



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

Processo nº 12466.004674/2002-65
Recurso nº 333.913 Voluntário
Acórdão nº 3101-00.351 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2010
Matéria II/CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente THORK COMÉRCIO IMP. E EXP. LTDA. E OUTRO
Recorrida DRJ - FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 21/10/2002

VALOR ADUANEIRO. SUPORTE FÍSICO. *SOFTWARE* DE PRATELEIRA.

O valor aduaneiro dos chamados *softwares* de prateleira deve levar em conta não só o valor do respectivo suporte físico, como também o do programa nele gravado (precedentes do STF).

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. DISCO ÓTICO GRAVADO. JOGOS PARA VIDEOGAME. TEC 8524.39.00

Os discos utilizados para leitura por raio laser em máquina automática de processamento de dados é classificado na posição TEC. 8524.39.00

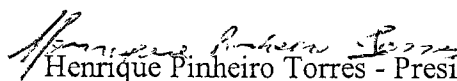
MEDIDA DE SALVAGUARDA.

Deve ser excluída a medida de salvaguarda aplicável com base na classificação de mercadoria importada, quando verificado que a classificação tarifária adotada pelo Fisco não é adequada à materialidade do objeto importado nos termos das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a classificação fiscal adotada pela Receita Federal, bem como para afastar a medida de salvaguarda. Os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Corinto Oliveira Machado votaram pela conclusão.


Henrique Pinheiro Torres - Presidente



Luiz Roberto Domingo - Relator

EDITADO EM: 05/05/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tarásio Campelo Borges, Corinθο Oliveira Machado, Luiz Roberto Domingo, Vanessa Albuquerque Valente e Valdete Aparecida Marinheiro.

Relatório

O presente feito trata de lide instaurada nesta instância por Recursos Voluntários interpostos contra decisão proferida pela DRJ – Florianópolis/SC (fls. 115/122), que julgou procedente o lançamento tributário (fls.01/11), que constituiu os créditos decorrentes do suposto recolhimento a menor do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, devidos, segundo o entendimento fiscal, em virtude do código TEC adotado pela DI de fls. 12/15, para classificar a mercadoria, 8524.39.00, não ser o mais indicado para a situação, mas sim a 9504.10.99, além disso, a fiscalização aduziu que, na importação foi considerada base de cálculo incorreta para a incidência das alíquotas dos impostos referidos, uma vez que foi adotado o valor com base apenas no suporte físico (discos de DVD) das mercadorias, enquanto que deveria ter levado em conta, também, seu conteúdo.

As autuadas são a empresas THORK COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA. (importadora) e GRADIENTE ENTERTAINMENT LTDA. (adquirente da mercadoria, responsável pela ordem de importação), cujo vínculo foi apurado pela Autoridade Fiscal, em razão do Acordo Comercial firmado entre ambas (instrumento às fls. 29/36), informação também constante nos *Commercial Invoice* (fls. 17/19).

Inconformadas com a autuação, as empresas interpuseram suas respectivas impugnações (fls. 44/48 e 80/84), ambas com o mesmo teor, aduzindo ser correta a base de cálculo utilizada, pois, em se tratando de suporte físico contendo aplicativos para equipamento de processamento de dados, o valor a ser adotado é o do suporte propriamente dito, em obediência ao disposto pelo art. 5º da IN SRF nº 16/98, aduzindo ainda que a classificação adotada para as mercadorias está correta pois, em sendo o disco ótico um componente do videogame, estaria excluída a classificação pretendida pelo fisco, pois esta não abarca peças e componentes para fabricação de outros artigos, mas sim o produto pronto para comercialização.

A DRJ, em sua decisão, ementou (fls. 115/122):

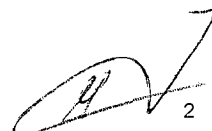
Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 21/10/2002.

