



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.002765/00-69
Recurso nº : 142.030 – EX OFFICIO
Matéria : IRPJ e outro – EX: 1998
Recorrente : 1ª TURMA da DRJ em SÃO PAULO – SP. I
Interessada : INFORMIX DO BRASIL COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.
Sessão de : 26 de janeiro de 2006
Acórdão nº : 101-95.369

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E OUTRO – AC.
1997

GLOSA DE CUSTOS – IMPORTAÇÃO DE SOFTWARES –
CUSTO DECLARADO NO DESEMBARAÇO – não é cabível a
glosa de custos na apuração da base de cálculo do IRPJ e da
CSLL, relacionados a softwares importados de pessoa jurídica
controladora, quando comprovada sua necessidade em relação à
atividade operacional da recorrente.

Recurso de ofício não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício
interposto pela 1ª TURMA da DRJ de SÃO PAULO I – SP. I

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de
Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos
termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

CAIO MARCOS CANDIDO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 01 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI,
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA
FARONI, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO
JUNIOR.

Processo nº : 13808.002765/00-69
Acórdão nº : 101-95.369

Recurso nº : 142.030
Recorrente : INFORMIX DO BRASIL COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.

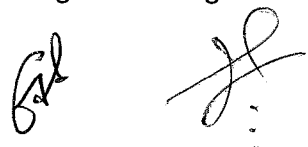
R E L A T Ó R I O

A 1ª TURMA da DRJ de SÃO PAULO I - SP, em processo de interesse de INFORMIX DO BRASIL COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA., recorre a este E. Conselho em razão de seu acórdão DRJ nº 5.341, de 29 de abril de 2004, que julgou improcedentes os lançamentos consubstanciados no auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 156/159) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 160/163), relativo ao ano-calendário de 1997. Termo de Verificação Fiscal às fls. 154/155.

Em função de exoneração de crédito tributário superior ao limite de alçada previsto no artigo 2º da Portaria MF nº 375, de 07 de dezembro de 2001, a autoridade julgadora interpôs o presente recurso de ofício.

Os autos de infração apontam como causa para as exigências constituídas, a glosa de custos utilizados na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme a descrição a seguir baseada no conteúdo do Termo de Verificação Fiscal:

1. A empresa importou de sua controladora localizada nos EUA programas de computador “softwares”, no ano fiscalizado, contido em CD.
2. Como valor da importação foi declarado um valor mínimo por CD, que deu base à para os tributos incidentes sobre a importação.
3. Em seguida a controladora encaminha à controlada no Brasil, faturas “invoices” vinculadas àquelas importações, as quais são contabilizadas na empresa brasileira a débito de custos de produtos e a crédito de passivo exigível a longo prazo (crédito com pessoas ligadas).



4. Concluiu a autoridade tributária que o procedimento descrito proporcionou um aumento indevido de custos, por entender que para que os valores dos “invoices” compusessem o custo dos produtos, os mesmos deveriam estar embutidos nos preços declarados dos produtos, por ocasião da importação, pelo quê deveriam ter sido tributados na importação pelo valor total e não pelo valor do CD, “que na realidade é um valor residual”.
5. Tendo a contribuinte agregado valores estranhos à importação ao custo dos produtos, reduziu indevidamente o lucro da fiscalizada, razão pela qual foram glosados os valores contabilizados com base nas faturas “invoices”.

Tendo tomado ciência das autuações fiscais, em 28 de agosto de 2000, a autuada apresentou impugnação (fls. 166/185), cujos fatos e argumentos foram assim sintetizados pela autoridade julgadora de primeira instância:

7. Preliminarmente a Impugnante aponta a existência de vício de nulidade no auto de infração, pois a despesa considerada indedutível pela fiscalização é despesa operacional comprovadamente necessária a manutenção das atividades principais da empresa conforme prevê seu contrato social. Sendo assim, as despesas são plenamente dedutíveis, exatamente nos moldes do artigo 299, 352 e 353 do RIR/99.

