



Solução de Consulta nº 11 - Cosit

Data 29 de agosto de 2013

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Contribuição Previdenciária incidente sobre a receita bruta. Lei nº 12.546, de 2011. Empresas prestadoras de serviços de Tecnologia da Informação (TI) e Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC). Não incidência da contribuição substitutiva sobre as receitas decorrentes das atividades de representação, distribuição ou revenda de programas de computador.

Dispositivos Legais: Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, art. 14, §§ 4º e 5º; Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, art. 7º, I e § 2º e art. 9º, §§ 1º, 5º e 6º; Decreto nº 7.828, de 16 de outubro de 2012, art. 2º, §3º, II.

Relatório

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

2 A consulente argumenta que, com a edição da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, art. 7º, estão sujeitas à incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta as empresas que prestam os serviços de Tecnologia da Informação (TI) e Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), dentre os quais se inclui o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

2.1 Já o Decreto nº 7.828, de 16 de outubro de 2012, ao regulamentar os arts. 7º a 9º da mencionada lei, buscando delimitar no tempo as diversas alterações havidas, dispõe em seu art. 2º, caput, que aplica-se essa novel contribuição aos serviços de TI e TIC assim considerados, dentre outros o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”(inciso V). Entretanto salienta que o §1º do mesmo artigo exclui da observância dessa nova regra tributária as empresas que exerçam exclusivamente as atividades de representante, distribuidor ou revendedor de programas de computador. E ainda que o inciso II do §3º estabelece a não-sujeição a esta contribuição, no período de 1º de agosto de 2012 a 31 de dezembro de 2014, para as “empresas que exerçam as atividades de representação, distribuição ou revenda de programas de computador e cuja receita bruta que decorra dessas atividades seja igual ou superior a noventa e cinco por cento da receita bruta total”.

3. Frisa a consulente que o cerne da questão é distinguir claramente as atividades de licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador (prestação de serviços) das atividades relativas à representação, distribuição ou revenda de programas de computador (atividades comerciais), especial e especificamente quanto aos denominados “*softwares de prateleira*”, ou seja, aqueles produzidos em larga escala, sob a modalidade de cópias múltiplas e de conteúdo idêntico, de livre comercialização, colocados no mercado como mercadorias.

3.1 Nesse sentido, traz os seguintes questionamentos:

- (i) As negociações de programas de computador produzidos em larga escala, sob a modalidade de cópias múltiplas, usualmente denominados “softwares de prateleira”, **ainda que realizadas mediante contrato de licença, por força do art. 9º da Lei nº 9.609, de 1998,** são consideradas comercialização e não prestação de serviços e, assim, são enquadradas como atividades de representação, distribuição e revenda, não sujeitas, dessa forma, à incidência estabelecida no caput do art. 2º do Decreto nº 7.828, de 2012?
- (ii) Por consequência, é correto afirmar que a receita bruta decorrente das atividades descritas em (i) não se enquadram no disposto no art. 2º do Decreto nº 7.828, de 2012, em especial em seu inciso V que trata do licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação?
- (iii) Assim, quando não excluídas do regime de tributação estabelecido no caput do art. 2º do Decreto nº 7.828, de 2012, por força do disposto em seu §1º ou §3º, II, a empresa que exerça as atividades de representação, distribuição ou revenda de programas de computador deverá considerar as receitas decorrentes das operações descritas em (i) – venda de “software de prateleira” – como “outras atividades”, para os fins do art. 6º do Decreto nº 7.828, de 2012, submetendo-as, nos termos de seu inciso II, ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, observada a regra proporcional estabelecida no mencionado art. 6º?

Fundamentos

4. A Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, alterou a forma de incidência das contribuições previdenciárias devida pelas empresas ali mencionadas, e dentre elas estão as empresas que prestam os serviços de Tecnologia da Informação (TI) e de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) referidos nos parágrafos 4º e 5º do artigo 14 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008:

Lei nº 12.546, de 2011:

Redação original:

Art. 7º Até 31 de dezembro de 2014, a contribuição devida pelas empresas que prestam exclusivamente os serviços de Tecnologia da Informação (TI) e de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), referidos no § 4º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, incidirá sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições

previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento).

Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012:

Art. 7º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento):

I - as empresas que prestam os serviços referidos nos §§ 4º e 5º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008;

...

Lei nº 11.774, de 2008:

Art. 14. As alíquotas de que tratam os incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em relação às empresas que prestam serviços de tecnologia da informação - TI e de tecnologia da informação e comunicação - TIC, ficam reduzidas pela subtração de 1/10 (um décimo) do percentual correspondente à razão entre a receita bruta de venda de serviços para o mercado externo e a receita bruta total de vendas de bens e serviços, após a exclusão dos impostos e contribuições incidentes sobre a venda, observado o disposto neste artigo.

...