*Ementa: CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. DISCOS ÓTICOS
CONTENDO JOGOS DE VIDEO GAME.*

Os jogos de vídeo game gravados em discos óticos, os quais representam uma inovação tecnológica dos cartuchos para vídeo game, são classificados no código NCM/TEC 9504.10.99, pela 1ª Regra Geral para a Interpretação do Sistema Harmonizado.

Assunto: Imposto de Importação – II



2

Data do Fato gerador: 21/10/2002

Ementa: VALORAÇÃO. SUPORTE FÍSICO. REQUISITOS.

A base de cálculo dos tributos incidentes na importação de discos óticos contendo jogos de vídeo game não está limitada apenas ao valor do suporte físico, tendo em vista que somente nos casos de importação de programas de computador o valor aduaneiro será unicamente o valor do suporte físico.

MEDIDAS DE SALVAGUARDA APLICABILIDADE.

O produto, por ser acessório de aparelho para jogo de vídeo, e não peça ou componente destinado a sua fabricação, enquadra-se na previsão de adicional à Tarifa Externa Comum – TEC, vigente na data da importação, para o código NCM/TEC 9504.10.99.

Lançamento Procedente.

Intimadas desta decisão – a empresa Gradiente em 22/07/05 (fls. 125- verso) e a empresa Thork em 30/08/05 (fls. 123) – ofereceram seus Recursos Voluntários, ambos exarados sobre os mesmos termos, discutindo exatamente os mesmos pontos tratados nas Impugnações

Sob apreciação desta Câmara, em 28/03/07, os Recursos tiveram seu julgamento convertido em diligência, nos termos da Resolução nº 301-1.814 (fls. 244/248), na qual foi solicitada a elaboração de laudo para definir exatamente quais as características intrínsecas do produto. Entendeu-se que seria necessário saber se o videogame se trata realmente de equipamento de processamento de dados e, quanto aos discos, se são acessórios ou partes essenciais do videogame:

Foram formulados, pelo Eminent Relator originário, os quesitos seguintes:

1 – Definir se os videogames são ou não equipamentos de processamento de dados;

2 – No que se refere aos discos, fitas e suportes, qual a verdadeira utilidade, se são acessórios ou não;

3 – Se os jogos, discos gravados com jogos, são realmente para uso exclusivo em aparelhos de videogame e, se são suportes informáticos.

O exame pericial em tela resultou no Relatório Técnico nº 028/08 de fls. 295/310, sendo relevante apontar os seguintes trechos:

(Fls. 301): Como pode ser verificado pelas especificações técnicas do NINTENDO GameCube, tratam-se de equipamentos de processamento de dados específicos para utilização como videogame;

O videogame NINTENDO GameCube utiliza como mídia miniDVDs para armazenamento dos diferentes jogos. Para que o videogame NINTENDO GameCube funcione ele necessita da



3

mídia com um jogo gravado (armazenado), e portanto, a mídia é parte essencial do videogame. Os acessórios desse videogame foram descritos anteriormente e tratam-se de controles, memory cards, etc.

Os jogos gravados nas mídias miniDVD possuem formato para utilização específica pelo console do videogame NINTENDO GameCube e se caracterizam como suportes informáticos.

Intimadas para se manifestarem acerca do teor do referido laudo técnico – Thork em 16/05/08 Fls. 314 e Gradiente em 15/05/2008 fls. 316 – a empresa Thork declara expressamente que não deseja se manifestar quanto ao laudo, conforme se observa às fls. 315, datada de 02/06/08.

Já a empresa Gradiente se manifesta no sentido de que o laudo lhe foi totalmente favorável, o que fundamentou a reiteração de seus pontos de defesa.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

Conheço do Recurso por ser tempestivo e por atender aos demais requisitos de admissibilidade.

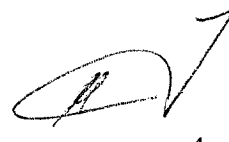
Trata-se de Recursos Voluntários interpostos pelas empresas Thork e Gradiente em razão de ter sido julgado procedente o lançamento para constituição do crédito tributário decorrente do recolhimento a menor do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, entendendo o fisco que a importadora teria utilizado base de cálculo incorreta para incidência dos tributos acima, considerando apenas os valores dos suportes físicos, sem levar em conta os softwares neles gravados, bem como entendeu ter sido adotada classificação incorreta segundo a codificação da TEC.

