



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10814.014610/94-23
SESSÃO DE : 11 de novembro de 1999
ACÓRDÃO Nº : 302-34.119
RECURSO Nº : 118.897
RECORRENTE : OLIVETTI DO BRASIL S/A
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

IMPORTAÇÃO DE KITS DE SOFTWARE.

O texto da Portaria MF 181/89 não tem o condão de transformar o fabricante/exportador submisso aos requisitos da portaria editada pelo país importador.

RECURSO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Paulo Roberto Cuco Antunes, Ronaldo Lázaro Medina (Suplente) e Henrique Prado Megda votaram pela conclusão.

Brasília-DF, em 11 de novembro de 1999

HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente

UBALDO CAMPELLO NETO
Relator

15 DEZ 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH MARIA VIOLATTO, MARIA HELENA COTTA CARDOZO, LUIS ANTONIO FLORA e HÉLIO FERNANDO RODRIGUES SILVA. Ausente a Conselheira ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO.

RECURSO Nº : 118.897
ACÓRDÃO Nº : 302-34.119
RECORRENTE : OLIVETTI DO BRASIL S/A
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP
RELATOR(A) : UBALDO CAMPELLO NETO

RELATÓRIO

A empresa em epígrafe submeteu a despacho, através da D.I. 082019/94, mercadorias especificadas como "programas para microcomputador", utilizando, para efeito de cálculo dos tributos correspondentes, somente o valor dos respectivos suportes físicos (disquetes), de acordo com a Portaria MF Nº 181/89.

Em ato de conferência física, a autoridade fiscal designada pela ALF/AISP/GRU constatou que a fatura anexada discriminava o preço total das mercadorias importadas, não destacando os valores dos suportes físicos, conforme exigido pelo subitem 2.1 da mencionada Portaria.

Em consequência lavrou-se o Auto de Infração de fls. 01 a 03, pelo qual a autuada ficou obrigada ao recolhimento do II, calculado sobre o valor integral das mercadorias, bem como da multa do art. 4º, inciso I da Lei 8.218/91.

A autuada apresentou a impugnação de fls. 15 a 21, pela qual contesta a procedência da ação fiscal, alegando, em síntese:

- que, no caso, a fiscalização está exigindo o pagamento do II e IPI, calculados sobre o preço do programa acrescido do correspondente suporte físico;
- que a exigência em questão é completamente ilegal, tratando-se como autêntico serviço, sujeita-se somente aos impostos sobre serviços, tanto é que a própria legislação federal exige que, no pagamento dos programas de "software" sejam recolhidos também o imposto de renda e o IOF, a título de pagamento de serviços;
- que, um programa de computador, conceituado através do art 1º, parágrafo único da lei 7.646/87 como um "conjunto".

A ação fiscal foi julgada procedente em primeira instância conforme Decisão DRJ/SP Nº 2776/95-42.131.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.897
ACÓRDÃO Nº : 302-34.119

A empresa recorreu a este Colegiado aduzindo, em resumo, o seguinte:

“A recorrente efetuou a importação de 285 unidades de 'software', tendo-as submetido a despacho aduaneiro, recolhendo o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto de Importação (I.I) calculados através da incidência das respectivas alíquotas sobre o valor dos 'suportes físicos' (disquetes) dos referidos programas.

Contudo, apesar de recolhidos os aludidos tributos, a fiscalização da Inspetoria do Aeroporto Internacional de Guarulhos lavrou Auto de Infração e Imposição de Multa por descumprimento do disposto na Portaria MF nº 181/89, uma vez que a fatura comercial do exportador não segregava o valor do programa de 'software' do valor do 'suporte físico', ou seja, a mesma apenas destacava o valor global da operação.

Inconformada com referida acusação fiscal, apresentou impugnação, sustentando que os tributos exigidos sobre tais importações somente incidem sobre mercadorias e nunca sobre serviços. Evidentemente, não poderia haver a tributação destes impostos sobre o valor relativo aos programas de 'software', pois os mesmos têm a natureza jurídica de serviços.

A autuada ainda juntou aos autos cópia da fatura comercial do exportador emitida em substituição à primeira, devidamente corrigida, contendo, separadamente, o valor dos suportes físicos e o valor dos respectivos programas de 'software', conforme determina a Portaria MF nº 181/89.

