



CONSULTA Nº 27/2016

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL – CAF.  
DIVISÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DPAF  
PROCESSO ESPECIAL DE CONSULTA Nº 027 /2016.**

**PROCESSO:** 022101.004723/16-40

**INTERESSADO:** DELL COMPUTADORES DO BRASIL

**CNPJ:** 72.381.189/0008-97

**CGF:** 24.029220-8

**ENDEREÇO:** Rua Paul Garfunkel, 1415, Setor “D”, Cidade Industrial – Curitiba/PR.

**EMENTA: ICMS – PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – CONVÊNIO ICMS 52/91 - EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015 – CONVÊNIO ICMS 93/2015 – DECRETO 20325-E/2015 - TRATAMENTO DOS BENÉFICIOS FISCAIS DE REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO.**

**DA CONSULTA**

A Consulente acima qualificada dirige consulta protocolada sob o número 2977 de 27 de abril de 2016 (fls. 04 a 12) a esta Administração Tributária, nos moldes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 856-E/94.

Preliminarmente, é importante registrar que, a consulente não se encontra sob ação fiscal na data da protocolização e não existe débitos pendentes de julgamento relacionados à matéria sob consulta (fl. 37).

A Consulente é sociedade empresarial, estabelecida no Estado do Paraná, tendo como atividade principal o Comércio Atacadista de Equipamentos de Informática sob a CNAE Fiscal 46.51-6/01.

Na execução de suas atividades, a Consulente efetua operações interestaduais com produtos destinados às **peças físicas e jurídicas não contribuintes do ICMS localizadas no Estado de Roraima**. A Emenda Constitucional 87/2015 promoveu significativa alteração na sistemática de repartição do ICMS devido nas operações interestaduais, e com a preocupação em preparar adequadamente seus sistemas, quantificar e recolher corretamente o ICMS devido, a consulente empreendeu estudos na legislação interna desta Unidade da Federação e deparou com dúvidas pontuais ligadas a critérios que deverá adotar para cálculo do diferencial de alíquota.



## CONSULTA Nº 27/2016

Os questionamentos pontuais visam esclarecimento sobre obrigações principais e acessórias aplicadas nas operações destinadas ao Estado de Roraima com produtos submetidos ao Convênio ICMS nº 52/1991. Segue reprodução dos questionamentos encaminhados pela consulente.

Para fins de cálculo do diferencial de alíquotas exigível pelo Estado de Roraima, nos moldes da Emenda Constitucional 87/2015, está correto o entendimento da consulente de que:

- a) De acordo com o que determina o Convênio ICMS 52/1991, nas operações como **carregadores de acumuladores – NCM 8504.40.10**, a consulente deverá considerar a alíquota interna efetiva de 8,80%, o que implicará em:

I – O Convênio ICMS 52/1991, cláusula quinta, determina expressamente que “para efeito de exigência do ICMS devido em razão do diferencial de alíquota, o Estado onde se localiza o destinatário dos produtos de que trata este Convênio reduzirá a base de cálculo do imposto de tal forma que a carga tributária total corresponda aos percentuais estabelecidos nas Cláusulas primeira e segunda para as respectivas operações internas”, e, ainda, que.

II – A cláusula primeira, caput, do Convênio ICMS 153/2015, determina a aplicação da base reduzida interna prevista em acordo interestadual, concedido de acordo com a Lei Complementar 24/1975, ao cálculo do diferencial de alíquota:

1 – Diferencial equivalente a 3,66% quando aplicável à carga interestadual de 5,14% prevista no Convênio 52/1991, cláusula primeira, I, “a”?

2 – Diferencial equivalente a 4,80% nos casos em que a alíquota interestadual seja de 4%?

- b) Em relação aos softwares comercializados sem o respectivo suporte informático, por meio de transferência eletrônica (download), levando em conta que não haverá tributação na origem (Isenção conforme RICMS/PR, Anexo I, item 167):

Está correto o entendimento de que nada será devido a título de diferencial, em face:



## CONSULTA Nº 27/2016

1 – De tais softwares não caracterizarem mercadorias, por lhes faltar o corpo (meio físico) indispensável à qualificação como bens móveis, a exemplo da posição firmada e exteriorizada pelo Fisco Goiano (Pareceres 904/2013 e 985/2010)? e/ou

2 – Da mutilação da regra-matriz de incidência do diferencial (ausência de alíquota interestadual a ser cotejada com a interna para cálculo da eventual diferença a recolher)?

- c) Em discordando este nobre órgão consultivo do entendimento acima proposto pela consulente, como deverá ser calculado o diferencial de alíquota? A Consulente deverá considerar alíquota interna 17% e como alíquota interestadual 7%, que seriam devidos caso a operação fosse tributada na origem, o que resultará em um diferencial; a recolher de 10%?

