



---

## Solução de Consulta nº 446 - Cosit

**Data** 18 de setembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO. JOGOS DE VIDEOGAME.

O valor aduaneiro dos jogos de vídeo destinados ao uso em consoles e máquinas de jogos de vídeo da posição 95.04 do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias compreende o custo ou valor total da transação, incluídos o valor do **software** e do suporte físico. Portanto, não se aplica aos referidos jogos a regra de exceção estabelecida para valoração aduaneira de suporte físico que contenha dados ou instruções para equipamento de processamento de dados.

Dispositivos Legais: Decreto Legislativo nº 71, de 1988; Decreto Legislativo nº 30, de 1994; Decreto Legislativo nº 496, de 2009; Decreto nº 97.409, de 1988; Decreto nº 1.355, de 1994; Decreto nº 7.030, de 2009; e Decreto nº 6.759, de 2009, art. 81; que tem por base a Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, de 1984.

## Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, na condição de importador e distribuidor no mercado interno de consoles de videogames, de seus acessórios e de softwares de entretenimento especialmente desenvolvidos para tais aparelhos, armazenados em mídias ópticas como **Compact Disc** (CD) ou **Digital Video Disc** (DVD), formula consulta a esta Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), na qual, em síntese, pretende dirimir dúvida quanto à valoração aduaneira dos referidos suportes físicos, em face do disposto no art. 81 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 - Regulamento Aduaneiro.

2. Na defesa do entendimento de que na importação dos referidos **softwares** de entretenimento deverá ser adotado como valor aduaneiro apenas o valor do suporte físico, conforme preconizado pelo **caput** do aludido dispositivo, apresenta os seguintes argumentos:

- a) O **software** de entretenimento ou jogo armazenado em mídias ópticas, como CD ou DVD, classificam-se no código 8523.40.29 da Nomenclatura

---

Comum do Mercosul (NCM), conforme ementas de Soluções de Consulta sobre Classificação de Mercadorias citadas às fls.13/14;

- b) O Regulamento Aduaneiro autoriza, por meio de seu art. 81, que o importador a considere, para fins de definição do valor aduaneiro do **software** importado, somente o **custo do suporte físico** utilizado na gravação do **software**, isto é, o custo do CD ou do DVD no qual foram gravados os dados ou instruções para equipamento de processamento de dados;
- c) Não há no dispositivo precitado definição quanto ao tipo de **software**, ou distinção entre os equipamentos de processamento de dados, que são por ele alcançados, sujeitando-se os contribuintes, para sua aplicação, apenas às exceções previstas nos seus §§ 2º e 3º, as quais, a seu ver, não compreenderiam os **softwares** de jogos de videogame;
- d) O termo **software** pode ser conceituado como uma sequência de instruções a serem seguidas e/ou executadas, na manipulação, redirecionamento ou modificação de um dado/informação ou acontecimento. Também é o nome dado ao comportamento exibido por essa seqüência de instruções quando executada em um computador ou máquina semelhante; podendo ser entendido também como sendo um produto desenvolvido pela Engenharia de **software**, que inclui não só o programa de computador propriamente dito, mas também manuais e especificações;
- e) No sistema jurídico vigente, **software** é sinônimo de programa de computador, cujo conceito foi definido pelo art. 1º da Lei nº 9.609, de 1998 (“Lei do **Software**”);
- f) A distinção dos diferentes tipos de **softwares** se faz por meio de suas diferentes finalidades, e, por essa razão, a identificação e descrição funcional dos programas de computador constitui-se em requisito para o seu registro (arts. 2º e 3º da Lei nº 9.609, de 1998);
- g) Os **softwares** de jogos são espécies do gênero **software**, criados com a finalidade de entretenimento, proporcionando lazer e diversão por meio de recursos interativos;
- h) Os **softwares** de videogame não se enquadram na exceção prevista no § 3º do art. 81 do Regulamento Aduaneiro, por não terem a finalidade de reprodução de gravações de som, cinema ou de vídeo, nele referida: as imagens e os sons insertas/contidas em um **software** de jogo constituem partes do meio, cujo fim é o determinado pelo **gameplay**;
- i) As definições de obra audiovisual (som e imagem, ou somente imagem) e fonográfica (exclusivamente sons), contemplados no art. 5º da Lei nº 9.610, de 1998 (Lei de Direitos Autorais), se afastam do conceito de **softwares** de jogos de videogame, uma vez que, ao contrário destes, independem da interação de quem os recebe;