§ 4º Para efeito do caput deste artigo, consideram-se serviços de TI e TIC:

I - análise e desenvolvimento de sistemas;

II - programação;

III - processamento de dados e congêneres;

IV - elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos;

V - licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;

VI - assessoria e consultoria em informática;

VII - suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados; e

VIII - planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

§ 5º O disposto neste artigo aplica-se também a empresas que prestam serviços de call center e àquelas que exercem atividades de concepção, desenvolvimento ou projeto de circuitos integrados. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

5. Portanto, a partir de 1º de dezembro de 2011, as empresas prestadoras de serviços de TI e TIC estão enquadradas na forma de recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta em substituição à contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

6 Cumpre analisar se as empresas que exercem as atividades de representação, distribuição ou revenda de programas de computador estão enquadradas no rol previsto nos §§ 4º e 5º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 2008.

6.1 A própria Lei nº 12.546, de 2011, já excluiu expressamente da incidência da contribuição previdenciária sobre a receita as empresas que exerçam as atividades acima descritas, desde que a receita bruta decorrente dessas atividades seja igual ou superior a 95% da sua receita bruta total, consoante o disposto no §2º do art. 7º da retrocitada lei, *in verbis*:

Art.7º

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a empresas que exerçam as atividades de representante, distribuidor ou revendedor de programas de computador, cuja receita bruta decorrente dessas atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total. (Redação dada pela Lei nº 12.715)

6.2 Por seu turno, regulamentando os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011, o Decreto nº 7.828, de 16 de outubro de 2012, estabelece em seus arts. 2º e 6º as seguintes regras:

Art. 2º Entre 1º de dezembro de 2011 e 31 de dezembro de 2014, incidirão sobre o valor da receita bruta, em substituição às contribuições previstas nos [incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#), as contribuições das empresas que prestam exclusivamente os serviços de Tecnologia da Informação - TI e de Tecnologia da Informação e Comunicação - TIC, assim considerados:

I - análise e desenvolvimento de sistemas;

II - programação;

III - processamento de dados e congêneres;

IV - elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos;

V - licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;

VI - assessoria e consultoria em informática;

VII - suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados; e

VIII - planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica às empresas que exerçam exclusivamente as atividades de representante, distribuidor ou revendedor de programas de computador.

*§ 2º Entre 1º de abril de 2012 e 31 de dezembro de 2014, será aplicado o disposto no **caput** às empresas de **call center** e de TI e TIC, ainda que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos incisos I a VIII do **caput**, observado o disposto no art. 6º.*

§ 3º Entre 1º de agosto de 2012 e 31 de dezembro de 2014:

...

*II - não se aplica o disposto no **caput** às empresas que exerçam as atividades de representação, distribuição ou revenda de programas de computador e cuja receita*

bruta que decorra dessas atividades seja igual ou superior a noventa e cinco por cento da receita bruta total; e

...

Art. 6º No caso de empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 2º e 3º, até 31 de dezembro de 2014, o cálculo da contribuição obedecerá:

I - ao disposto nos arts. 2º e 3º, em relação às receitas referidas nesses artigos; e

II - quanto à parcela da receita bruta relativa a atividades cuja contribuição não se sujeita às substituições previstas nos [arts. 2º e 3º, ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991](#), reduzindo-se o valor das contribuições referidas nos [incisos I e III do caput do mencionado art. 22](#) ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que trata o **caput** do art. 2º ou à fabricação dos produtos de que trata o **caput** do art. 3º e a receita bruta total.

7. Corroborando esse entendimento de que a atividade de representação, distribuição e revenda de programas de computador (“softwares de prateleira”) não se confunde com a prestação de serviços de licenciamento e cessão do direito de uso de programas de computador (serviço prestado de forma personalizada), tem-se as seguintes decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgados abaixo:

*EMENTA: TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR(SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado "de prateleira", e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software. **A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido. (RE 199464/SP – São Paulo – Relator Min. Ilmar Galvão. Julgamento em 02/03/1999. Primeira Turma)** (grifo nosso)*

*EMENTA: I. Recurso extraordinário : prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). 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. (RE 176626/SP – São Paulo – Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em 10/11/1998. Primeira Turma) (grifo nosso)

8. Assim, as empresas que comercializam os chamados “softwares de prateleira”, na condição de representante, distribuidor ou revendedor desses programas de computação, e desde que a receita bruta decorrente dessas atividades represente, no mínimo, 95% da sua receita bruta total não estão sujeitas à contribuição previdenciária prevista no art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, devendo continuar a efetuarem o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

8.1 Caso a empresa possua atividade mista deverá verificar se as demais atividades estão sujeitas à contribuição previdenciária sobre a receita bruta prevista na Lei nº 12.546, de 2011. Neste caso, o cálculo da contribuição previdenciária deverá obedecer ao disposto no §1º do art. 9º da mesma Lei, ou seja, sobre as receitas decorrentes de atividades com incidência de contribuição previdenciária, previstas nos art. 7º e 8º da referida lei – conforme determina o inciso I do §1º do art. 9º –, e com a aplicação do redutor sobre o valor da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento, – conforme determina o inciso II do §1º do art. 9º – considerando a receita decorrente da representação, distribuição ou revenda de programas de computador no cômputo das receitas decorrentes das “outras atividades”.