O primeiro ponto que se levanta diz respeito à discussão acerca da correta base de cálculo a ser aplicada no caso em tela.

Segundo apurações do Fisco, a importadora utilizou como base de cálculo apenas os valores correspondentes ao suporte físico das mercadorias importadas (miniDVD's), desconsiderando para fins tributários o valor correspondente ao software neles gravados.

Para tanto, a importadora se escorou no que dispõe o art. 20 do Decreto nº 2.948/98 que diz:

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



O Fisco entende que, pelo fato de o videogame não ser um equipamento para processamento de dados, não é possível a importação dos referidos jogos, tomando-se como valor aduaneiro apenas o correspondente pelos suportes físicos – DVD's

Entretanto, o laudo pericial realizado a pedido deste 3º Conselho de Contribuintes é conclusivo ao determinar que o videogame se trata de equipamento de processamento de dados, conforme se observa às fls. 301:

Como pode ser verificado pelas especificações técnicas do NINTENDO Game Cube, tratam-se de equipamentos de processamento de dados específicos para utilização como videogame.

As análises acerca da incidência tributária sobre os negócios jurídicos realizados com “softwares” já foi e ainda é palco de muitas discussões. Isto porque o software pode assumir características distintas dependendo do objeto das transações jurídicas que são feitas entre o titular do programa (ou quem tenha direito de negociá-lo) e o adquirente (usuário).

Em nenhum momento, contudo, questiona-se a natureza jurídica de propriedade intelectual ao “software”. O software é um produto da idéia; é uma obra resultante da combinação de impulsos elétricos que ordenados de forma correta transformam-se em linguagem cifrada cuja tradução importará a subsequente transformação da linguagem em energia ou outras linguagens decifráveis pelo homem. É, portanto, obra do intelecto aplicável por meio de uma máquina que processa as informações idealizadas.

O software é bem: (i) incorpóreo, por não ter um corpo ou ser apreensível pelos sentidos; (ii) móvel, por força de dispositivo legal - art. 3º da Lei n.º 9.610/98; (iii) infungível, pois não pode ser substituído por outro de mesma espécie, somente pelo mesmo; (iv) indivisível; haja vista que qualquer apartamento ou modificação das rotinas do programa comprometem sua funcionalidade; e (v) inconsumível, pois seu uso não o esgota nem o destrói.

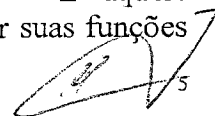
Não se trata de considerar o software como um produto ou como um serviço quando analisado isoladamente. O software é um bem jurídico atinente à propriedade intelectual a partir do qual é permitida a exploração econômica sem que isso constitua produto ou serviço. A renda advinda dessa exploração desencadeia-se pela cessão do direito, parcial ou total, exclusiva ou não.

Apesar de inquestionável a natureza jurídica do software, os reflexos jurídicos decorrentes dos negócios que o tem por objeto, advêm da forma se dá essa exploração (“comercialização”).

A partir do desenvolvimento tecnológico, das práticas comerciais das formas de exploração econômica dos softwares e das decisões judiciais, em especial das Cortes Superiores nacionais, podemos distinguir as seguintes formas de alienação dos softwares:

SOFTWARE PROPRIEDADE INTELECTUAL OU SOFTWARE PROPRIAMENTE DITO – obra do intelecto pelo qual o usuário beneficia-se da utilidade mediante cessão, pelo autor, do direito de uso;

SOFTWARE PRODUTO OU SOFTWARE RESIDENTE – É aquele vendido junto com um equipamento que depende do software para desempenhar suas funções



mais básicas, são os programas residentes em "EEPROM" (Electrically Erasable Programmable Read Only Memory, ou Memória de Leitura Eletricamente Apagável e Programável) e aqueles que são vendidos juntamente com um produto formando um sistema indissociável;

SOFTWARE MERCADORIA OU SOFTWARE DE PRATELEIRA – Vendidos em série com um formato padrão para qualquer usuário (desconhecido); no software de prateleira, o usuário não tem acesso ao código-fonte.