### FUNDAMENTAÇÃO

Preliminarmente, importa observar que o instituto da consulta guarda obediência às disposições previstas na Lei Complementar 72/94, bem como, às normas contidas no Regulamento do Contencioso Administrativo Tributário, aprovado pelo Decreto nº 856/94.

Analisei as condições de admissibilidade do pedido e entendo estar suficientemente instruído e sintetizando a questão de mérito proposta, que trata de esclarecer dúvida sobre obrigação acessória.

A consulente, estabelecida em Curitiba/PR, formula consulta sobre o diferencial de alíquota nas operações destinadas a não contribuintes de Roraima e seus critérios de cálculos e sustenta que comercializa produtos de informática tendo por destinatárias pessoas físicas e jurídicas não contribuintes do ICMS localizadas neste Estado, e trás as seguintes considerações:

A Emenda Constitucional (EC) 87/2015, publicada no DOU de 17/04/2015, apresentou uma significativa alteração no conceito e no cálculo do ICMS nas operações interestaduais realizadas com consumidor final não contribuinte do imposto. Por se tratar de uma alteração na Constituição Federal, as novas regras passaram a valer apenas no ano seguinte, ou seja, a partir de 01/01/2016.

Os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra



## CONSULTA Nº 27/2016

unidade federada, foram normatizados com a edição do CONVÊNIO ICMS 93 de 17/09/2015, publicado no DOU de 21.09.2015 e republicado em 11.03.2016 e 27.04.2016, entrando em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

O referido Convênio foi incorporado à Legislação do Estado de Roraima através do Decreto 20.230-E, de 18 de dezembro de 2015, publicado no DOE nº 2665, de 18.12.2015, entrando em vigor na data de sua publicação.

Com as novas regras, as vendas interestaduais para consumidor final contribuinte ou não do imposto passaram a ter as mesmas alíquotas de ICMS aplicáveis, ou seja, não serão mais utilizadas as alíquotas internas da UF de origem nas operações com consumidor final não contribuinte, e sim as alíquotas interestaduais como em qualquer outra operação.

No Estado onde o consumidor final não contribuinte estiver localizado, haverá o recolhimento do diferencial de alíquota (DIFAL) nestas operações. Entende-se como diferencial de alíquota a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna na UF de destino e conforme determinado pela EC 87/2015 o recolhimento deste valor será obrigação do estabelecimento remetente quando o destinatário não for contribuinte do ICMS.

Também foi definida uma regra transitória para adequação dos caixas dos Estados, sendo então o diferencial de alíquota partilhado entre os Estados de origem e destino durante alguns anos, conforme disposto no § 20 do Art. 2º do RICMS RR, veja a tabela abaixo:

Ano	UF Origem	UF Destino
2016	60%	40%
2017	40%	60%
2018	20%	80%
A partir de 2019		100%



## CONSULTA Nº 27/2016

Inicialmente a maior parte será recolhida para a UF de Origem, sendo gradativamente recolhida em maior parte para a UF de Destino, até que em 2019 será completamente recolhida para a UF de Destino.

A base de cálculo do imposto está definida no § 8º do Art. 2º do RICMS RR, in verbis:

*§ 8º Para fins do disposto nos incisos XIX e XX, a base de cálculo do imposto, de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no art. 12 da Lei nº 59, de 28 de dezembro de 1993;*

A alíquota interna aplicável à operação ou prestação não é a genérica de 17% e sim aquela descrita na Seção II do Capítulo V do Título Primeiro do Livro Primeiro do RICMS RR.

A Consulente informa ainda que realiza operações com “carregadores de acumuladores” classificados no código NCM 8504.40.10, os quais se encontram taxativamente arrolados no Anexo I do Convênio ICMS 52/1991 e gozam de redução da base de cálculo nas operações internas e interestaduais.

Cabe ressaltar que as reduções de base de cálculo da Subseção I, Seção II, do Anexo I do RICMS RR, continuam em pleno vigor, devendo suas disposições ser adotadas para o ajuste da base de cálculo do Diferencial de Alíquota ora implantado.

Para apuração do imposto devido ao Estado de Roraima, no caso, deverá usar a metodologia descrita no § 9º do Art. 2º do RICMS RR, in verbis:

*§ 9º Para fins do disposto nos incisos XIX e XX e § 7º e 8º, o ICMS devido ao Estado de Roraima e à unidade da Federação de destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas:*

*ICMS origem = BC x ALQ inter*

*ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem*

*Onde: BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 8º;*

*ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;*

*ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.*

A Base de cálculo Máquinas, Aparelhos Industriais, é tratada no Inciso XII, na Subseção II – Da Redução da Base de Cálculo com Prazo Determinado, Seção II – Da Redução de Base de Cálculo, Anexo I – dos Benefícios Fiscais, do Artigo 5º do RICMS/RR, Decreto 4.335/2001 de 03 de agosto de 2001, como segue.



