



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10880.727704/2011-80
Recurso nº 932898 De Ofício
Acórdão nº **3202-000.546 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de agosto de 2012
Matéria CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida N.C. GAMES & ARCADES-COMÉRCIO IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E LOCAÇÃO DE FITAS E MÁQUINAS LTDA

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. JOGOS ELETRÔNICOS.

Os jogos eletrônicos que contém gravações de som, imagem e vídeo em seus softwares, cuja característica essencial é o entretenimento, não estão sujeitos a apuração da base de cálculo nos termos do que dispõe o artigo 81, caput, do Decreto nº 6.759/2009 (RA/2009), por expressa vedação do §3º do mesmo artigo. A apuração do valor aduaneiro deve ser efetuada com base no 1º Método de Valoração Aduaneira – o valor da transação, ou seja, o preço total efetivamente pago pelas mercadorias (meio físico e direitos do autor/“copyright fee”).

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A multa de ofício é devida uma vez que restou plenamente tipificada a conduta – falta de pagamento ou recolhimento dos tributos – prevista no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96.

MULTA DO CONTROLE ADUANEIRO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

A conduta praticada pelo contribuinte não se subsume a hipótese normativa prevista no artigo 633 do Decreto 4.543/2002 (artigo 169 do Decreto-Lei 37/66, com a redação dada pela Lei 6.562/78), uma vez que houve a declaração correta nas faturas dos valores das mercadorias importadas, segregando o valor do suporte físico (CD/DVD) do valor do chamado “copyright free” (direitos de propriedade intelectual/direitos do autor).

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/09/2012 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 25/09/2012 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 25/09/2012 por GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIO, Assinado digitalmente em 25/09/2012 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES
Impresso em 26/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Os juros moratórios são cabíveis nos termos do que dispõe o artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, em relação aos débitos decorrentes de tributos e contribuições administrativos pela SRF cujos fatos geradores tenham ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica. Súmula CARF no. 4.

PROVA. DOCUMENTO ELABORADO EM LÍNGUA ESTRANGEIRA SEM TRADUÇÃO ELABORADA POR TRADUTOR JURAMENTADO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se toma conhecimento de documento em idioma estrangeiro desacompanhado da respectiva tradução juramentada, seja ele produzido pelo sujeito passivo ou por agente da administração tributária (art. 157 do Código de Processo Civil).

Recurso de ofício provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao Recurso de Ofício. Vencidos os Conselheiros Gilberto de Castro Moreira Junior, Rodrigo Cardozo Miranda e Octávio Carneiro Silva Corrêa. Fez sustentação oral, pela contribuinte, o advogado Cleyton E. Soares, OAB/SP nº 252.784.

Irene Souza da Trindade Torres - Presidente

Gilberto de Castro Moreira Junior – Relator

Luís Eduardo Garrossino Barbieri - Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Gilberto de Castro Moreira Junior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Rodrigo Cardozo Miranda, Charles Mayer de Castro Souza e Octávio Carneiro Silva Corrêa.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II, SP (DRJ/SP2), que julgou procedente a impugnação

(fls. 2443 a 2683) apresentada por NC GAMES & ARCADE – COMÉRCIO IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E LOCAÇÃO DE FITAS E MÁQUINAS LTDA.

Para descrever os fatos, e também por economia processual, transcrevo o relatório constante do Acórdão citado, *verbis*:

“A impugnante, por meio das declarações de importação relacionadas nas fls. 604 a 623, dos anos de 2007 a 2010, importou as mercadorias descritas como:

“JOGOS ELETRÔNICOS para computador e consoles das marcas NINTENDO WII, ND, NDS, SONY PLAYSTATION PS2, PS3, XBOX 360, entre outros”

Os produtos foram classificados na NCM 8523.40.29, conforme orientação da própria Receita Federal emanada das Soluções de Consulta SRRF/8ª RF/DIANA nº 30 e 32 de 31/07/2008.

Tal classificação fundamentou a aplicação do regime tributário do art. 81, caput, do Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 6.759/2009 (mesma redação do art. 81 do antigo RA de 2002).

