



Serviço Público Estadual  
Processo E-04 /005/ 879 //2017  
Data: 13/06/2017 Fls \_\_\_\_  
Rúbrica \_\_\_\_\_

**Governo do Estado do Rio de Janeiro  
Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento  
Superintendência de Tributação  
Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias**

**ASSUNTO: : SOFTWARE DE PRATELEIRA, DOWNLOAD, FEEF**

**CONSULTA Nº 011 /2018**

**I – RELATÓRIO**

A consulente, com sede no município do Rio de Janeiro, vem solicitar esclarecimentos desta Superintendência acerca da tributação, em operações internas, interestaduais e com o exterior, via *download*, de programa de computador por ela desenvolvido.

O processo encontra-se instruído com cópias reprográficas que comprovam a habilitação do signatário da inicial para peticionar em nome da empresa (fls. 10/15, 28 e 30). Entretanto, não constam cópias dos documentos referentes à entrada em receita da TSE – Taxa de Serviços Estaduais, tendo sido anexada, às fls. 05, uma cópia do comprovante de pagamento eletrônico do Banco Bradesco em favor da SEFAZ/RJ, e às fls. 06 e 07, cópia do DARJ e do DIP. Anexamos, às fls. 35, *print* do resultado da pesquisa no sistema de arrecadação, efetuada nesta data, comprovando à entrada em receita da TSE.

A empresa inicia afirmando que pretende desenvolver e comercializar, para dentro do estado, fora e exterior, programas de computador, via *download*, em larga escala, e questiona sobre a aplicabilidade do disposto no artigo 3º e seu item I, do Decreto n.º 27.307/2000. Em seguida, apenas afirma que a Lei n.º 7.428/2016 criou o FEEF, regulamentado pelo Decreto n.º 45.810/2016, com uma cobrança de 10% em cima dos beneficiários (*sic*).

Isto posto, consulta às fls. 06 (*SIC*):

“1 – Teremos que emitir Nota Fiscal de serviços ou de mercadoria?



Serviço Público Estadual  
Processo E-04 /005/ 879 //2017  
Data: 13/06/2017 Fls \_\_\_\_  
Rúbrica \_\_\_\_\_

**Governo do Estado do Rio de Janeiro  
Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento  
Superintendência de Tributação  
Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias**

2 – Sendo nota fiscal de mercadoria, estaríamos obrigados ao recolhimento do FEEF, inclusive para vendas fora do estado do RJ?

3 – Teremos que fazer recolhimento de ICMS e/ou FEEF sobre exportação?”

## **II – ANÁLISE e FUNDAMENTAÇÃO**

Preliminarmente, o termo “**software de prateleira**” é utilizado para os programas e aplicativos de computador, produzidos em série e em larga escala, que, geralmente, possuem um nome comercial, cujo desenvolvimento se dá sem intervenção/participação do usuário consumidor/cliente. Seu contraponto é o **software desenvolvido por encomenda** de um usuário (cliente) específico, que, em geral, determina suas funções e acompanha todo o processo, personalizando o produto.

A tributação dos softwares já foi muito discutida, administrativa e judicialmente, tendo sido pacificada pelos tribunais brasileiros, do seguinte modo:

- o software de prateleira é considerado mercadoria e sua comercialização está sujeita ao ICMS.
- software desenvolvido por encomenda do cliente usuário é considerado prestação de serviços, sujeita ao ISSQN municipal.

Ultrapassada a questão da incidência, temos que o Rio de Janeiro publicou o Decreto n.º 27.307/2000, abaixo reproduzido (parcialmente), determinando, entre outros, que a base de cálculo, nas operações realizadas com programas de computador não personalizados corresponderá ao dobro do valor de mercado de seu suporte físico. No Inciso I do artigo 3º está consignado, claramente, que o imposto não incide sobre as transferências eletrônicas de *software* por *download*.



Serviço Público Estadual  
Processo E-04 /005/ 879 //2017  
Data: 13/06/2017 Fls \_\_\_\_  
Rúbrica \_\_\_\_

**Governo do Estado do Rio de Janeiro  
Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento  
Superintendência de Tributação  
Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias**

*Art. 1º - A base de cálculo do ICMS nas operações realizadas com programa de computador ("software") não personalizado corresponderá ao dobro do valor de mercado de seu suporte físico (CD, disquete ou similar).*

*Parágrafo único - Entende-se por programa de computador não personalizado aquele destinado à comercialização ou industrialização.*

*Art. 2º - Para efeitos do disposto no artigo anterior, o contribuinte que realizar operação com software não personalizado poderá se debitar do ICMS pela aplicação direta da alíquota pertinente sobre o valor da operação.*

