Boletim IR – Legislação e Comentários nº 06/02, p. 73).

Como se evidencia até o presente momento, caso este Colegiado entenda que o programa é, na verdade, *“uma versão diferenciada, específica para determinados compradores, quais sejam, os fabricantes de equipamentos de informática que utilizarão tal software nas máquinas por eles produzidas”*, conforme sustenta a contribuinte, não haverá incidência do II e do IPI e, portanto, não poderá ser objeto de valoração aduaneira.

A razão é simples: **ou bem é uma mercadoria (sobre a qual incidem o II e o IPI) ou bem é um direito (sobre o qual incidem o IRRF e a CIDE/Remessas ao Exterior). Não pode a Fiscalização entender que se trata de ambos.**

Assim, caso o Colegiado entenda que se trata de mercadoria, a contribuinte fará jus a restituição de todo o IRRF e CIDE/Remessas ao Exterior, indevidamente recolhidos.

Por outro lado, caso o Colegiado entenda que se trata de mercadoria (programa de prateleira), será necessário verificar o que dispõe a legislação específica.

A Portaria nº 181/89 estabelece que o suporte informático deve se sujeitar à incidência do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados. Para esse fim, a norma admite a segregação do valor do programa e do valor da mídia ou suporte informático, de forma a permitir que o II e o IPI sejam recolhidos apenas sobre o valor do suporte informático. Não havendo a segregação, os impostos devem incidir sobre o valor total da operação.

Solução de Consulta n. 63, de 29 de junho de 2002

ASSUNTO: Imposto sobre a Importação - II

EMENTA: “IMPORTAÇÃO DE SOFTWARE.

Consideram-se mercadorias os programas de computador (software) na modalidade de cópias múltiplas, produzidos em escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado. Na importação desse software será considerado unicamente o custo ou o valor do suporte físico propriamente dito na determinação do valor aduaneiro, desde que o custo ou o valor dos dados, programas ou aplicativos esteja destacado do custo ou valor do suporte físico no documento de aquisição. Esse tratamento não se aplica, porém, à importação de software que utiliza como meio físico um “chip” (circuito integrado), devendo incidir Imposto de Importação e IPI sobre o software e o meio físico.”

Da mesma forma, o art. 20 do Decreto n.º 2.498, de 13 de fevereiro de 1998, estabelece que os *“dados ou instruções para equipamento de processamento de dados será determinado, 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”*.

Apesar da literalidade da norma, para o Parecerista Hiromi Higuchi (Boletim IR – Legislação e Comentários n.º 06/02), essa previsão constitui um absurdo:

“A Portaria n.º 181/89 chega ao absurdo de dizer que se o valor aduaneiro do suporte informático não estiver destacado do valor do programa, no documento de aquisição, o valor integral da operação será tomado para determinação do valor aduaneiro para incidência de imposto de importação e IPI. Isso seria o mesmo que cobrar esses dois impostos sobre o papel que contém parecer jurídico elaborado por advogado estrangeiro para empresa brasileira.”

De qualquer forma, acredito que essa discussão não venha ao caso, posto que, conforme anteriormente mencionado, o contribuinte alega que *“o valor pago pelo software é feito de forma destacada do valor do suporte físico”*.

Por sua vez, o acórdão de primeira instância mantém o lançamento por entender que o problema está no fato de não ser possível admitir o computador como *“suporte informático”*, uma vez que o mesmo possui *“circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares ou artigos que compreendam esses circuitos ou dispositivos”*. Neste caso, portanto, aplicar-se-ia o disposto no § 1.º, do art. 5.º, da IN/SRF n.º 16/98, abaixo transcrito:

IN/SRF n.º 16/98

“Art. 5.º O valor aduaneiro do suporte físico que contenha dados, programas ou aplicativos para equipamento de processamento de dados será determinado 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.

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

Contudo, devo salientar que o argumento que mais me influenciou, encontra-se abaixo transcrito:

Como bem destacou o Julgador a quo, no mundo moderno uma infinidade de produtos se beneficia de placas de circuito integrado, semicondutores e dispositivos similares para que possam desempenhar uma série de funções, funções estas que, com o desenvolvimento tecnológico, têm sido mais e mais responsáveis pelo aperfeiçoamento desses mesmos produtos, representando, inclusive, fatores de diferenciação bastante relevantes.

É o caso de aviões, automóveis, relógios, telefones celulares, máquinas digitais, eletrodomésticos, entre vários outros exemplos.



E é evidente que, na apuração do valor aduaneiro dessas mercadorias, seria totalmente descabido não considerar os circuitos integrados, os semicondutores e os dispositivos similares como parte do mesmo, independentemente de seus valores ou custos estarem destacados nos documentos de aquisição.

Assim sendo, voto por manter a exigência fiscal, conforme voto proferido pela i. Conselheira Relatora, fazendo uma ressalva em especial: caso a contribuinte comprove o pagamento do IRRF e CIDE/Remessas ao Exterior, fará jus à restituição dos mesmos. Repito: o software somente pode ser enquadrado em uma das seguintes categorias, ou bem é uma mercadoria (sobre a qual incidem o II e o IPI) ou bem é um direito (sobre o qual incidem o IRRF e a CIDE/Remessas ao Exterior). Não pode a Fiscalização entender que se trata de ambos, sob pena de enriquecimento ilícito e imoralidade pública.

Neste caso, sustento que o prazo para requerer a respectiva restituição (valores indevidamente recolhidos a título de IRRF e CIDE/Remessas Exterior), deve levar em consideração o disposto no art. 1º, do Decreto nº 20.910/32, segundo o qual o prazo para se requerer a restituição administrativa prescreve em cinco anos, contados da data do ato ou fato do qual se originem:

“Art. 1º As dividas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.”

Dessa feita, a contribuinte, no meu juízo, possui cinco anos, a partir do trânsito administrativo do presente feito para solicitar a restituição dos valores indevidamente recolhidos a título de IRRF e CIDE/Remessas Exterior (sendo a mesma lógica aplicável às Contribuições PIS/COFINS-Exportação/Serviços, caso os pagamentos tenham sido efetuados, após a publicação da Lei nº 10.865/2005).

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2007


ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO - Conselheira