A fiscalização responsável pela lavratura do presente auto de infração entende que tal procedimento estaria incorreto, pois os produtos importados estariam dentro da exceção ao art. 81 caput prevista no parágrafo 3º, por compreenderem gravações de som, de cinema ou de vídeo.

Assim, lavrou a fiscalização o presente auto com a cobrança das diferenças de II, IPI, PIS, Cofins e respectivas multas e juros além da multa prevista no art. 633 do Decreto 4.543/2002 (art. 88 da MP nº 2.158-35 de 2001).

Intimada do Auto de Infração em 26/05/2011, a interessada apresentou impugnação e documentos em 27/06/2011, juntando às folhas 2443 e seguintes, alegando em síntese:

- 1. Alega que as provas documentais grafadas em língua estrangeira não poderiam ser aceitas nos processo sem a devida tradução juramentada. Cita o art. 13 da CF, o art. 148 da Lei de Registros Públicos, o art. 157 do CPC e o art. 223 e 236 do CPP.*
- 2. Alega que os produtos são de fato software e que se enquadram no caput do art. 81 do RA.*
- 3. Alega que a NC Games & Arcades of América não é uma filial da empresa brasileira, possuindo apenas um sócio em comum. Alega que tal empresa fornece para outros países e também para o mercado americano. Alega que tal vinculação é regularmente informada no campo próprio do SISCOMEX.*
- 4. Alega que possui as Soluções de Consulta de nº 30 e 32 de 2008 e nº 31 de 2007, todas da SRRF/8ª RF/DIANA, que amparam o tratamento*

tributário utilizado pela impugnante. Alega que seguiu orientação da própria Receita Federal. Cita o art. 14, caput e §6º da IN RFB nº 740/2007.

5. Alega que a Solução de Consulta SRRF/8ªRF/DISIT nº 472/2009, citada pela fiscalização, foi exarada em relação a outra empresa, não vinculando a impugnante, além de ser publicada em 29/01/2010, posteriormente portanto às importações da impugnante. Cita o art. 146 do CTN que trata da mudança de critério jurídico. Cita doutrina sobre o tema. Alega que algumas importações foram desembaraçadas em canal vermelho de conferência aduaneira.
6. Alega que sofreu fiscalização da DEAIN-SP e que não foi questionada a regularidade de suas importações em relação à questão ora discutida. Alega estar sofrendo uma “re-fiscalização”, o que não seria cabível.
7. Alega que o caput do art. 81 do RA refere-se a software, nos termos do conceito implícito na própria “Lei do Software” (Lei nº 9.609/98) em seu art. 1º. Anexa laudo técnico do Instituto Mauá de Tecnologia que confirma que os jogos de computador importados são software. Cita doutrina sobre o tema.
8. Alega que os jogos de computador, assim como os demais softwares, são passíveis de upgrades, o que não ocorre com as gravações de filmes ou shows em DVD. Alega que a norma expressa no art. 81 do RA não distingue entre softwares para sistemas operacionais, aplicativos, jogos ou qualquer outro tipo. Alega também que não há distinção em função do tipo de equipamento ao qual se destina o software ou à forma de comercialização.
9. Alega a impugnante que as gravações de som, cinema e vídeo do §3º do mesmo art. 81 são simples captura de som e imagem e não se confundem com a programação de um jogo de computador que utiliza as técnicas de um software comum, como o Microsoft Windows ou Office. Cita trechos do laudo técnico acima citado.
10. Alega que os jogos de computador importados não estão enquadrados no conceito de “obra audiovisual” como alegado pela fiscalização. Alega que o jogo tem seu som e imagem decorrentes da interação com o jogador, ao contrário da mera gravação de som e imagem que apenas reproduz o conteúdo previamente gravado. Cita doutrina sobre o tema.
11. Alega que os programas de computador estão sujeitos ao pagamento de licença ou cessão de uso o que não ocorre com o CD de áudio ou DVD ou Blue-Ray de vídeo.
12. Cita o Parecer COSIT nº 22 de 16/04/99. Cita jurisprudência administrativa sobre o tema.