*Art. 3º - O ICMS não incide na operação realizada com programa de computador personalizado elaborado por encomenda do usuário, assim como sobre contratos de licença ou de cessão de direitos relativos a programa de computador personalizado ou não, nas forras de:*

*I - Transferência Eletrônica: download - transferência de programas do computador licenciante, diretamente para o computador do usuário, via Internet, intranet e processos similares;*

*II - Licenças múltiplas: contratos de licenciamento autorizando o usuário final a interligar uma determinada quantidade de microcomputadores ou terminais a um servidor central onde uma cópia do software que se pretende usar já se encontra instalada;*

*III - Duplicação pré-ajustada: contratos de licenças múltiplas em que o usuário, a partir de uma cópia do programa de computador é autorizado a reproduzi-lo em um número pré-determinado de computadores;*

*IV - Duplicação pré-autorizada: contratos de licenças múltiplas em que o usuário, a partir de uma cópia do programa de computador, é autorizado a duplicá-lo na medida de suas necessidades e nos quais, mediante um relatório periódico, são cobradas as licenças adicionais do usuário;*

*V - Ampliação da rede: ampliação do número de usuários de uma licença de rede;*

*VI - Programa de computadores modulares: contratos de licenças, de uso de programas de computadores em que os programas são instalados de forma modular, não sendo obrigatoriamente adquiridos ou cobrados de imediato.*

*Art. 4º - Fica dispensado o pagamento do Imposto de Circulação de Mercadorias - ICM e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às*



Serviço Público Estadual  
Processo E-04 /005/ 879 //2017  
Data: 13/06/2017 Fls \_\_\_\_  
Rúbrica \_\_\_\_\_

**Governo do Estado do Rio de Janeiro  
Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento  
Superintendência de Tributação  
Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias**

*operações realizadas com programa de computador, personalizado ou não, incluindo-se aquelas em que se efetue o licenciamento ou cessão de direito de uso, até à data da entrada em vigor deste Decreto.*

*§ 1º - Aplica-se aos créditos exigidos em decorrência do descumprimento de obrigações acessórias, relacionadas com as operações, a dispensa a que se refere o caput.*

*§ 2º - O disposto neste artigo não autoriza a restituição ou compensação das importâncias já pagas.*

*Art. 5º - O disposto neste Decreto não se aplica:*

*I - ao programa de computador (software), não personalizado, em meio magnético ou não, instalado sem a devida comprovação de licenciamento ou de cessão de uso;*

*II - ao firmware - programa de computador pré-gravado em processadores, eproms, placas, circuitos magnéticos ou similares;*

*III - ao programa de computador (software) alienado em conjunto com equipamentos, máquinas ou bens duráveis de consumo.*

*Art. 6º - A Secretaria de Estado de Fazenda e Controle Geral expedirá os atos que se façam necessários ao cumprimento deste Decreto.*

Temos ainda, também relacionado ao assunto, o fato de que o Estado do Rio de Janeiro é signatário dos Convênios ICMS n.º 181/2015 e 106/2017.

O Convênio ICMS n.º 181/2015, abaixo reproduzido parcialmente, autoriza os signatários a conceder redução de base de cálculo nas operações com softwares, programas, jogos, aplicativos, inclusive os comercializados via transferência eletrônica (*download*), de modo que a carga tributária seja de no mínimo 5% do valor da operação.

*Cláusula primeira - Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo, Tocantins autorizados a conceder redução na base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação, relativo às operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e*



Serviço Público Estadual  
Processo E-04 /005/ 879 //2017  
Data: 13/06/2017 Fls \_\_\_\_\_  
Rúbrica \_\_\_\_\_

**Governo do Estado do Rio de Janeiro  
Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento  
Superintendência de Tributação  
Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias**

*congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados.*

*Cláusula segunda - O benefício previsto neste convênio será utilizado opcionalmente pelo contribuinte em substituição à sistemática normal de tributação, sendo vedada à apropriação de quaisquer outros créditos ou benefícios fiscais.*

Já o Convênio ICMS n.º 106/2017, abaixo reproduzido, disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final.