SOFTWARE SERVIÇO OU SOFTWARE POR ENCOMENDA – Incluídos nessa categoria os **SOFTWARE CUSTOMIZADOS** e os decorrentes de **PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM EXCLUSIVIDADE** – é um software criado pelo programador (autor da obra) exclusivamente para o usuário ou adaptado ao cliente e pode ou não transferir o código fonte.

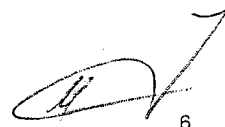
A par das teses jurídicas que envolveram e envolvem a tributação dos softwares, é certo que os softwares são concebidos (de forma majoritária) como propriedade intelectual e, portanto, estariam sujeitos à tributação concernente ao direito autoral. Assim é que entendemos de forma originária. Apesar disso o desenvolvimento experimentado pelas soluções de conflitos caminhou para outras interpretações. Não podemos negar a existência de teses que alteram essa natureza jurídica em face do modo pelo qual o autor ou aquele que detém os direitos sobre a obra explora economicamente o software.

A priori, o software não seria passível de classificação como mercadoria ou produto que se vende e compra, mas sim fruto do direito autoral que se cede, total ou parcialmente, com exclusividade ou não. Apesar dessa concepção teórica, os Tribunais Superiores desenvolveram raciocínio diverso, ao entenderem que o software que se vende em balcão para qualquer pessoa, de forma impessoal, configura-se mercadoria. São pressupostos da alteração da natureza jurídica dos softwares: a reprodução em larga escala, a revenda de exemplares sob a forma de uma mercadoria (embalada) e colocação à venda no mercado.

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.

(RE 176626/SP, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, julg. em 10.11.1998, DJ 11.12.1998 p. 10, Ement Vol. 01935-02, p. 305)

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

1. Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computador são realizadas mediante a outorga de contratos de cessão ou licença de uso de determinado "software" fornecido pelo autor ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24, da lista de serviços, anexo ao DL 406/68).

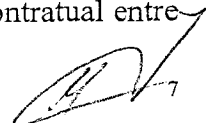
2- Se, porém, tais programas de computação são feitos em larga escala e de maneira uniforme, isto é, não se destinando ao atendimento de determinadas necessidades do usuário a que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer um do povo, passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação etc), sujeitando-se portanto, ao ICMS.

3- Definido no acórdão de segundo grau que os programas de computação explorados pelas empresas recorrentes são uniformes, a exemplo do "word 6, windows", etc, e colocados a disposição do mercado, pelo que podem ser adquiridos por qualquer pessoa, não é possível, em sede de mandado de segurança, a rediscussão dessa temática, por ter sido ela assentada com base no exame das provas discutidas nos autos.

4- Recurso especial improvido. Confirmação do acórdão hostilizado para reconhecer, no caso, a legitimidade da cobrança do ICMS."

(REsp 123.022/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14.08.1997, DJ 27.10.1997 p. 54729)

Curioso notar que o software tem a sua natureza jurídica alterada pela forma de comercialização, ou seja, passa de obra de autor (Direito Autoral) para objeto de mercancia (mercadoria) pela forma com que se dá a alienação. Ao ser embalado, exposto a venda e efetivamente vendido a qualquer um que se habilite a adquiri-lo, independentemente de identificação prévia perante o autor, o software, apesar de ser bem imaterial, congrega os contornos de mercadoria, estando sujeita ao ICMS. Deixa-se de ceder o direito de uso a pessoa determinada que se incumba zelar pela autoria da obra e a quem se possa responsabilizar por eventual desvio ou contrafação, para, simplesmente, "vender" o uso sem lastro contratual entre



o autor e o usuário. Ressalte-se que não há prejuízo dos direitos protegidos em lei, mas a transação ocorre sem vínculo jurídico obrigacional direto de direito autoral entre o autor e o usuário.