8. Alega que a fiscalização considerou descumpridos os artigos: 195, 197, 231, 232, 234 e 247, do RIR/94, mas, por tais dispositivos, não pode ser verificada a existência de regra específica que possa dar motivo à glosa realizada, do que se conclui pela total falta de motivação do ato administrativo praticado.

9. Quanto ao mérito, alega que a tributação da importação de software, bem como os pagamentos de licenciamento efetuados pela empresa licenciada sob contrato de licenciamento e distribuição de software possuem legislação específica. Menciona a Lei nº 9.609/98 (Lei do Software) que trata do regime de proteção à propriedade intelectual de programas de computador que é o mesmo conferido às obras literárias.

10. Menciona a Portaria do Ministério da Fazenda nº 181/89, que traz dispositivos específicos a respeito do tratamento tributário dos rendimentos correspondentes a direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computadores, para distribuição e comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única.



11. Alega que a Portaria reconhece que II e o IPI devem incidir somente sobre o valor correspondente ao bem tangível importado e não sobre o direito ou um bem intangível, como são considerados os programas de computador. No caso, o único bem importado é o meio físico o CD-ROM, por isso foi declarado na importação apenas o valor deste para efeito de tributação dos impostos.

12. Informa que o entendimento da Portaria 181/89 é exatamente o mesmo adotado pelo Decreto nº 2.498/98, que dispõe sobre as normas de valoração aduaneira. O referido Decreto determina que 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, desde que o custo ou valor dos dados ou instruções esteja destacado no documento de aquisição.

13. Destaca, ainda que, "no entanto, só porque não se sujeitam ao II e ao IPI os valores a título de software seriam considerados indedutíveis para fins da legislação do Imposto de Renda e da Contribuição Social? A Resposta é clara e objetiva: lógico que não!!!".

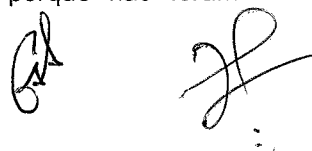
14. Continuando aborda os aspectos relativos a dedutibilidade das despesas operacionais, alegando que para realizar suas receitas necessariamente tem em contrapartida custos e despesas relativos à aquisição tanto dos CD-ROMs como dos softwares deles constantes. Informa que não apenas revende CDs como também sublicencia programas de computador que vão inseridos dentro destes CDs.

15. Menciona que o RIR/99 quanto às despesas de software, além de seguir a regra do geral do artigo 299, também contemplou em seus artigos 352 e 353 tratamento mais específico a esta modalidade. Completa dizendo que o artigo 352 nada mais é do que o artigo 299 aplicado ao caso dos royalties corroborando o entendimento sobre a dedutibilidade dessas despesas e seus requisitos intrínsecos.

16. O artigo 352 menciona, "A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessária para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71)".

17. Destaca que o artigo 353 prevê que não era permitido que os *royalties* pagos a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto fossem dedutíveis para fins de Imposto de Renda. No entanto, como prevê o seu parágrafo 1º, posteriormente a 31/12/1991, tais pagamentos passaram a ser normalmente dedutíveis, se os respectivos contratos fossem averbados no INPI e registrados no BACEN.

18. Concluindo a Impugnante destaca que diante da jurisprudência apresentada e dos dispositivos expressos do RIR, está claro que é totalmente refutável a tese sustentada pela fiscalização de que as despesas originadas de pagamentos por licença de uso de software ou programas de computador são indedutíveis só porque não foram declaradas na importação do CD-ROM.



A autoridade julgadora de primeira instância, então, exara o acórdão nº 5.341/2004 julgando improcedentes os lançamentos, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997

Ementa: GLOSA DE CUSTOS - importação de "Software" contido em "CD-ROM" e que para efeito de valorização aduaneira foi declarado somente o valor do "CD" sendo cobrado por meio de fatura o valor do "Software", não possibilita a glosa do valor do programa para efeito de Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

AUTO REFLEXO - CSLL - O decidido, no mérito do IRPJ, repercute na tributação reflexa, exonerado o lançamento.