*Cláusula primeira - As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.*

*Cláusula segunda - As operações com os bens e mercadorias digitais de que trata este convênio, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados anteriores à saída destinada ao consumidor final ficam isentas do ICMS.*

*Cláusula terceira - O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.*

*Cláusula quarta - A pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, é o contribuinte da operação e deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final, sendo facultada, a critério de cada unidade federada:*

*I - a indicação do endereço e CNPJ de sua sede, para fins de inscrição;*



**Governo do Estado do Rio de Janeiro  
Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento  
Superintendência de Tributação  
Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias**

*II - a escrituração fiscal e a manutenção de livros e documentos no estabelecimento referido no inciso I;*

*III - a exigência de indicação de representante legal domiciliado em seu território.*

*§ 1º - A inscrição de que trata o caput será realizada, preferencialmente, por meio da internet, mediante procedimento simplificado estabelecido por cada unidade federada.*

*§ 2º - A critério da unidade federada, poderá ser dispensada a inscrição de que trata esta cláusula, devendo o imposto, neste caso, ser recolhido por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, ou documento de arrecadação estadual previsto na legislação da respectiva unidade.*

*Cláusula quinta - Nas operações de que trata este convênio, as unidades federadas poderão atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto:*

*I - àquele que realizar a oferta, venda ou entrega do bem ou mercadoria digital ao consumidor, por meio de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador;*

*II - ao intermediador financeiro, inclusive a administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento;*

*III - ao adquirente do bem ou mercadoria digital, na hipótese de o contribuinte ou os responsáveis descritos nos incisos anteriores não serem inscritos na unidade federada de que trata a cláusula quarta;*

*IV - à administradora de cartão de crédito ou débito ou à intermediadora financeira responsável pelo câmbio, nas operações de importação.*

*Cláusula sexta - A pessoa jurídica que der saída do bem ou mercadoria digital na forma de que trata este convênio deverá emitir Nota Fiscal Eletrônica - NFe, modelo 55.*

*Cláusula sétima - Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do sexto mês subsequente ao da sua publicação.*

Em suma, atualmente, no Rio de Janeiro, em face do Decreto n.º 27.307/2000, não se cobra ICMS nas operações de comercialização de softwares via download, apesar da previsão legal de incidência e cobrança, consignada nos Convênios ICMS acima mencionados. Ou seja, a não incidência do Decreto n.º 27.307/2000 é na realidade uma isenção disfarçada. As isenções são consideradas benefícios fiscais, inclusive e principalmente, as concedidas mediante



Serviço Público Estadual  
Processo E-04 /005/ 879 //2017  
Data: 13/06/2017 Fls \_\_\_\_  
Rúbrica \_\_\_\_\_

**Governo do Estado do Rio de Janeiro  
Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento  
Superintendência de Tributação  
Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias**

Decretos, a revelia do CONFAZ.

O Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF foi regulado pelo Decreto n.º 45.810/2016. No seu Inciso I do parágrafo 1º do artigo 2º, estão relacionados os benefícios constantes do Manual de Diferimento, Ampliação de Prazo de Recolhimento, Suspensão e de Incentivos e Benefícios de Natureza Tributária excetuados da obrigação de sua apuração e recolhimento. O Decreto n.º 20.307/2000 não se encontra nas exceções, e, portanto, seus benefícios, de redução de base de cálculo do artigo 1º e da isenção disfarçada (a não incidência) do artigo 3º estão sujeitos ao pagamento do FEEF.

Por fim, temos que na transferência eletrônica de *softwares* não existe o suporte físico, e, portanto, tributação da mercadoria, nas operações internas, é a padrão de 20%, já incluído o percentual de 2% do Fundo Estadual de Combate à Pobreza e Desigualdades Sociais – FECP. Este percentual deve ser utilizado para fins de cálculo do FEEF.

**III – RESPOSTA**

Quanto ao questionamento 1, respondemos que deve ser emitido NF-e, modelo 55, relativo à venda de *software* de prateleira, sujeito ao ICMS.

Quanto ao questionamento 2, respondemos que sim. As operações internas ou interestaduais com *softwares* de prateleira, por transferência eletrônica, com o benefício da “não incidência” dada pelo artigo 3º do Decreto n.º 20.307/2000, estão sujeitas à apuração e ao recolhimento do FEEF.

Quanto ao questionamento 3, respondemos que as exportações de mercadorias, de acordo com alínea “a” do Inciso X, do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal, abaixo reproduzida, são imunes, e portanto, não há incidência de ICMS nem de FEEF.

*X - não incidirá:*



Serviço Público Estadual  
Processo E-04 /005/ 879 //2017  
Data: 13/06/2017 Fls \_\_\_\_\_  
Rúbrica \_\_\_\_\_

**Governo do Estado do Rio de Janeiro  
Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento  
Superintendência de Tributação  
Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias**

*a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;*

Fique a consulente ciente de que esta consulta perderá automaticamente a sua eficácia normativa em caso de mudança de entendimento por parte da Administração Tributária, ou, seja editada norma superveniente dispondo de forma contrária.

CCJT, em de janeiro de 2018.