Nesse ponto, destaco trecho do voto do Ministro Sepúlveda Pertence, nos autos do RE 176.626, que elucida, nessa parte, a questão do Software de Prateleira:

“Estou, de logo, em que o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo.

Ora, no caso, o que se pretende é a declaração de inexistência de relação jurídica de natureza tributária entre a autora e o Estado, relativamente às operações de “licenciamento de cessão de direito de uso de programas de computador”: trata—se, pois, de operações que tem como objeto um direito de uso, bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria e, conseqüentemente, de sofrer a incidência do ICMS.

Essas, com efeito, a caracterização e a conseqüente modalidade de proteção jurídica do software consagradas no direito comparado.

...

Dessa exclusão, entretanto, Mo resulta que de logo se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do mesmo tributo a circulação de cópias ou exemplares de programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, isto é, do chamado “software de prateleira”.

Procede, com efeito, a distinção conceitual em que insiste o Estado.

Classifica Rui Saavedra (ob. cit., p. 29)¹ os programas de computador, segundo o grau de standardização, em três categorias: os programas standard, os programas por encomenda e os programas adaptados ao cliente.

“Os programas standard”, observa a autor, “constituem, em regra, pacotes (packages) de programas bem definidos, estáveis, concebidos para serem dirigidos a uma pluralidade de utilizadores e não a um utilizador em particular – com vista a uma mesma aplicação ou função. São, portanto, concebidos para tratamento das necessidades de uma mesma categoria de utilizadores (por exemplo, a contabilidade dos escritórios de advogados). Mas possibilitam uma configuração adequada para que cada utilizador, em concreto, encontre solução para a sua realidade específica - serão o “esqueleto” a que falta o “revestimento muscular”. São como que “vestuário de pronto-vestir”. Este software “produto acabado”, é aquilo que os franceses denominam progiciel, neologismo criado partindo dos termos “produit” e “logiciel”. Alguns destes programas -

¹ “A Proteção Jurídica do Software e a Internet, Don Quixote, Lisboa, 1998, p. 106/107

dependendo da sua compatibilidade - podem ser utilizados em diferentes equipamentos. São programas fabricados em massa e, como são vocacionados a um vasto público, são até comercializados nos hipermercados - daí que também se fale aqui de software "off the shelf". O seu desenvolvimento comercial chegou a proporções tais que movimenta cifras de vários milhões. Alguns desses programas proporcionaram fortunas aos seus criadores".

A distinção não se limita à conformação corpórea do software, diferente do colocado pelo autor português. Para que se considere o software como produto deve a relação comercial ser preponderante, ou seja, que não se estabelece entre o autor e o adquirente um contrato de direito civil de cessão de uso ou de licenciamento prévio.

Desta forma, sempre que estivermos diante de uma venda de software, sob a forma de mercadoria, pela qual o adquirente não estabeleça uma relação jurídica de direito privado classificada pelo Direito Autoral (cessão de uso) com o autor do programa, e a transação tiver os contornos de uma venda comercial (software como mercadoria), podemos classificá-lo como SOFTWARE DE PRATELEIRA.

Note-se, que a obra intelectual torna-se um objeto de mercancia distanciando-se da relação pessoal que, mormente, se estabelece com o autor.

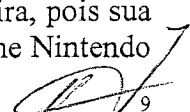
Nessa linha, cabe outra a ressalva acerca da classificação adotada pelo autor português, citado pelo Acórdão do STF, e a classificação que adotamos neste estudo. SAAVEDRA seleciona os softwares em três categorias: os programas standard, os programas por encomenda e os programas adaptados ao cliente. Acreditamos que os programas por encomenda e os programas "customizados" têm, na essência, a mesma conformação, haja vista que em ambos será verificada uma relação jurídica pela qual o programador atenderá a necessidades e requisitos específicos do contratante (encomendante/tomador) e, portanto, entendendo não haver relevância se o fornecedor tinha ou não uma estrutura de programa pré-constituída para adaptação ou se o autor formulou-o integralmente a partir do pedido específico.