Lei nº 12.546, de 2011:

Art. 9º

§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º, até 31 de dezembro de 2014, o cálculo da contribuição obedecerá: (Incluído pela Lei nº 12.715)

I - ao disposto no caput desses artigos quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas; e (Incluído pela Lei nº 12.715)

II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do caput do referido artigo ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que tratam o caput do art. 7º e o § 3º do art. 8º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 8º e a receita bruta total. (Redação dada pela Lei nº 12.794, de 2013)

.....

§ 5º O disposto no § 1º aplica-se às empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 7º e 8º, somente se a receita bruta decorrente de outras atividades for superior a 5% (cinco por cento) da receita bruta total. (Incluído pela Lei nº 12.715)

§ 6º Não ultrapassado o limite previsto no § 5º, a contribuição a que se refere o caput dos arts. 7º e 8º será calculada sobre a receita bruta total auferida no mês. (Incluído pela Lei nº 12.715)

9. Feitas as considerações acima, passa-se às respostas aos questionamentos apresentados pela consulente:

- (i) As negociações de programas de computador produzidos em larga escala, sob a modalidade de cópias múltiplas, usualmente denominados “softwares de prateleira”, **ainda que realizadas mediante contrato de licença, por força do art. 9º da Lei nº**

9.609, de 1998, são consideradas comercialização e não prestação de serviços e, assim, são enquadradas como atividades de representação, distribuição e revenda, não sujeitas, dessa forma, à incidência estabelecida no caput do art. 2º do Decreto nº 7.828, de 2012?

Resposta: Sim. Para fins de incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, a receita decorrente da comercialização de programas de computador em larga escala é considerada como receita de atividades de representação, distribuição e revenda de programas de computador.

(ii) Por consequência, é correto afirmar que a receita bruta decorrente das atividades descritas em (i) não se enquadram no disposto no art. 2º do Decreto nº 7.828, de 2012, em especial em seu inciso V que trata do licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação?

Resposta: Sim. A receita decorrente das atividades de representação, distribuição e revenda de programas de computador não se enquadra no disposto no inciso V do art. 2º do Decreto nº 7.828, de 2012.

(iii) Assim, quando não excluídas do regime de tributação estabelecido no caput do art. 2º do Decreto nº 7.828, de 2012, por força do disposto em seu §1º ou §3º, II, a empresa que exerça as atividades de representação, distribuição ou revenda de programas de computador deverá considerar as receitas decorrentes das operações descritas em (i) – venda de “software de prateleira” – como “outras atividades”, para os fins do art. 6º do Decreto nº 7.828, de 2012, submetendo-as, nos termos de seu inciso II, ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, observada a regra proporcional estabelecida no mencionado art. 6º?

Resposta: Sim. Neste caso, o cálculo da contribuição previdenciária deve obedecer ao disposto no §1º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, ou seja, sobre as receitas decorrentes de atividades com incidência de contribuição previdenciária, previstas nos art. 7º e 8º da referida lei – conforme determina o inciso I do §1º do art. 9º –, e com a aplicação do redutor sobre o valor da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento, – conforme determina o inciso II do §1º do art. 9º – considerando a receita decorrente da representação, distribuição ou revenda de programas de computador no cômputo das receitas decorrentes das “outras atividades”.

Conclusão

10. Pelo exposto, conclui-se que a receita das atividades de representação, distribuição e revenda de programas de computador não está alcançada pela contribuição previdenciária substitutiva prevista no art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011. Caso a empresa possua atividade mista deverá verificar se as demais atividades estão sujeitas à contribuição previdenciária sobre a receita bruta prevista na Lei nº 12.546, de 2011. Neste caso, o cálculo da contribuição previdenciária deverá obedecer ao disposto no §1º do art. 9º da mesma Lei, ou seja, com incidência sobre as receitas decorrentes de atividades previstas nos art. 7º e 8º da referida lei – conforme determina o inciso I do §1º do art. 9º –, e com a aplicação do redutor

sobre o valor da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento, – conforme determina o inciso II do §1º do art. 9º –considerando a receita decorrente da representação, distribuição ou revenda de programas de computador no cômputo das receitas decorrentes das “outras atividades”.

11. Propõe-se o encaminhamento da presente Solução de Consulta à Disit da SRRF08, para ciência à interessada.

À consideração superior.

(Assinado Digitalmente)

ANDRÉA BROSE ADOLFO

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB)

De acordo. À consideração da Coordenadora da Copen.

(Assinado Digitalmente)

CARMEM DA SILVA ARAÚJO

Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Divisão de Contribuições Sociais Previdenciárias e de Terceiros (Ditri)

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação para aprovação.

(Assinado Digitalmente)

MIRZA MENDES REIS

Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e o encaminhamento proposto.

(Assinado Digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral de Tributação