Lançamento Improcedente"

Em síntese, o conteúdo do referido acórdão apresenta os seguintes fatos e argumentos em que baseia seu convencimento:

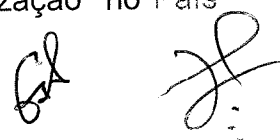
Quanto à preliminar que a fiscalização considerou os valores das faturas referentes aos *softwares* como custos indevidos tendo enquadrado tal fato como infração no 232 do RIR/1994¹, que determina, "os custos de produção de bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente, o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção".

Quanto ao mérito:

1. que a fiscalização entendeu que em decorrência de a Impugnante não ter declarado no desembaraço os valores das faturas dos programas e conseqüentemente não terem sido recolhidos o II e IPI, considerou tais valores como um aumento indevido dos custos. Entendeu, conforme registrado, que "dessa forma, seriam tributados na importação pelo valor total, e não somente pelo valor de um CD-ROM, que na realidade é um valor residual".

¹ Um dentro outros citados.

2. que a fiscalização não menciona em seu relatório se as importações dos CDs, não se referem à importação de "software", para distribuição e comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única.
3. que o Decreto nº 2.498, de 13 de fevereiro de 1998, em seu artigo 20, dispõe que na importação de programas de computador, independentemente da categoria do software, será considerado unicamente o custo ou o valor do suporte propriamente dito, na determinação do valor aduaneiro, desde que o custo ou o valor dos dados ou instruções esteja destacado no documento de aquisição.
4. que atualmente o entendimento predominante é o que considera como valor aduaneiro do software, independentemente se de prateleira ou encomendado, desde que destacado na fatura comercial, apenas o valor correspondente ao suporte físico.
5. que a impugnante argumenta em sua defesa que as importações se referiam a este tipo de "software". Inclusive, a fiscalização anexa ao processo cópia de um "Termo de Responsabilidade" enviada ao "Banco Central do Brasil" (fls.135) declarando que "a transferência realizada com base no contrato de licenciamento e distribuição entre sociedades coligadas e aditamento de 1º de janeiro de 1994 referente aos programas de computadores objeto dos certificados SEPIN nº 030/97 e 021/97, foi realizada em estrita observância às disposições da Lei nº 7.646, de 18.12.87, e do Decreto nº 96.036, de 12.05.88". Esta Lei e o Decreto tratam do regime de proteção à propriedade intelectual de programas de computador.
6. que a Portaria MF nº 181/1989 não prevê a incidência dos impostos II e IPI sobre o valor dos *softwares*. Conforme a portaria:
 - a. serão tributados, na forma dos artigos 554 e 555, I, do RIR/1980, 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.



- b. Que o suporte informático estará sujeito à incidência do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados:
- i. 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.
 - ii. Não ocorrendo a situação mencionada no subitem anterior tomar-se-á para determinação do valor aduaneiro o custo ou valor da transação, integralmente.
7. que o artigo 735 do RIR/1994 prevê a incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% dos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, inclusive os *royalties* de qualquer natureza.
8. Conclui que se o contribuinte, nos documentos de importação, não deixar especificado o valor do suporte físico apresentando um valor total do CD-ROM e do *software*, os impostos incidirão sobre o valor total. No caso presente a Impugnante declarou somente o valor do suporte físico, que é a base para tributação dos impostos.
9. Afirma que a fiscalização não deixa qualquer dúvida de que glosou os valores das faturas dos softwares por não terem sido oferecidas à tributação no desembaraço. Nada foi apurado quanto a se existiam contratos devidamente registrados nos órgãos competentes; se foram considerados como custos das vendas adequadamente em termos de competência de exercício; e se deveria ser considerada parte como estoques dos programas não vendidos ou se a Impugnante considerou o total no próprio exercício do pagamento como despesas. Não questiona também se tais programas eram pertinentes às atividades da Impugnante ou se não seria o caso de serem despesas passíveis de serem diferidas, ou então até de serem ativadas.
10. Conforme demonstrado, a fiscalização se equivocou quando entendeu que deveria ser oferecido o valor total da importação, tanto do suporte físico como do programa, à tributação do II e IPI, concluindo que em decorrência disso