## CONSULTA Nº 27/2016

(...)

**XII - MÁQUINAS, APARELHOS EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS**, relacionados no Apêndice VII deste Anexo - até 31 de dezembro de 2015 - de tal forma que resulte na aplicação dos seguintes percentuais ([ver Convênio ICMS 52/91](#)): (*Prorrogação dada pelo Decreto nº 19.035/15*)

(...)

**b) 48,24% (quarenta e oito inteiros e vinte e quatro centésimos por cento) nas saídas internas e interestaduais quando destinada a consumidor final;**  
§ 1º. Fica dispensado o estorno do crédito do imposto relativo à entrada de mercadoria cuja saída subsequente seja beneficiada pela redução da base de cálculo prevista neste inciso.

§ 2º. Para efeito de exigência do ICMS devido em razão do diferencial de alíquota, o Estado onde se localiza o destinatário reduzirá a base de cálculo do imposto de tal forma que a carga tributária total corresponda ao percentual estabelecido neste inciso, para as respectivas operações internas.

O Convênio ICMS 52/1991, concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais, in verbis:

### **Convênio ICMS 52/1991**

**Cláusula primeira** Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:

(...)

**II - nas operações interestaduais com consumidor ou usuário final, não contribuintes do ICMS, e nas operações internas, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).**

Quanto à segunda matéria questionada pela Consulente, sobre tributação relacionada aos softwares comercializados sem o respectivo suporte informático, antes de responder objetivamente o questionamento formulado, é necessário buscarmos a definição legal do termo “software”. A Lei federal nº 9.609, de 09 de fevereiro de 1998 em seu Artigo 1º, traz a definição de programa para computador, como segue:

*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.*

Lei nº 9.610, de 19/02/1998, art. 7º, XII, que regula os direitos autorais define os programas de computador como uma obra intelectual, como segue:



## CONSULTA Nº 27/2016

*Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou 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.*

Na Lei Complementar Federal nº 116 de 2003, traz o fato gerador do Imposto Sobre Serviços de qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e a lista de serviços, como segue:

*Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*

*(...)*

*1 – Serviços de informática e congêneres.*

*1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.*

*1.02 – Programação.*

*1.03 – Processamento de dados e congêneres.*

*1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.*

*1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.*

*1.06 – Assessoria e consultoria em informática.*

*(...)*

*1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.*

*1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.*

*(...)*

A hipótese de incidência do ICMS está definida no Artigo 1º, Seção 1, Capítulo I, Título I do RICMS/RR – Decreto 4.335-E/2001, in verbis:

*Art. 1º. O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre as Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, incide sobre:*

*I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;*



## CONSULTA Nº 27/2016

Assim, a tipificação tributária está condicionada ao negócio jurídico realizado, ou seja, no software “standard” (produto acabado) ocorre incidência de ICMS, no software por encomenda ocorre incidência de ISS.

### RESPOSTA

Ante o exposto, responde-se à consulente:

- Quanto ao questionamento “a)”, questões “1)” e “2)”, **está correto o entendimento da Consulente**, salientando que deverá ser adotada para o ajuste da base de cálculo do Diferencial de Alíquota a metodologia descrita no § 20 do Art. 2º do RICMS RR, transcrita anteriormente.
- Quanto ao questionamento “b)”, questões “i.” e “ii.”, **não está correto o entendimento da Consulente**. Considerando que software sem suporte informático é um produto acabado e por tratar-se de circulação de mercadoria, caracterizando assim a hipótese de incidência do ICMS,.
- Quanto ao questionamento “c)”, em relação aos softwares comercializados sem o respectivo suporte informático deverá ser considerada a alíquota interna de 17% e alíquota interestadual de 7%, o que resultará na diferença de 10%, observando o disposto no § 9º do Art. 2º do RICMS RR. Salientamos que após a apuração do diferencial de alíquota, adotar a metodologia de partilha descrita no § 20 do Art. 2º do RICMS RR, transcrita anteriormente.

Esta consulta perderá automaticamente a sua eficácia normativa em caso de mudança de entendimento por parte da Administração Tributária, ou seja, na edição de norma posterior dispendo de forma contrária.

Com essas considerações dou por respondida a consulta.

### DESPACHO

Dê-se ciência ao interessado, entregando uma via desta, com contra recibo.



**CONSULTA Nº 27/2016**

Forneça-se cópia ao Presidente do Contencioso Administrativo Fiscal.

Encaminhe-se à Diretoria do Departamento da Receita para conhecimento e demais providências necessárias.

Após, os autos da presente consulta deverão ser arquivados na repartição de origem, nos termos do artigo 80 e 81 da Lei 72 de 30 de junho de 1994.

Boa Vista – RR, 18 de novembro de 2016.

**Geize de Lima Diógenes**  
Chefe da Divisão de Procedimentos Administrativos Fiscais.