- j) Não haver similitude também entre os **softwares** de jogos e as obras cinematográficas e videofonográficas, de que trata o art. 1º da Medida Provisória nº 2.228, de 2001, evidenciada não só pela literalidade dos conceitos estabelecidos na norma, como pelo processo de captação;
- k) As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado-NESH, ao tratarem da posição 95.04, relativa a artigos para jogos de salão, dela excluem “ *Os discos ópticos gravados com programas (softwares) de jogos e usados exclusivamente com uma máquina de jogos desta posição*”, classificando-os na posição 85.23;
- l) Pelo exposto, qualquer que seja a tentativa de caracterização dos **softwares** de jogos de videogame para incluí-los na categoria de gravações de som, de cinema ou de vídeo excetuadas pelo § 3º do art. 81 do RA, está fadada, no mínimo, à impropriedade e/ou impertinência por absoluta falta de amparo legal frente ao atual sistema de Direito Positivo;
- m) Os **softwares** de jogos de videogame, gravados em mídias ópticas, como CD ou DVD, em hipótese nenhuma se subsumem à exceção descrita no § 2º do art. 81 do RA, porquanto tais mídias não contêm circuito integrado ou semicondutor;
- n) A Organização Mundial das Alfândegas – OMA, em sua 38ª Reunião, de outubro de 2006, ratificou a classificação dos jogos de videogame como **software**, na posição 8523.40.29 (sic);
- o) Que o fato de os consoles de videogames não se classificarem na posição 8471, própria das máquinas de processamento de dados, e, sim, na posição 9504, mais específica, não lhes tira a natureza de equipamento de processamento de dados, conforme se depreende das Notas Explicativas à posição 9504, que a esse respeito dispõem:

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

(...)

*2) Os consoles para jogos de vídeo que permitam visualizar imagens na tela de um receptor de televisão, de um monitor ou em outra tela ou superfície externa; as máquinas de jogos de vídeo com tela incorporada, portáteis ou não; e ainda os consoles ou máquinas de jogos de vídeo funcionando pela introdução de uma moeda, cédula, cartão de banco, ficha ou qualquer outro meio de pagamento.*

*Os consoles e máquinas para jogos de vídeo cujas características objetivas e função principal os tornem próprios para o entretenimento (para o jogo) continuam aqui classificados, mesmo que satisfaçam às condições estipuladas pela Nota 5 A) do Capítulo 84, referente às máquinas automáticas para processamento de dados.*

- p) Que tanto no aspecto extrajurídico (especificações técnicas), quanto do ponto de vista jurídico (funções desempenhadas atendem àquelas exigidas

pelas NESH para fins de classificação de um bem na posição 8471, os consoles de videogame caracterizam-se como equipamento de processamento de dados;

- q) Que pesquisa da Unicamp, divulgada no sítio eletrônico da revista Info Exame, de 16/10/2007, concluiu estar a função de processamento de dados presente nos consoles de videogame;
- r) Que, à evidência do acima exposto, os consoles de videogame consistem em efetivos equipamentos de processamento de dados, não podendo se falar na sua impropriedade ou imprestabilidade para funcionar como receptor dos **softwares** cuja importação recebe incentivo por meio do tratamento conferido ao valor aduaneiro no **caput** do art. 81 do RA; e
- s) Ser seu entendimento de que o meio físico dos **softwares** de jogos de videogame classifica-se no código 8523.4029 da NCM, e que na importação destes está autorizada a se valer do regime instituído no **caput** do art. 81 do Regulamento Aduaneiro, segundo o qual **o valor aduaneiro dos referidos softwares deve ser calculado exclusivamente pelo valor/custo do suporte físico no qual forem gravados**

3. Ao final, indaga:

*“Está correto o entendimento de que na importação dos **softwares** de jogos do **videogame** está autorizada a se valer do regime contido no **caput** do art. 81 do Regulamento Aduaneiro, segundo o qual **o valor aduaneiro dos referidos softwares deve ser calculado exclusivamente pelo valor/custo do suporte físico no qual forem gravados?**”*

## Fundamentos

4. Inicialmente, cabe ressaltar que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

5. Nesse contexto, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

6. Feitas essas considerações, inicia-se a análise da presente consulta destacando-se as regras contidas na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT), aprovada pelo Decreto Legislativo nº 496, de 17 de julho de 2009, e posteriormente promulgada por

meio do Decreto n.º 7.030, de 2009, uma vez que regem a interpretação dos tratados. Os artigos 31 e 32 da CVDT merecem ser aqui destacados, pois trazem regras concernentes à interpretação dos tratados, **in verbis**:

### **Regra Geral de Interpretação**

#### **Artigo 31**

1. Um tratado deve ser interpretado de boa-fé e segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade.
2. Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, seu preâmbulo e anexos:
  - a) qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes em conexão com a conclusão do tratado;
  - b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado.
3. Serão lavados em consideração, juntamente com o contexto:
  - a) qualquer acordo posterior entre as partes relativo a interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições;
  - b) qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação;
  - c) quaisquer regras pertinentes de Direito Internacional aplicáveis às relações entre as partes.
4. Um termo será entendido em sentido especial se estabelecido que essa era a intenção das partes.