tenha ocorrido um acréscimo indevido dos custos ou despesas. Entendo que mesmo que houvesse a necessidade de oferecer à tributação, não seria o caso de glosar os custos dos programas para efeito de apuração do lucro real, base de cálculo do imposto de Renda.

11. Em relação ao Auto Reflexo de CSLL prevalece o decidido com referência ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ.

A autoridade julgadora de primeira instância administrativa concluiu pela improcedência do lançamento, recorrendo de ofício de sua decisão em face de ter sido exonerado crédito tributário superior ao de seu limite de alçada.

É o relatório. Passo ao voto.



V O T O

Conselheiro CAIO MARCOS CÂNDIDO, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade do Recurso de Ofício, crédito tributário exonerado superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), dele tomo conhecimento e passo a analisá-lo em seu mérito.

Como vimos da leitura do relatório, a autoridade julgadora de primeira instância administrativa, em seu julgamento, concluiu pela improcedência do lançamento, visto a fiscalização:

1. não ter deixado qualquer dúvida de que glosou os valores das faturas dos *softwares* por não terem sido oferecidas à tributação no desembaraço aduaneiro.
2. não ter apurado:
 - a. acerca da existência de contratos devidamente registrados nos órgãos competentes;
 - b. se tais valores foram considerados como custos das vendas adequadamente em termos de competência de exercício;
 - c. ou se deveria ter sido considerada, pelo menos em parte, como estoques dos programas não vendidos ou se a Impugnante considerou o total no próprio exercício do pagamento como despesas.
3. não ter questionado se tais programas eram pertinentes às atividades da Impugnante ou se não seria o caso de serem despesas passíveis de serem diferidas, ou então até de serem ativadas.
4. se equivocado por entender que deveria ter sido declarado como valor total da importação, tanto o valor do suporte físico como o do programa, formando assim a base tributável do imposto de importação e do IPI vinculado à

importação, concluindo que em decorrência disso tenha ocorrido um acréscimo indevido dos custos ou despesas.

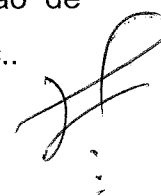
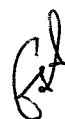
Não vejo relação entre o fato do apontado erro na valoração aduaneira da mercadoria importada (se o valor do CD ou o do CD + o do software) para fins de tributação do Imposto de Importação e do IPI – vinculado, e a glosa de custos na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A análise sobre a pertinência da glosa procedida deve recair sobre a natureza de tais custos, de sua relação de necessidade com a atividade operacional desenvolvida pela autuada, a efetividade de sua realização e sua comprovação.

A autoridade tributária deveria no curso da ação fiscal identificar tais custos, determinando sua necessidade para a consecução do objetivo social da pessoa jurídica e se os documentos carreados aos autos são suficientes para comprová-los, isso não fez.

O agente fiscal limitou-se a proceder uma glosa de maneira generalizada baseando a autuação na constatação de não ter sido tais valores incluídos no valor indicado por ocasião do desembaraço aduaneiro. Isso não basta.

Numa primeira análise dos documentos apresentados visando provar os custos vê-se algumas incongruências, tais como: falta de identificação entre os valores relacionados às fls. 08/20 com o restante dos documentos apresentados com vista a comprovar os valores; documentos em idioma estrangeiro sem a correspondente tradução para o português; ausência do contrato de prestação de serviço ou de outras avenças que daria supedâneo aos custos contabilizados, etc..