13. Alega que tanto os softwares de prateleira como os softwares customizados são softwares, sendo irrelevantes tais conceitos para fins de tratamento tributário na importação. Tal discussão relaciona-se apenas com as incidências do ICMS e do ISS, o que não é o caso deste processo. Cita jurisprudência administrativa sobre o tema.
14. Alega que, ao contrário do afirmado pela fiscalização, em algumas importações a impugnante declara o valor integral pois os jogos estão gravados em circuitos integrados que contém semicondutores, conforme a exceção prevista no §2º do art. 81 do RA.
15. Apresenta a decisão judicial emanada no processo nº 0006315-49.2010.4.03.6119 da 4ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Guarulhos, que no mérito discutiu o enquadramento dos jogos de computador no art. 81 do RA, confirmando a tese da impugnante. Apresentada decisões do Tribunal Regional Federal, em sede de Agravo de Instrumento, também confirmando a tese da impugnante.
16. Requer, por fim, que seja julgado improcedente o crédito tributário lançado por este auto de infração.
- É o relatório.”

Em sua decisão, a DRJ/SPII houve por bem cancelar o lançamento através do acórdão nº 17-55345, de 17 de novembro de 2011, cuja ementa foi assim formulada:

“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Ano calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

IMPORTAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. JOGOS DE COMPUTADOR OU SOFTWARES DE JOGOS DE VÍDEO GAME.

Os jogos de computador (softwares) gravados em meio físico são tributados com base no valor do suporte físico, nos termos do art. 81 caput do Regulamento Aduaneiro. Não se confundem os softwares de jogos com as gravações de som, cinema e vídeo do §3º do mesmo artigo.

PROVA. DOCUMENTO ELABORADO EM LÍNGUA ESTRANGEIRA SEM TRADUÇÃO ELABORADA POR TRADUTOR JURAMENTADO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se toma conhecimento de documento em idioma estrangeiro desacompanhado da respectiva tradução juramentada, nos termos da Solução de Consulta interna da Cosit da então SRF nº 21/2004, seja ele produzido pelo sujeito passivo ou por agente da administração tributária.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado”

Tendo em vista a exoneração do crédito tributário, o artigo 34, I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, estabelece que a autoridade da instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, conforme disciplina fixada pelo Ministro de Estado da Fazenda.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator.

O recurso de ofício atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972, assim sendo, dele tomo conhecimento.

Tratam os autos de recurso de ofício da DRJ/SP2 que exonerou a Recorrida de crédito tributário superior ao limite estabelecido no artigo 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

Passo a análise dos trechos da decisão recorrida que tratou da exoneração tributária, objeto desse recurso de ofício:

DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL

O objeto central da lide é a discussão sobre o tratamento tributário dado às mercadorias importadas (jogos de vídeo games).

A fiscalização considerou tributável parcela destacada nas faturas como *copyright free amount* recebidas pela Recorrida de sua irmã norte-americana NC GAMES & ARCADES OF AMERICA, INC., classificadas na posição NCM/SH 8523.40.29. A Recorrente oferece à tributação apenas o valor do suporte físico nas importações de jogos eletrônicos.

Registra ainda a fiscalização que se dispensou tratamentos diversos na importação para produtos idênticos, ora classificando-os na posição NCM supracitada (notadamente, quando adquiridos pela Recorrida de sua irmã norte-americana, cujo traço de identidade entre as empresas é a presença de sócio comum), ora classificando-se referidas mercadorias na posição NCM/SH 9504.10.91. Quando classificados nesta última NCM ou adquiridos de terceiros, a Recorrida oferecia à tributação o valor integral da mercadoria (suporte físico e os direitos de propriedade intelectual).

A fiscalização entendeu, em síntese, que os jogos para vídeo games gravados em mídia óptica não se enquadrariam na regra definida no caput do artigo 81 do Decreto nº

4.543, de 26 de dezembro de 2002 – Regulamento Aduaneiro, mas sim na exceção prevista no parágrafo 3º do mesmo artigo, por compreenderem gravações de som, de cinema ou de vídeo.