Outra questão que se avizinha é a forma pela qual se dá a aquisição do software pelo usuário. Note-se que as relações jurídicas contêm requisitos materiais e formais. Não podendo ser desconsideradas para verificações de seus demais efeitos jurídicos.

Se uma aquisição de software se dá por contrato de cessão de direito d uso, não há como transformar a natureza jurídica dessa relação noutra coisa (compra e venda, por exemplo), pois o rol de atendimento ou não dos elementos essenciais de cada contrato pode ou não ser atendido.

Com todo respeito que merece a obra de SAAVEDRA, entendemos que o que possibilita a mudança da natureza jurídica da venda do software são duas circunstâncias, a saber: (i) uma, é o fato de o autor (programador) fornecer ou não o código-fonte do programa para o destinatário da encomenda, e (ii) outra, é haver ou não contrato relativo ao direito de autor firmado entre as partes. Essas distinções trarão repercussões jurídicas diversas para cada caso.

O caso em tela trata, portanto, dos chamados *softwares* de prateleira, pois sua venda se dá em série e num formato padrão (utilizáveis para o sistema de videogame Nintendo



GameCube) e, como tal, o programa que ele contém também se constitui como mercadoria colocado à venda no comércio, sendo, portanto, correta a incidência do tributo sobre o conjunto (Disco ótico e programa de *software*).

Diante do exposto, entendo ser correto lançamento fiscal no sentido de se determinar que a base de cálculo dos tributos em questão considere não apenas o valor dos suportes físicos importados, mas também o valor do *software* neles gravado, conforme entendimento pacífico dos Tribunais Superiores.

O segundo ponto de controvérsia reside na divergência de entendimentos entre o fisco e o contribuinte, no tocante à classificação a ser conferidas às mercadorias importadas.

Entende a importadora que se trata do código TEC 8524.39.00, declarando na DI (fls.12/15) a importação de *OUTROS DISCOS GRAVADOS PARA LEITURA POR RAIOS LASER*., enquanto que a autoridade fiscal entendeu ser o caso de classificá-los com base no código TEC 9504.10.99.

Vejamos o que a TEC dispõe:

Capítulo 85 – MÁQUINAS, APARELHOS E MATERIAIS ELÉTRICOS, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES.

Posição 8524 – DISCOS, FITAS E OUTROS SUPORTES PARA GRAVAÇÃO DE SOM OU PARA GRAVAÇÕES SEMELHANTES, GRAVADOS, INCLUÍDOS OS MOLDES E MATRIZES GALVÂNICOS PARA FABRICAÇÃO DE DISCOS, COM EXCLUSÃO DOS PRODUTOS DO CAPÍTULO 37.

8524.39.00 – DISCOS PARA SISTEMA DE LEITURA POR RAIOS LASER – OUTROS.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH – determinam à subposição 8524.39:

A presente subposição abrange, por exemplo, os discos gravados para sistemas de leitura por raio laser destinados à reprodução do som ou da imagem, além de conjuntos de instruções ou de dados, gravados em formato binário legível por máquina e podendo ser manipulados ou oferecer ao usuário uma função de interatividade, por meio de uma máquina automática para processamento de dados, (grifamos e destacamos).

Já a classificação adotada pelo Fisco se refere a:

Capítulo 95: BRINQUEDOS, JOGOS, ARTIGOS PARA DIVERTIMENTO OU PARA ESPORTE; SUAS PARTES E ACESSÓRIOS.]

Posição 9504 – ARTIGOS PARA JOGOS DE SALÃO, INCLUÍDOS OS JOGOS COM MOTOR OU OUTRO MECANISMO, OS BILHARES, AS MESAS ESPECIAIS PARA JOGOS DE BALIZAS (PAULITOS) AUTOMÁTICAS (BOLICHES, POR EXEMPLO).



9504.10.99 – JOGOS DE VÍDEO. OUTROS.