Contudo, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo indeferiu a impugnação apresentada, mantendo a exigência do crédito tributário e, ainda, agravando o valor do IPI, em face de se ter constatado que o seu recolhimento deveria ter sido efetuado antes do desembaraço das mercadorias. Em suma, entendeu a fiscalização que:

- a) o exame da fatura comercial que instruiu o despacho aduaneiro das mercadorias revela que o documento em questão não atende efetivamente à restrição contida no subitem 2.1 da Portaria nº 181/89, visto que ela menciona apenas os valores das mercadorias importadas, sem qualquer referência ao preço dos disquetes (suportes físicos);

RECURSO Nº : 118.897
ACÓRDÃO Nº : 302-34.119

- b) assim, uma vez descumprida a exigência prevista, torna-se o valor de transação, na sua totalidade, como valor aduaneiro das mercadorias importadas;
- c) a argumentação da autora não poderia ser contraposta à autuação, visto que o entendimento em questão é esposado pela própria Portaria MF nº 181/89, sendo que o valor integral dos 'software' somente é objeto de tributação na hipótese em que o importador deixar de comprovar o valor do programa atribuível aos suportes correspondentes;
- d) a fatura comercial oferecida em substituição àquela impugnada pela fiscalização, carece de valor probante, pois trata-se de cópia reprográfica de uma fatura, na qual consta, inclusive, aplicação de corretivo para alteração do valor de um dos itens discriminados;
- e) inexistente no documento qualquer averbação de seu emitente, esclarecendo tratar-se de fatura expedida em substituição àquela que instrui o despacho aduaneiro, ou autenticando a emenda constatada, nos termos do parágrafo 2º do art. 425 do RA/85."

As argumentações falecem de apreciação razoável no que tange aos elementos probantes trazidos aos autos, notadamente quanto à fatura comercial do exportador.

A recorrente trouxe aos autos a fatura comercial do exportador, emitida em substituição à primeira, a fim de regularizar a importação dos 'software', na forma determinada pela Portaria MF nº 181/89. Referido documento foi juntado aos autos do processo administrativo em cópia reprográfica, o que revelou-se suficiente para comprovar a existência do documento.

Com relação ao citado item emendado na Segunda fatura comercial, a r. decisão não citou qual foi referido item, nem se haveria tido alguma alteração no valor do produto importado, de maneira que, mantida a decisão como está, torna-se impossível a defesa da recorrente a esse tópico.

A autoridade fiscal está exigindo o pagamento do Imposto de Importação e do IPI com base na Portaria MF nº 181/89, que dispõe em seus itens 2.1 e 2.2 o seguinte:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.897
ACÓRDÃO Nº : 302-34.119

"2.1- O valor aduaneiro do suporte informático não abrange o custo ou o valor do programa desde que este custo ou valor conste no documento de aquisição, destacadamente do custo ou do valor do suporte físico propriamente dito.

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

Desta forma, exige-se o pagamento do Imposto de Importação e do IPI sobre o preço do programa de computação, bem como sobre o preço de seu respectivo suporte físico, no caso do contribuinte fornecer o documento de aquisição sem a especificação de cada um, ou seja, constando somente o valor integral da operação.

Ocorre que tal exigência é inteiramente ilegal, pois se trata de tributação incidente sobre bem imaterial, no que se refere ao próprio programa de computador.

De fato, tanto a legislação pátria, como a jurisprudência atual sobre o assunto reconhece que os programas de computador, como bens imateriais que são, caracterizam-se como autênticos serviços, de modo que sujeitam-se tão somente aos respectivos impostos sobre serviços, tanto assim é que a própria legislação fiscal federal exige no pagamento dos programas de "software", tanto o pagamento do Imposto de Renda, como o IOF, a título de pagamento de serviços.

A Lei nº 7.646/87, em seu artigo 1º, parágrafo único, dispõe sobre o conceito dos programas de computador, como sendo:

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

O referido diploma legal ainda dispõe sobre a proteção dos direitos autorais dos programas de "software", conforme está previsto no seu artigo 3º e seguintes.

RECURSO Nº : 118.897
ACÓRDÃO Nº : 302-34.119

Neste sentido, verifica-se que os programas de "software" são tratados como bens incorpóreos, ou seja, "aqueles que tem uma existência imaterial, não podendo, por isso, cair sob os nossos sentidos" (João Franzen de Lima, Curso de Direito Civil, Forense, 1960, p. 30/58). Não há dúvida de que tais programas consistem, como a própria Lei nº 7.646/89 define, em um **conjunto organizado de instruções**.

Portanto, ao ser negociado, o programa de computador se classifica juridicamente como um **bem móvel incorpóreo**, de maneira que é impossível se cogitar em um tratamento distinto como vem fazendo o Fisco, no sentido de enquadrá-lo como uma "mercadoria".

Orlando Gomes, em sua obra "A Proteção Jurídica do Software", edição 1985, entende que:

"Na área da informática, a computação exige o processamento de programas cuja elaboração pessoal requer do programador, criatividade, isto é, um esforço intelectual, original em sua composição e em sua expressão.