Ainda, afirma que os bens importados poderiam ser classificados como *obra audiovisual*, nos termos do artigo 1º, I, da Medida Provisória nº 2.219, de 4 de setembro de 2001.

Contudo, cotejando-se tais dispositivos, percebe-se claramente que o *caput* do artigo 81 do Regulamento Aduaneiro de 2002 refere-se a programas de computador (*software*), e que a MP nº 2.219/01 define o conceito de obra audiovisual, matéria que não se confunde com *softwares* ou jogos de vídeo games. Para que se faça clara a diferença, convém transcrever o artigo 1º, I, da MP nº 2.219, de 4 de setembro de 2001:

“Art. 1º Para fins desta Medida Provisória entende-se como:

I - obra audiovisual: produto da fixação ou transmissão de imagens, com ou sem som, que tenha a finalidade de criar a impressão de movimento, independentemente dos processos de captação, do suporte utilizado inicial ou posteriormente para fixá-las ou transmiti-las, ou dos meios utilizados para sua veiculação, reprodução, transmissão ou difusão;”

O Parecer da Ilustre Advogada Patrícia Peck Pinheiro, apresentado pela Recorrida (fls.2631 a 2642), define com clareza o conceito de *software*:

“É de se notar a profunda semelhança na redação do art. 81 do Regulamento Aduaneiro e o art. 1º da Lei 9.609/98, o qual não se dá por mero acaso, e sim porque os programas de computador ou softwares possuem alguns requisitos essenciais, os quais sedimentamos: a) São um conjunto de dados estruturados; b) que contém instruções; c) devem estar contidos em um suporte físico; e, d) funcionam apenas em conjunto com equipamentos de processamento de dados.

O software é um artigo incorpóreo, o qual necessita de máquinas automáticas de tratamento da informação (hardware/computador/console/etc.) para sua execução podendo ser gravado em suportes físicos (mídias) de diversos formatos. A mídia serve apenas como o elemento para o armazenamento dos dados e instruções que, em ato contínuo, executadas nos computadores que resultarão no funcionamento do programa.

A mesma definição se aplica aos jogos de videogame, em todos os sentidos, uma vez que basicamente são constituídos de informações e instruções para processamento em máquinas automáticas de tratamento da informação (console de videogame).

Partindo-se da definição legal, não existe forma de dissociar os jogos de videogames dos programas de computador, vez que, possuem as mesmas características de definições e atributos.

Assim como os programas de computador, as informações contidas nas mídias dos jogos de videogame são executadas em máquinas de processamento (consoles). E estes últimos, nada mais são do que computadores, pois, possuem processadores, memórias, leitores de mídias, preparados para decodificar, processar executar o conteúdo gravado.

Tanto quanto os demais programas de computador, para que se obtenha o produto final do jogo de videogame, as empresas desenvolvedoras necessitam de programadores em computação.

...

Desta feita, os jogos de videogames, não podem ser compreendidos senão como um gênero do qual software seria espécie, pois sua criação, função e execução são absolutamente equivalentes às empregadas na definição estabelecida no artigo 1º da Lei nº 9.609/98.

Por oportuno, não se pode questionar que os jogos de computador também são softwares, da mesma forma que aqueles desenvolvidos para consoles específicos, os quais podem constituir essencialmente o mesmo programa de computador desenvolvido para diferentes plataformas de hardware.”

Ato contínuo, o laudo técnico do Instituto Mauá de Tecnologia de fls. 2620 a 2630, juntado pela Recorrida em sua impugnação, firma as seguintes conclusões:

- “ 1) os termos usuais aqui no Brasil ‘programa de computador’ e ‘software’ são sinônimos;*
- 2) ‘Jogo de vídeo game’ ou ‘jogo de computador’ são casos particulares de ‘programa de computador’;*
- 3) ‘Console de vídeo game’ apresentam toda a estrutura de um sistema computacional;*
- 4) Os conteúdos das mídias destinadas para jogos de vídeo game são tecnicamente e substancialmente diferentes das destinadas para áudio/vídeo. A primeira possui, em sua grande massa, informações ativas que instruem um determinado processador a executar um algoritmo escrito em linguagem de programação. A segunda possui em seu inteiro teor, informações passivas que não instruem o processador a executar qualquer tipo algoritmo;*
- 5) Os periféricos utilizados em conjunto com os consoles atuam como dispositivos Entrada/Saída, permitindo a interface do usuário (jogador) com o sistema.”*