As notas Explicativas do Sistema Harmonizado – Nesh – dispõe:

Entre os artefatos compreendidos na presente posição, podem citar-se:

[...]

Os jogos de vídeo (utilizados com um recepto de televisão ou tela (écran) incorporada) e os outros jogos de azar ou de habilidade, com visualizador (display) eletrônico.

A primeira regra de interpretação do sistema harmonizado já é suficiente para solucionar a controvérsia.

Esta regra informa que *a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas de seção e de capítulo.*

Como se observa, a classificação adotada pelo Fisco aloca as mercadorias em posição típica dos chamados jogos de salão e, conforme salientam as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, esta é cabível apenas aos jogos de vídeo que tenha uma tela acoplada.

As mercadorias importadas, no entanto, são discos gravados para o sistema de leitura por laser, por meio de uma máquina de processamento de dados, que oferece ao usuário uma função de interatividade, categoria na qual se inserem os videogames, conforme o próprio laudo pericial (fls. 301) explica.

A questão já foi, inclusive, matéria de consulta à própria Receita Federal que exarou entendimento no seguinte sentido:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 201 de 17 de Maio de 2005.

ASSUNTO: *Classificação de Mercadorias*

EMENTA: *CÓDIGO TEC – 8524.39.00 . Suporte para Gravação de Dados Digitais, por meio óptico, gravados com “software”, para utilização em Sistemas Computadorizados de Entretenimento, modelo PlayStation, gravados em CDs e DVD, fabricado por Sony Computer Entertainment América Inc.; armazenando dados digitais, em formato óptico, servindo como suporte de informações, denominado comercialmente “Dragonball Z”. CÓDIGO TEC – 8524.39.00 . Suporte para Gravação de Dados Digitais, por meio óptico, gravados com “software”, para utilização em Sistemas Computadorizados de Entretenimento, modelo Game Clube, gravados em CDs e DVD, fabricado por Nintendo Of América Inc., armazenando dados digitais, em formato óptico, servindo como suporte de informações, denominado comercialmente “Ghost Recon 2”. CÓDIGO TEC – 8524.39.00 . Suporte para Gravação de Dados Digitais, por meio óptico, gravados com “software”, para utilização em Sistemas Computadorizados de Entretenimento, modelo Xbox, gravados em CDs e DVD, fabricado por Microsoft Corporation, armazenando dados digitais, em formato óptico,*



servindo como suporte de informações, denominado comercialmente "Mario Power Tennis".

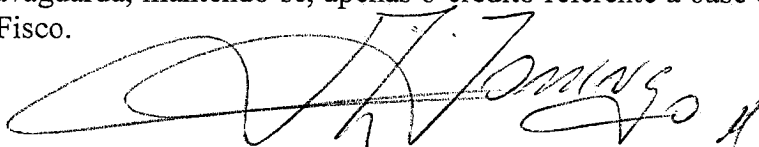
Diante disso, entendo ser correta a classificação adotada pela importadora, já que posicionou a mercadoria na classificação mais pertinente.

E, uma vez correta a classificação fiscal adotada pelo Fisco, afasto a incidência da multa prevista pelo art. 84, I da Medida Provisória nº 2.158-35/01, bem como a medida de salvaguarda aplicada.

Inaplicável, ainda, a multa de ofício com base no artigo 44, II da Lei nº 9.430/96, posto ter incidido o Imposto de Importação sobre base de cálculo inferior à correta, já que levou em consideração apenas o valor correspondente ao suporte físico (miniDVD), desconsiderando o *software*.

Também aplicável a correção monetária e os juros de mora com base na SELIC, por força do que dispõe o art. 61, §3º da Lei nº 9.430/96.

Diante de todo o exposto, portanto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, para excluir o crédito tributário lançado em razão do recolhimento a menor decorrente da divergência de classificação, e por consequência a medida de salvaguarda, mantendo-se, apenas o crédito referente à base de cálculo do imposto apurada pelo Fisco.



Luiz Roberto Domingo