O conjunto de procedimentos necessários ao processamento dos dados do computador, universalmente conhecido como "software", indispensável ao seu funcionamento, depende de programas elaborados por especialistas e transmitidos ao computador em linguagem de máquina como comandos, em sequência lógica de instruções e dados destinados a informar o usuário ou utente". (p.2).

"O entendimento dominante é de que esse trabalho é atividade criativa de quem a executa e que o seu resultado é uma obra (serviço) original, que exige esforço intelectual típico da personalidade de seu criador.

Admitido, como é, de resto, que a criação na obra intelectual, pode consistir na forma de expressão, no padrão intelectual, assim como na coleta, seleção, subdivisão e arranjo criativo da matéria apresentada..."

Por tal natureza jurídica é que se deve entender que o negócio jurídico realizado com os programas de computador se caracteriza como um autêntico

RECURSO Nº : 118.897
ACÓRDÃO Nº : 302-34.119

serviço, o que impede a legitimidade da exigência fiscal em tributá-los como se fossem mercadorias. Tais negócios jurídicos ou são realizados sob forma de locação ou são executados sob a forma de cessão de direitos.

O Imposto de Importação e o IPI, são tributos incidentes fundamentalmente sobre mercadorias ou produtos industrializados, mas sempre bens corpóreos, como está previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 37/66 e artigo 1º da Lei nº 4.502/64. Assim, não se pode admitir que tal exigência recaia sobre o programa de computador propriamente dito, ou seja, sobre serviços ou bens imateriais.

Nossos Tribunais tem perfilhado o entendimento de que os programas de "software" não estão sujeitos à incidência de tributos, que não sejam sobre serviços.

Com efeito, cumpre transcrever, entre outras, decisão proferida pela 13ª. Câmara Civil do E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que entendeu não haver legitimidade na cobrança do ICMS sobre os programas de "software".

"Apesar de esforços da Fazenda Estadual não há como aceitar que o 'software' seja mercadoria no sentido definido em lei para autorizar a cobrança do ICMS.

Segundo o art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 7.646/87, caracteriza-se como sendo um conjunto organizado de instruções, em linguagem natural ou codificada, contido em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário nos computadores para atingir os fins desejados. Portanto, quando a autora coloca à venda seus produtos o comprador não irá se interessar, à evidência, pelo suporte, mas sim pelo trabalho intelectual nele contido e que lhe permitirá resultados nas máquinas de que dispõe. Nas palavras de **Orlando Gomes** e outros doutrinadores, aludido "software", é constituído por um conjunto de instruções expressando idéias, as quais são veiculadas mediante gravação em um bem tangível, como por exemplo, um disquete ou uma fita magnética, ou uma fita semi condutora. Assim, a substância do 'software' é intangível, embora sua expressão e veiculação sejam processadas em bens tangíveis (in *Proteção Jurídica do Software*, Ed. Forense, p. 20). Neste sentido, o programa de computador não é mera mercadoria sujeita ao tributo estadual. Embora seja esta prestação de serviço que tenha real valor, como resultado das idéias do técnico que criou o programa, não há como fazer incidir o ICMS. O suporte, seja

RECURSO Nº : 118.897
ACÓRDÃO Nº : 302-34.119

disquete, fita ou similar, na verdade é quase irrelevante, mesmo porque o preço que por ele se paga é desprezível se comparado com o custo do programa. (EI 199.169-2/8-01 - Rel. Des. Correa Vianna - j. 15/06/93 IOB/Jurisp. Nº 20/93 - p. 394).

A 19ª. Câmara Civil do mesmo E. Tribunal Paulista, também decidiu com apreço sobre a matéria, cabendo transcrever parte do Acórdão relatado pelo Exmo. Des. Telles Corrêa:

"Como definição teríamos, então, que software é o conjunto de operações e procedimentos que permitem o processamento de dados no computador e comandam o seu funcionamento, segundo os objetivos do usuário, conforme previsto pelo programador ... O 'software' está no campo de incidência do ISS, pois a prestação de serviço caracterizada pela atividade de instruir, informar qual deve ser o procedimento utilizar-se (o processamento de dados) para o cumprimento da tarefa pelo computador é o fato gerador, tipificado no item 24 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 56/86, do Imposto sobre Serviços". (Ac un da 19a. Cam. Civil do TJ SP -j. 03/08/92 - IOB/JURIS, nº 19/92 - p. 343).