Como se vê, a questão central para o deslinde da controvérsia foi enfrentada no laudo técnico, demonstrando-se que a diferença entre o *software* em debate, o jogo de vídeo

game, e o suporte físico que contenham apenas gravações de som, de cinema ou vídeo, reside no fato de o primeiro apresentar informações ativas, que instruem um processador a executar um algoritmo escrito em linguagem de programação, enquanto que o segundo não possui essa propriedade, gerando ao usuário experiência passiva, não interativa.

Sendo assim, em que pese o labor e cuidado da autoridade tributária ao confeccionar o auto de infração, não logrou afastar a aplicação da regra geral do artigo 81 do Regulamento Aduaneiro de 2002, que, para fins de determinação do valor aduaneiro, colhe apenas o suporte físico como base tributável.

Não tendo a fiscalização logrado comprovar que os referidos direitos de propriedade intelectual deveriam compor a base tributável dos jogos de vídeo game, *softwares* que são, o auto de infração não pode prosperar.

DA DESCONSIDERAÇÃO DA SOLUÇÃO DE CONSULTA

A fiscalização também desconsiderou Soluções de Consultas emitidas pela própria Receita Federal do Brasil apresentadas pela Recorrida (SRRF/8ªRF/DIANA nº 30 de 2008, nº 31 de 2007 e nº 32 de 2008), que consideraram que os *softwares* de jogos de videogames importados pela Recorrida são mídias ópticas, gravadas com dados e instruções para fins de entretenimento.

Destaque-se, a seguir, trecho da Solução de Consulta 31 de 2007:

“9.2 *A distinção entre serviço e mercadoria estabelecida nos referidos acórdãos vale também para o assunto ora versado, na medida em que o imposto de renda na fonte, a Cide, a contribuição para o PIS/Pasep (Importação) e a Cofins (Importação) incidirão quando o remetente dos valores estiver contratando direito autoral (royalty), que constitui serviço. Quando a operação relacionar-se à compra de software enquanto mercadoria, incidirá o Imposto de Importação, o Imposto sobre Produtos Industrializados, a contribuição para o PIS/Pasep (Importação) e a Cofins (Importação) sobre o suporte físico, desde que tal valor esteja destacado no documento fiscal de aquisição.*”

Tenho que tal *modus operandi* viola a segurança jurídica, uma vez que os efeitos da consulta fiscal são amparados pela ordem jurídica em vigor, resguardando o consulente até que outra a substitua, na forma da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007.

Não poderia a fiscalização substituir as referidas consultas, para adequar os fundamentos de seus argumentos, por outra que foi proferida em relação a terceiro contribuinte, determinando classificação e tratamento tributário diverso.

Nesses termos, verifica-se o dispositivo contido na IN RFB nº 740/07:

“Art. 14 – A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.

(...)

§6º Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na Imprensa Oficial ou após a ciência do consulente.

§7º Na hipótese de alteração ou reforma, de ofício, de Solução de Consulta sobre classificação de mercadorias, aplicar-se-ão as conclusões da solução alterada ou reformada em relação aos atos praticados até a data em que for dada ciência ao consulente da nova orientação.”

Portanto, incabível a apresentação da Solução de Consulta SRRF/8ªRF DISIT nº 472/09 para fundamentar a autuação, nos termos do art. 146 do CTN:

“Art. 146 A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Ainda, vale destacar que a analogia disposta no art. 108, §1º, do CTN, é recurso frequentemente utilizado para garantir que esse instituto não seja empregado de modo mais gravoso, já que embora seja ela o primeiro dos meios de “integração” apontado pelo referido dispositivo, o seu §1º trata de imediatamente assegurar que dali não resulte a exigência de tributo não previsto em lei.