Ocorre que a acusação fiscal foi o da ocorrência de “aumento indevido de custo, uma vez que em nosso entendimento, para que aqueles valores decorrentes de “*invoices*” compusessem o custo dos produtos, os mesmos teriam que estar embutidos nos preços declarados dos produtos, por ocasião da importação” e não da desnecessidade dos custos, de sua inexistência ou de sua não realização. O agente fiscal não questionou a existência dos custos, apenas os glosou por não terem participado na composição do valor aduaneiro da mercadoria.

Quanto à discussão acerca do valor aduaneiro cabe ressaltar que a Portaria MF nº 181/1998 e o Decreto nº 2.498/1998 determinam que o valor aduaneiro do suporte físico que contenha dados ou instruções para equipamento de processamento de dados será determinado unicamente o custo do ou valor do suporte propriamente dito, desde que o custo ou valor dos dados ou instruções esteja destacado no documento de aquisição.

Em se seguindo tal disposição teria agido de forma correta a recorrente, não subsistindo a premissa principal do lançamento ora vergastado.

Numa discussão paralela, a doutrina é clara ao afirmar, quanto à natureza dos softwares, que:

“Os softwares comercializados em larga escala são mercadorias como outras quaisquer; já os desenvolvidos especialmente para determinadas situações são feitos sob encomenda, seu fornecimento assemelha-se em muito ao conceito de serviço prestado.”

Sobre o tema a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal (RE nº 176.626-3/SP) se manifestou no sentido:

a) os programas de computador classificam-se em três categorias: (i) programas *standard*, que são fabricados em massa e vendidos em prateleiras; (ii) programas por encomenda, desenvolvidos especificamente para uma pessoa; e (iii) programas adaptados (*costumized*), que constituem uma forma híbrida, ou seja, programas

standard que são modificados para adaptação às necessidades de um cliente particular;

b) em todos os casos, há cessão do direito de uso, inclusive nos programas *standard* em que o contrato geralmente é de adesão, ao qual o usuário se vincula tacitamente ao utilizar o programa em seu computador;

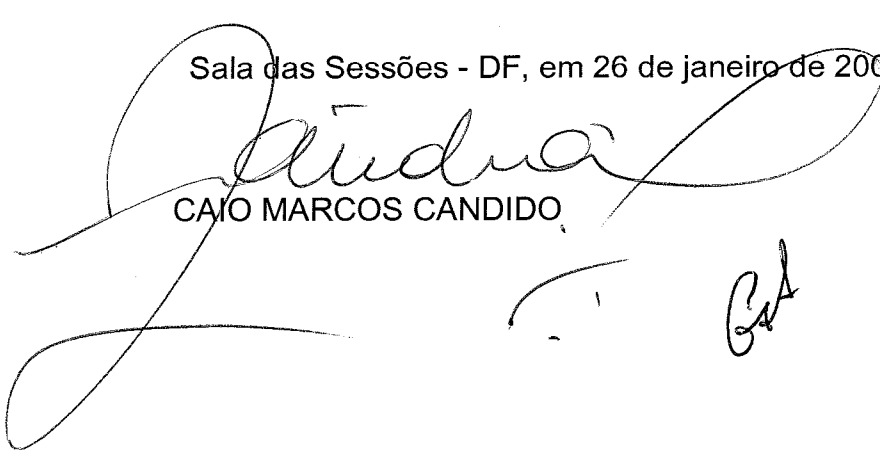
c) o contrato de licença pode ser celebrado diretamente entre o titular do direito e o interessado, ou também por intermédio do distribuidor.

Levando-se em conta essa corrente doutrinária e jurisprudencial, para a determinação do valor aduaneiro dos softwares importados pela interessada, seria necessário identificar seu conteúdo, o que possibilitaria sua classificação (*standart*, por encomenda ou customizados), e a partir de tal classificação identificar seu custo efetivo. A autoridade tributária não procedeu a tal análise e não há como fazê-lo com os documentos que instruem esses autos.

Pelo exposto, NEGO provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 26 de janeiro de 2006.


CAIO MARCOS CANDIDO