### **Meios Suplementares de Interpretação**

#### **Artigo 32**

Pode-se recorrer a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão, a fim de confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31 ou de determinar o sentido quando a interpretação, de conformidade com o artigo 31:

- a) deixa à sentido ambíguo ou obscuro; ou
  - b) conduz a um resultado que é manifestamente absurdo ou desarrazoado.
7. Verifica-se que a CVDT consagra a primazia do sentido comum dos termos empregados no texto, que deve ser alcançado dentro do contexto do tratado, que compreende também seu preâmbulo e anexos. Além disso, importa ter presente que há permissão para que sejam levadas em consideração quaisquer regras pertinentes de Direito Internacional aplicáveis às relações entre as Partes, juntamente com o contexto.
8. O preâmbulo do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT 1994, constante do Anexo 1A ao Acordo Constitutivo da Organização Mundial de Comércio, 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, consagra o princípio do “valor da transação das mercadorias”:

Os Membros,

Tendo em vista as negociações comerciais Multilaterais;

Desejando promover a consecução dos objetivos do GATT 1994 e assegurar vantagens adicionais para o comércio internacional dos países em desenvolvimento;

Reconhecendo a importância das disposições do Artigo VII do GATT 1994 e desejando elaborar normas para sua aplicação com vistas a assegurar maior uniformidade e precisão na sua implementação;

Reconhecendo a necessidade de um sistema equitativo, uniforme e neutro para a valoração de mercadorias para fins aduaneiros, que exclua a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios;

Reconhecendo que a base de valoração de mercadorias para fins aduaneiros deve ser tanto quanto possível o valor de transação das mercadorias a serem valoradas;

Reconhecendo que o valor aduaneiro deve basear-se em critérios simples e equitativos condizentes com as práticas comerciais e que os procedimentos de valoração devem ser de aplicação geral, sem distinção entre fontes de suprimento;

Reconhecendo que os procedimentos de valoração não devem ser utilizados para combater o *dumping*;

Acordam o seguinte:

9. O princípio do “valor da transação das mercadorias” estabelece que a mercadoria será tributada pelo preço efetivamente pago ou a pagar que significa o pagamento total da mercadoria, feito ou a fazer, pelo comprador ao vendedor, ou em benefício deste, e compreende todos os pagamentos que, como condição de venda das mercadorias importadas, o comprador efetue ao vendedor ou a uma terceira parte para satisfazer uma obrigação do vendedor.

10. Veja-se que a Decisão 4.1 emanada da décima reunião do Comitê de Valoração Aduaneira, realizada em 24 de setembro de 1984, reafirma o princípio do valor da transação, nos seguintes termos:

1. Reafirma-se que o valor de transação constitui a base primeira de valoração, segundo o Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT (doravante denominado “Acordo”), e que sua aplicação com respeito aos dados ou instruções (software) registrados em suportes físicos para equipamentos de processamento de dados está em plena conformidade com o Acordo.

2. *Dada a situação única do gênero em que se encontram os dados ou instruções (software) registrados em suportes físicos para equipamentos de processamento de dados, e dado que algumas Partes têm buscado uma abordagem diferente, estaria também em conformidade com o Acordo que as Partes que assim o desejarem possam adotar a seguinte prática:*

*Na determinação do valor aduaneiro dos suportes físicos importados que contenham dados ou instruções, será considerado unicamente o custo ou valor do suporte físico propriamente dito. Portanto, o valor aduaneiro não compreenderá o custo ou valor dos dados ou instruções, desde que estes estejam destacados do custo ou valor do suporte físico.*

*Para os efeitos da presente Decisão, a expressão “suporte físico” não compreende os circuitos integrados, os semicondutores e dispositivos similares ou os artigos que contenham tais circuitos ou dispositivos; a expressão “dados*

*ou instruções" não inclui as gravações de som, cinema ou vídeo. (Grifos nossos)*

3. *As Partes que adotarem a prática mencionada no parágrafo 2 desta Decisão deverão notificar o Comitê sobre a data de início de sua aplicação.*

4. *As Partes que adotarem a prática mencionada no parágrafo 2 da presente Decisão deverão aplicá-la com base no princípio da nação mais favorecida (NMF), sem prejuízo de que qualquer Parte possa seguir recorrendo à prática do valor de transação."*

11. Examinando-se o texto da Decisão 4.1, fica evidenciado seu caráter excepcional o qual, inicialmente, deve ser analisado à luz do contexto no qual a decisão foi firmada a fim de que os termos e expressões nela contidos sejam interpretados corretamente e haja uma delimitação precisa de seu alcance.