Por fim, não se toma conhecimento de documento em idioma estrangeiro desacompanhado da respectiva tradução juramentada, seja ele produzido pelo sujeito passivo ou por agente da administração tributária (art. 157 do Código de Processo Civil).

Por fim, afasto todas as multas lançadas pela fiscalização, tendo em vista que a autuação fiscal não se sustenta pelos motivos anteriormente expostos.

Em vista do exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao recurso de ofício.

Voto Vencedor

Conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Redator.

A divergência em relação ao voto do ilustre Conselheiro Relator refere-se à forma de apuração da base de cálculo na importação de jogos eletrônicos para computador e consoles, das marcas NINTENDO WII, ND, NDS, SONY PLAYSTATION PS2, PS3, XBOX 360.

O Conselheiro Relator votou por negar provimento ao Recurso de Ofício, afastando integralmente o lançamento de ofício lavrado. A Turma, entretanto, por voto de qualidade, entendeu que deveria ser mantida a cobrança da diferença do imposto de importação (R\$ 8.134.245,31), da multa de ofício (R\$ 6.100.683,98) e juros de mora (R\$ 1.956.424,55) e da diferença do imposto sobre produtos industrializados (R\$ 8.845.991,57), multa de ofício (R\$ 6.634.493,68) e juros de mora (R\$ 2.123.262,12), em decorrência de erro na apuração da base de cálculo das mercadorias importadas, sendo este Conselheiro designado para elaborar o voto vencedor, nesta parte. Por outro lado, a Turma acompanhou, por unanimidade de votos, o voto do Conselheiro Relator no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício em relação à multa do controle administrativo (R\$ 50.839.040,55).

Portanto, o presente voto analisará especificamente a questão relativa à apuração da base de cálculo das mercadorias importadas.

A empresa efetuou diversas operações de importação atribuindo o valor aduaneiro das mercadorias considerando somente o valor do meio físico (CD, DVD, cartuchos ou outros suportes físicos) utilizado para gravar os jogos eletrônicos, sendo que o restante do valor da fatura considerou como direitos do autor (“copyright fee”), com fundamento no artigo 81, **caput**, do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro).

A fiscalização, por sua vez, entendeu que as importações de CDs, DVDs, Cartuchos ou outro suporte físico, contendo software de jogos eletrônicos para equipamentos de processamento de dados, devem ser tributadas pelo seu valor total negociado e faturado entre as partes, com base no §3º do art. 81 do Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 6.759/2009.

No meu entender assiste razão à fiscalização.

Vejamos, *ab initio*, o dispositivo legal que está no cerne do litígio:

Art. 81. O valor aduaneiro de 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 1, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 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.

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

Como bem destacado pela fiscalização, o dispositivo acima transcrito decorre da “Decisão 4.1”, emanada do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, decisão esta que foi inserida no Acordo de Valoração Aduaneira promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994. O Brasil adotou estas diretivas normativas em seu ordenamento jurídico, através do Decreto 2.498/98, Decreto 4.543/02 e Decreto 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro/2009).

A intenção clara do legislador do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira – AVA/OMA foi distinguir a valoração de “**software**” (propriedade intelectual) da valoração da mídia que o contém.

Neste momento devemos perquirir qual a acepção de “software” para fins de tributação das mercadorias importadas. Para elucidar esta questão, trazemos a baila o dispositivo contido no artigo 1º da Lei no. 9.609/98 (que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no País) para melhor esclarecer o sentido do termo “programa de computador” (*software*):

“Art. 1º 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 ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.”

A meu sentir, os jogos eletrônicos importados não podem ser equiparados aos “programas de computador”/“software”, pelos seguintes motivos:

- não contém meramente um conjunto de instruções codificadas, mas também gravações de sons, imagens e vídeos, atributos estes que lhe dão a sua característica essencial de jogos eletrônicos;

- necessariamente não são empregados em máquinas automáticas de tratamento de informação e processamento de dados, uma vez que podem ser utilizadas em aparelhos de reprodução de imagens/som – os consoles dos jogos, por exemplo;

- não têm a característica de fazer funcionar de modo e para fins determinados (programação) as máquinas automáticas de processamento (computadores).