O Superior Tribunal de Justiça, igualmente como vem entendendo os Tribunais de Justiça dos Estados, também vem cristalizando a matéria definitivamente, já que é a última instância a julgar a correta interpretação de leis federais. O Exmo. Ministro Garcia Vieira, em seu Voto, entendeu que:

"Os programas de computador são protegidos pela Lei nº 5.988, de 14 de dezembro de 1973, que regula os direitos autorais (Lei nº 7.646/87, artigo 2º). O titular dos direitos de comercialização de programas de computador é obrigado a prestar serviços técnicos aos respectivos usuários, durante determinado prazo (Lei nº 7.646/87, artigo 24). Sua exploração econômica no País será objeto de contratos de licença ou de cessão... (art. 27)". (Acórdão da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça - Resp. nº 39.797-9 - SP - ementa publicada no DJU 1 de 21/02/94, p. 2138).

Semelhante decisão foi proferida pela referida Primeira Turma do E. Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial nº 39.457-0-SP, cujo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.897
ACÓRDÃO Nº : 302-34.119

Relator foi o Exmo. Ministro Humberto Gomes de Barros, onde se julgou que os negócios jurídicos realizados com programas de computador, sujeitam-se tão somente à cobrança do ISS, conforme ementa transcrita a seguir:

" TRIBUTÁRIO - ISS - PROGRAMAS DE COMPUTADOR - LEI Nº 7.646, art. 27 - DECRETO-LEI 406/68, LISTA DE SERVIÇOS - ITEM 24.

Os sistemas de computação constituídos de programas, exprime o resultado de atividade intelectual, de sorte que configuram bem imaterial e não mercadoria, a afastar a hipótese de incidência do ICMS.

A exploração econômica de programas de computador, mediante contratos de licença ou de cessão, sujeita-se à cobrança do ISS (item 24, da Lista de Serviços, Anexa ao Decreto-lei 406/68).

Recurso desprovido.

(Julgamento realizado em 03 de agosto de 1994).

Como se verifica a r. decisão de primeiro grau não poderá ser mantida, pois viola flagrantemente os princípios básicos da legislação tributária, como já está consolidado em nossa jurisprudência, não havendo portanto nenhuma razão para que a autuada seja impelida a recolher aos cofres públicos o Imposto de Importação e o IPI sobre **serviços adquiridos do exterior**.

É o relatório.

RECURSO Nº : 118.897
ACÓRDÃO Nº : 302-34.119

VOTO

A Decisão de primeira instância tem a seguinte ementa:

"L.I./L.P.I. - Importação de programas para microcomputadores. A fatura apresentada não atende ao subitem 2.1 da Portaria MF. 181/89. Ação fiscal que se agrava para cobrança da multa do art. 364, inciso II do RIPI/82. Ação fiscal procedente."

Em toda a sua argumentação, tanto na fase impugnatória quanto na recursal, a empresa esclareceu bem os pontos controversos.

Com efeito, comungo do entendimento de que os impostos de importação e sobre produtos industrializados devem incidir sobre mercadorias e não sobre serviços. No caso em tela, incidiram sobre "programas de software" que não se caracterizam como mercadorias, e sim como serviços.

Isto se comprova através da cópia da Fatura Comercial do exportador, emitida em substituição à primeira, onde consta, separadamente, o valor dos suportes físicos, bem como dos respectivos programas de "software", conforme determina a Portaria MF 181/89.

Legalmente, na operação de importação procedida pelo recorrente, apenas as mercadorias (disquetes) devem ser tributados. Assim sendo, na dúvida ou omissão sobre o seu valor aduaneiro para fins da citada tributação, deve ser aplicada a regra constante do art. 148, do CTN, ou seja, o arbitramento, e não o equivocado comando determinado pela Portaria MF 181/89, com a tributação sobre o valor do conteúdo dos suportes.

Em assim sendo, voto para dar provimento ao recurso ora sob exame.

Eis o meu voto.

Sala das Sessões, 11 de novembro de 1999.


UBALDO CAMPELLO NETO - Relator.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
2ª CÂMARA

Processo nº: 10814-014610/94/23
Recurso nº: 118.897

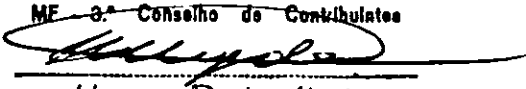
TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à 2ª Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 302-34.119

Atenciosamente,

Brasília-DF, 13/12/99

MF - 3ª Conselho de Contribuintes


Henrique Prado Megda
Presidente da 2ª Câmara

Ciente em:

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
Coordenação-Geral de Serviços Jurídicos - Subseção Especializada de Recursos
En 15.12.1999


Luciana Cordes Roriz Pontes
Procuradora da Fazenda Nacional