



Solução de Consulta nº 127 - SRRF10/Disit

Data 16 de julho de 2012

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. *SOFTWARE*. INEXISTÊNCIA DE SUPORTE FÍSICO. BASE DE CÁLCULO.

Sendo os *softwares* de cópias múltiplas (de prateleira) considerados mercadorias, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação na importação desses produtos corresponde ao valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS sobre a operação. Nos casos em que não há suporte físico para movimentação do programa, só pode compor a base de cálculo dessas contribuições o valor do ICMS apurado sobre a operação de importação, se houver, uma vez que o valor aduaneiro da operação não pode ser determinado.

Dispositivos Legais: Acordo de Valoração Aduaneira, artigo 18, parágrafo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994; Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, de 1995; Lei nº 4.506, de 1964, art. 22; Lei nº 9.609, de 1998, art. 1º; Lei nº 9.610, de 1998, arts. 7º, inciso XII, e 49; Lei nº 10.865, de 2004, art. 7º, inciso I; Decreto nº 6.759, de 2009, Regulamento Aduaneiro, arts. 69, 72 e 81.

Relatório

1. A interessada, pessoa jurídica de direito privado, tendo como ramo de atividade “a revenda no mercado interno de *software* de prateleira, adquirido no exterior, via *download*”, formula consulta acerca da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, nos termos da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Basicamente sua dúvida está relacionada à possibilidade de serem tributadas por essas contribuições sociais as operações de comercialização dos programas de computador na modalidade de cópias múltiplas (*software* de prateleira) nos casos em que não há suporte físico para movimentação do programa.

2. Informa que pretende importar (comprar) o referido produto, *software* de prateleira, através de meio eletrônico (*download*), ou seja, sem o uso de suporte físico. Traz à

baila a definição de programa de computador contida no art. 1º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998.

3. Aduz que a Lei nº 10.865, de 2004, “a qual dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços, não contempla tal situação, na medida que se trata de produto importado que não dispõe de suporte físico”.

4. Entende “que, por se tratar de importação de programa de computador, produzido em larga escala, para revenda no mercado interno de forma não personalizada, o denominado software de prateleira, deverá ser caracterizado como produto. No mesmo sentido, entende que não deva haver incidência do PIS Importação e da COFINS Importação na operação”. Apresenta a Solução de Consulta nº 43, de 3 de junho de 2009, SRRF/7ª RF/Disit, a qual daria guarida a esse entendimento.

Fundamentos

5. Inicialmente cabe esclarecer que a legislação brasileira confere aos programas de computador a natureza de obra intelectual. Com efeito, a Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, que consolida a legislação sobre direitos autorais, os inclui dentre as “criações do espírito”, protegidas pelos direitos autorais. Ao mesmo tempo, o diploma legal estabelece que os programas de computador são objeto de legislação específica, que vem a ser a Lei nº 9.609, de 1998. Transcrevem-se os dispositivos pertinentes (sublinhou-se):

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou de que se invente no futuro, tais como:

(...)

XII - os programas de computador;

(...)

§ 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.

6. Conforme prevê o art. 49 a Lei nº 9.610, de 1998, os direitos autorais podem ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou outros meios admitidos em Direito. De outra banda, o art. 22 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 (abaixo transcrito), caracteriza “royalties” como sendo “os rendimentos de qualquer espécie, decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos” e coloca os direitos de autor na abrangência do conceito.

Art. 22. Serão classificados como “royalties” os rendimentos de qualquer espécie, decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos, tais como:

(...)

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor do bem ou obra.

(sublinhou-se)

7. Ao tratar da questão sobre a tributação de programas de computador, o Supremo Tribunal Federal (STF), mediante Relatório do Ministro Sepúlveda Pertence, firmou entendimento de que *softwares* produzidos em série e comercializados no varejo (“*softwares de prateleira*”) são mercadorias e em sua venda não se “negocia com os direitos do autor, mas com o *corpus mechanicum* de obra intelectual que nele se materializa”. Transcreve-se a ementa do Recurso Extraordinário (RE) n.º 176.626-3 (SP), bem como trecho do voto do Ministro Sepúlveda Pertence que nega a condição de licenciado ou de cessionário de licença de uso ao comerciante que revende cópias múltiplas de *software* (sublinhou-se):

EMENTA:

(...) 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.

.....

(...) O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso, que, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o *corpus mechanicum* de obra intelectual que nele se materializa.”

8. Com base nesse entendimento do STF, tem-se firmado posicionamento no sentido de que ao se tratar de programas de computador sob a modalidade de cópias múltiplas (“*software* de prateleira”) não se aplica o enquadramento de *royalty* ao pagamento pela aquisição deste tipo de *software*. A Solução de Divergência Cosit n.º 27, de 30 de maio de 2008, ratificou essa interpretação.

9. No caso presente, a consultante apenas faz referência à sua pretensão de importar, para posterior comercialização, o produto denominado *software* de prateleira. Dessume-se que a locação de *software* ou mesmo aquisição de *software* por encomenda não integram a atividade da petionária.

10. Anote-se que a inexistência de movimentação física de objeto do fabricante estrangeiro para a interessada não descaracteriza a revenda de *software*. Embora o meio físico não circule nesta etapa, resta caracterizada revenda de programa de computador.

11. Cabe elucidar, como observação adicional, que se acontecer um licenciamento temporário e não uma revenda de “*software* de prateleira”, não há falar em venda de mercadoria, mas sim em cessão temporária de uso de *software*. Nesse caso, a remuneração correspondente ocorre em razão da outorga de direito de uso temporário de programa de computador (obra intelectual), constituindo acréscimo patrimonial do titular dos direitos autorais sobre o *software*, que ostenta posição de cedente de direitos. De outra banda, se a operação envolve parcela de prestação de serviços conexa, essa parte não configura, evidentemente, comercialização de mercadoria.

12. Dito isso, no tocante à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, se faz mister começar a análise pelo Imposto de Importação (II). Para tanto, reproduz-se o *caput* dos arts. 69 e 72 do Decreto n.º 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, Regulamento Aduaneiro (RA/2009), além do art. 75 do mesmo regulamento, que definem, respectivamente, o campo de incidência, o fato gerador e a base de cálculo desse imposto (sublinhou-se):

*Art. 69. O imposto de importação incide sobre mercadoria estrangeira (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 1.º, *caput*, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 1988, art. 1.º).*

(...)

*Art. 72. O fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 1.º, *caput*, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 1988, art. 1.º).*

(...)

Art. 75. A base de cálculo do imposto é (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 2.º, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 1988, art. 1.º, e Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 - Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo n.º 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto n.º 1.355, de 30 de dezembro de 1994):

I - quando a alíquota for ad valorem, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994; e

II - quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria expressa na unidade de medida estabelecida.

13. Sendo os *softwares* de prateleira considerados mercadorias, tem-se, com base nos dispositivos transcritos, que esses produtos sofrem a incidência do II no momento de sua entrada no país.

14. Nesse contexto, a Decisão n.º 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, celebrada em 24 de setembro de 1984, que dispõe sobre valoração de suportes físicos que contenham *software* para equipamentos de processamento de dados, admite como consistente com o Acordo tanto a utilização do valor de transação (valor total do suporte mais o programa) quanto a adoção, apenas, do custo ou valor do suporte físico propriamente dito, quando este constar destacadamente do custo ou valor do programa no documento de aquisição, para a determinação do valor aduaneiro de *softwares*, cabendo a cada país decidir sobre a prática a ser adotada. Vale destacar que aqui se trata indistintamente de *softwares* de cópia única ou múltipla (de prateleira), embora a presente consulta se restrinja à segunda categoria.

15. O Brasil adotou a prática de utilizar unicamente o custo ou valor do suporte físico propriamente dito, sempre que este constar destacadamente do custo ou valor do programa no documento de aquisição para a determinação do valor aduaneiro de *softwares*, conforme tratado na Portaria MF n.º 181, de 28 de setembro de 1989, posteriormente no art. 20 do Decreto n.º 2.498, de 13 de fevereiro de 1998, no art. 81 do Decreto n.º 4.543, de 26 de dezembro de 2002, e, atualmente, no art. 81 do RA/2009, que assim dispõe (destacou-se):

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 1º, aprovado pelo Decreto Legislativo n.º 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto n.º 1.355, de 1994; e Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, aprovada em 12 de maio de 1995).

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

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

16. Ora, se a base de cálculo do II na importação de *softwares* é dada pelo valor aduaneiro e esse é “determinado considerando unicamente o custo ou valor do suporte [físico] propriamente dito”, não há, no caso específico de *softwares* para **os quais não há suporte físico, custo ou valor a ser considerado na determinação do valor aduaneiro**. O valor aduaneiro, portanto, não pode ser determinado, da mesma forma que a base de cálculo do II. **Não há, portanto, *in casu*, base de cálculo para apurar o imposto.**

17. No tocante à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação, considerando que os *softwares* de cópias múltiplas (de prateleira) são mercadorias, tem-se que na incidência dessas contribuições sobre mercadorias a base de cálculo é determinada com base no “valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação”. Veja-se o art. 7º, inciso I, da Lei n.º 10.865, de 2004, a seguir transcrito (sublinhou-se):

Art. 7º A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; (...)

18. Nessa medida, ocorre em relação às contribuições em tela situação semelhante à verificada no âmbito do II, com a diferença de que aqui a base de cálculo inclui, além do valor aduaneiro, o valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre a operação.

19. Assim, no caso da importação de *softwares* em que o próprio programa (ou sua liberação de instalação) circula por meio eletrônico, só resta, para compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, eventual valor de ICMS apurado na operação.

Conclusão

20. Ante o exposto, conclui-se que, sendo os *softwares* de cópias múltiplas (de prateleira) considerados mercadorias, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação na importação desses produtos corresponde ao valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS sobre a operação. Nos casos em que não há suporte físico para movimentação do programa, só pode compor a base de cálculo dessas contribuições o valor do ICMS apurado sobre a operação de importação, se houver, uma vez que o valor aduaneiro da operação não pode ser determinado.

Ordem de Intimação

Publique-se no Diário Oficial da União extrato da ementa desta Solução de Consulta em atendimento ao disposto no art. 48, § 4º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 13 da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007.

Encaminhe-se este processo ao [...] para ciência desta Solução de Consulta à interessada, mediante cópia, e adoção das medidas adequadas à sua observância, nos termos do art. 6º, inciso IV, da IN RFB nº 740, de 2007.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única, não comportando, assim, a presente solução, recurso voluntário ou de ofício, nem pedido de reconsideração.

Excepcionalmente, se a interessada vier a tomar conhecimento de outra solução de consulta, divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), em Brasília (DF), em conformidade com o art. 16 da IN RFB nº 740, de 2007.

O prazo para interposição do recurso é de trinta dias, contado da ciência desta solução, ou da solução divergente, se publicada posteriormente à ciência desta, competindo à interessada comprovar a existência das soluções divergentes acerca de idênticas situações, mediante juntada das correspondentes publicações.

[assinado digitalmente]
JORGE AUGUSTO GIRARDON DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Delegação de Competência
Portaria SRRF10 nº 299, de 09.04.2009
DOU de 14.04.2009

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011).