Os jogos eletrônicos em questão enquadram-se na definição de obra audiovisual, constante do artigo 1º, inciso I, da MP 2.219/2001, *verbis*:

I - obra audiovisual: produto da fixação ou transmissão de imagens, com ou sem som, que tenha a finalidade de criar a impressão de movimento, independentemente dos processos de captação, do suporte utilizado inicial ou posteriormente para fixá-las ou transmiti-las, ou dos meios utilizados para sua veiculação, reprodução, transmissão ou difusão;

Com toda razão a fiscalização quando argumenta que jogos eletrônicos importados, além de também conterem gravações de som, de cinema e de vídeo em seus softwares, **visam exclusivamente o entretenimento**, assim como os CDs de música e os DVDs de filmes.

Os jogos eletrônicos importados (NINTENDO WII, ND, NDS, SONY PLAYSTATION PS2, PS3, XBOX 360) nada mais são do que a combinação de imagens e sons que têm a finalidade de criar a impressão de movimento.

Destarte, em se tratando de jogos eletrônicos contendo gravação de som, imagem ou vídeo, a apuração da base de cálculo não pode ser feita nos termos do que dispõe o *caput* do artigo 81 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), por expressa vedação legal constante no §3º do mesmo artigo. A apuração do valor aduaneiro deve ser efetuada com base no 1º Método de Valoração Aduaneira – o valor da transação, ou seja, o preço total efetivamente pago pelas mercadorias (meio físico e direitos do autor/“copyright fee”), como corretamente apurou a fiscalização.

Corroborar, ainda, este entendimento a jurisprudência já consolidada no Supremo Tribunal Federal (ADI 1945 MC/MT, de 26/05/2010, Ministro Octávio Gallotti; RE 285.870 AgR/SP, de 17/06/2008, Ministro Eros Grau; RE 199464/SP, de 02/03/1999, Ministro Ilmar Galvão; RE 176626/SP, de 10/11/1988, Ministro Sepúlveda Pertence) que faz a distinção

entre “software de prateleira”, tratado como “mercadoria” (com a incidência do ICMS e, por conseguinte, se mercadoria importada, do I.I.) e “software por encomenda”, tratado como prestação de serviços (com a incidência do ISS). Neste sentido, cita-se a ementa do RE nº 176.626 (SP), Ministro Relator Sepúlveda Pertence, *verbis*:

- I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98).*
- II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário.*
- III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" "matéria exclusiva da lide", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a **circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio***

Em linha com a jurisprudência do STF, a Receita Federal manifestou-se através da Solução de Divergência COSIT nº 27, de 30 de maio de 2008, no tocante à incidência do Imposto de Renda na Fonte (IRRF) e de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre os valores remetidos ao exterior em pagamento pela aquisição ou pela licença de direitos de comercialização de *softwares* sob a modalidade de cópias múltiplas (“software de prateleira”), concluindo que não estão sujeitas à incidência de IRRF e de CIDE as remessas ao exterior realizadas como pagamento de aquisições de software, sob a modalidade de cópias múltiplas, pois que não se enquadram como remuneração de direitos autorais (*royalties*), negando-se a condição de licenciado ou de cessionário de licença de uso ao comerciante que importa cópias múltiplas de *softwares* e as revende no mercado nacional. Portanto, por este entendimento, temos que os chamados “softwares de

prateleira” devem ser considerados como mercadorias em seu todo, recebendo o respectivo tratamento tributário.

Importante destacar, também, que a Administração Tributária manifestou-se especificamente sobre a importação de jogos de videogame, em consulta formulada por outro contribuinte (por óbvio não vincula o contribuinte que é parte nesse litígio, mas tem forte conteúdo orientativo), nos termos da Solução de Consulta SRRF/8ª RF DISIT nº 472/09 cuja ementa abaixo transcrevemos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II
VALOR ADUANEIRO. JOGOS PARA VIDEOGAME

As disposições do art. 81 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, Regulamento Aduaneiro em vigor, não se aplicam para determinação do valor aduaneiro de CDs, DVDs ou outros dispositivos (suportes), contendo jogos para videogame.