12. Para tanto, é importante lembrar que à época da referida decisão os consoles de jogos de videogame utilizavam cartuchos os quais só mais tarde foram substituídos pelos CD ou DVD. Além disso, não é escusado lembrar que os cartuchos de jogos de videogames continham circuitos integrados semicondutores de memória, o que significa que os suportes físicos contendo jogos de videogame originalmente não foram contemplados pela referida decisão.

13. Acrescente-se a este fato que, ao tempo em que a Decisão 4.1 foi celebrada, estavam surgindo os primeiros computadores pessoais (Personal Computers – PC) acessíveis à população. Obviamente que se buscou, no âmbito do GATT/OMC, adotar medidas destinadas a incentivar o comércio internacional dos novos produtos desenvolvidos para os PC, sendo a Decisão 4.1 um exemplo.

14. Tal entendimento revela que o Comitê de Valoração Aduaneira objetivou estabelecer um critério para valoração de suportes físicos contendo programas de computador (**softwares**) para equipamentos de processamento de dados em sentido estrito. Por óbvio, os avanços tecnológicos ocorridos após a decisão devem ser analisados à luz do contexto em que foi firmada a Decisão, pois do contrário se estaria afrontando os objetivos colimados pelo referido Comitê.

15. Não obstante, para dirimir a dúvida da consulente é preciso buscar na nomenclatura internacional para classificação e codificação de mercadorias integrante da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado (SH) aprovada pelo Decreto Legislativo nº 71, de 1988, e promulgada pelo Decreto nº 97.409, de 1988, se os consoles e máquinas de jogos de videogame encontram-se entre o que se convencionou chamar de equipamentos de processamento de dados.

16. A nomenclatura do SH que passa por atualizações a cada cinco anos, inclusive como forma de acompanhar os avanços tecnológicos, distingue as "máquinas automáticas para processamento" classificadas na posição 84.71 dos "consoles e máquinas de jogos de vídeo" da posição 95.04 na qual estão inseridos exclusivamente artigos destinados a jogos, conforme se verifica no texto da posição transcrito a seguir:

95.04 Consoles e máquinas de jogos de vídeo, artigos para jogos de salão, incluindo os jogos com motor ou outro mecanismo, os bilhares, as mesas especiais para jogos de cassino e os jogos de balizas automáticos.

17. Interessante notar que não seria lógico interpretar que, para fins de determinação do valor aduaneiro nos termos da Decisão 4.1, os suportes físicos para consoles e máquinas de videogame tenham tratamento equivalente ao dos suportes físicos para máquinas de processamento de dados, enquanto para fins de cobrança dos direitos aduaneiros os produtos aos quais se destinam são diferenciados em função de sua finalidade.

## Conclusão

18. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

a) a Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira aplica-se aos suportes físicos destinados exclusivamente ao uso em equipamentos para processamento de dados. Nestes termos, os CD e DVD contendo jogos de videogame que se destinam ao uso em consoles e máquinas de jogos de vídeo da posição 95.04 do SH não estão contemplados pela referida decisão, pois no âmbito das regras internacionais incorporadas ao ordenamento jurídico nacional concernentes à importação de mercadorias, não estão compreendidos entre os equipamentos para processamento de dados; e

b) o valor aduaneiro dos jogos de vídeo destinados ao uso em consoles e máquinas de jogos de vídeo da posição 95.04 do SH compreende o custo ou valor total da transação, incluídos o valor do **software** e do suporte físico. Portanto, não se aplica o disposto no art. 81 do Regulamento Aduaneiro para os referidos bens.

À consideração superior.

*Assinado digitalmente*

OLGA KOSTOUROS

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador de Tributos sobre a Produção e Comércio Exterior (Cotex).

*Assinado digitalmente*

FAUSTO VIEIRA COUTINHO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Tributos sobre Comércio Exterior (Dicex)

De acordo. À consideração da Coordenadora-Geral Substituta de Tributação (Cosit).

*Assinado digitalmente*

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotex

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

*Assinado digitalmente*

**CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA**

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenadora-Geral Substituta da Cosit