Dispositivos Legais: Decreto nº 6.759, de 2009, art. 81; Decisão 4.1 do Comitê da Valoração Aduaneira, divulgada pela IN SRF nº 318, de 2003.

Registre-se, ainda, que não há como concordar com a argumentação de que a fiscalização desconsiderou Soluções de Consultas SRRF/8ªRF/DIANA nº 30 de 2008 e nº 31 de 2007 e nº 32 de 2008, uma vez que as mesmas versavam exclusivamente sobre “classificação de mercadoria”, matéria diversa da discutida nestes autos. De igual modo, em relação à Solução de Consulta SRRF/8ª RF/ DISIT nº 31, de 02/02/2007, que versava sobre CIDE e IRRF. Portanto, todas elas fora do contexto da matéria objeto deste litígio – valoração aduaneira de jogos eletrônicos importados.

A multa de ofício (75%) aplicada é devida uma vez que com a alteração da base de cálculo, sobre o qual incidiram os tributos, restou plenamente tipificada a conduta – falta de pagamento ou recolhimento dos tributos – prevista no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96.

Quanto à multa do controle aduaneiro (100% sobre o valor da mercadoria), entendemos que a mesma é incabível, pelo fato de que a conduta praticada pelo contribuinte não se subsume a hipótese normativa prevista no artigo 633 do Decreto 4.543/2002 (artigo 169 do Decreto-Lei 37/66, com a redação dada pela Lei 6.562/78). O contribuinte declarou corretamente nas faturas (vide cópias anexadas às fls. 128/1766) os valores das mercadorias importadas, segregando o valor do suporte físico (CD/DVD) do valor do chamado “*copyright free*” (direitos de propriedade intelectual/direitos do autor), entretanto, por entender que se tratava de *software*, sujeito à apuração da base de cálculo nos termos do que dispõe o artigo 81, **caput**, do Decreto nº 6.759/2009 (o que discordamos, como exposto linhas acima), deixou de oferecer à tributação parte dos valores informados nas faturas (os valores declarados como “*copyright fee*”). Portanto, houve uma divergência quanto à interpretação da norma de valoração aduaneira, não restando caracterizada a conduta prescrita na norma, qual seja: “**diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação**”. Não há

provas nos autos que demonstrem que o preço declarado nas faturas não foi o efetivamente praticado nas operações de importações.

No tocante aos juros moratórios, entendo que os mesmos devem ser mantidos nos termos do que dispõe o artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, em relação aos débitos decorrentes de tributos e contribuições administrativos pela SRF cujos fatos geradores tenham ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica. Os juros de mora representam a indenização da mora. Constituem o rendimento que o credor teria se pudesse contar com o principal desde a data do vencimento da obrigação. Seu objetivo é reparar, com pecúnia, o Erário, pelo atraso no recolhimento do débito tributário. Tais juros são calculados sobre o tributo não pago, repita-se, a título de ressarcir o Estado pela não disponibilidade do dinheiro, representado pelo crédito tributário. A adoção da taxa de referência SELIC como medida de percentual de juros de mora sobre tributos não pagos nos prazos legais se fez via lei ordinária já reportada, conforme faculta o § 1º do art. 161 da Lei nº 5.172/1966. Este, inclusive, é o teor da Súmula CARF no. 4, *verbis*:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Por todo o exposto, voto por **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso de Ofício, para:

- i. manter a cobrança da diferença do imposto de importação (R\$ 8.134.245,31), da multa de ofício (R\$ 6.100.683,98) e juros de mora (R\$ 1.956.424,55) e da diferença do imposto sobre produtos industrializados (R\$ 8.845.991,57), multa de ofício (R\$ 6.634.493,68) e juros de mora (R\$ 2.123.262,12);
- ii. exonerar a cobrança da multa do controle administrativo (R\$ 50.839.040,55)

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri