Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 8ª RF

Solução de Consulta nº 173 - SRRF08/Disit

Data	22 de junho de 2012
Processo	*****
Interessado	*****
CNPJ/CPF	*****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

O procedimento de certificação digital efetuado por Autoridade Certificadora não se caracteriza como o desenvolvimento de *software*, estando, portanto, as receitas decorrentes desta atividade submetidas à regra geral da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, não se aplicando a elas a exceção constante do inciso XXV do art. 10, c/c inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XXV, c/c art. 15, V; Lei nº 9.609, de 1998, art. 1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

O procedimento de certificação digital efetuado por Autoridade Certificadora não se caracteriza como o desenvolvimento de *software*, estando, portanto, as receitas decorrentes desta atividade submetidas à regra geral da não cumulatividade da Cofins, não se aplicando a elas a exceção constante do inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XXV; Lei nº 9.609, de 1998, art. 1º.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A 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 nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Em 24/03/2010 a pessoa jurídica em epígrafe, por intermédio de seu procurador, devidamente qualificado, protocolou consulta acerca do correto regime de tributação de parte de suas receitas no tocante à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

2 A consulente informa que oferece aos seus clientes soluções em tecnologia de informática e, em consonância com o art. 2º de seu estatuto social, exerce, entre outras atividades, o *"desenvolvimento, a aplicação e a oferta de tecnologias de segurança nas transações comerciais e civis, por meios eletrônicos ou não"*.

3 Prossegue afirmando que *"dentre estas soluções, destaca-se a certificação digital, consistente em um sistema que permite, assinar digitalmente transações e contratos eletrônicos, conferindo segurança e validade jurídica aos negócios realizados via internet"*. Em seguida, lista os vários tipos de negócios e necessidades de seus clientes para os quais oferece as soluções de certificação digital, os quais *"são disponibilizados pela consulente através de 'softwares' específicos, em sua própria página eletrônica, através de 'download' a ser executado pelo adquirente do certificado. Tais 'softwares' são necessários para a operacionalização do certificado digital"*.

4 A consulente relata ainda o procedimento de funcionamento do certificado digital, expondo que *"após o 'download' dos 'softwares' de certificados digitais oferecidos pela Consulente, os mesmos podem ser gerados e armazenados em dispositivos portáteis protegidos por senha de acesso (cartão inteligente ou 'token'), cartões inteligentes e leitora com chip criptográfico com capacidade de geração e armazenamento de certificados digitais (a leitora é utilizada para projetar a 'interface' entre o cartão, inteligente e o computador), 'token' (dispositivo portátil, capaz de gerar e armazenar as chaves criptográficas e o certificado digital) ou em disco rígido do computador"*.

5 Alega o caráter de software do certificado digital, ressaltando que estes são produzidos e desenvolvidos integralmente no país, sendo de propriedade exclusiva da consulente, que os licencia para os seus clientes via *download*. Além disso, diz fornecer aos clientes *"todo o suporte relacionado às questões técnicas, a instalação, configuração, manutenção e atualização dos softwares disponibilizados em sua página eletrônica"*.

6 Após expor o caso concreto objeto de sua consulta, a consulente passa a abordar aspectos relativos aos regimes de incidência das contribuições, assinalando que as Leis n° 10.637, de 2002, e n° 10.833, de 2003, instituíram, respectivamente, os regimes não cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como regra geral.

7 Assevera, contudo, que *"tanto a Lei n° 10.637/02 quanto a Lei n° 10.833/03 preservaram para determinadas pessoas Jurídicas e receitas, o regime da cumulatividade previsto em legislação anterior, vale dizer, a Lei n° 9.718/98"*. Desta forma, a legislação citada estabelece um *critério subjetivo, que exclui, determinado contribuinte do regime não cumulativo em virtude de sua qualificação jurídica, culminando na exclusão, integral das receitas auferidas por este contribuinte do regime não cumulativo"*; e um *"critério objetivo, que exclui do regime não cumulativo, somente as receitas das operações descritas expressamente no texto legal, o que implica na incidência parcial da não cumulatividade em relação às receitas não previstas no texto normativo"*.

8 Aduz que *"pela qualificação da Consulente, esta não se encaixa em qualquer dos critérios subjetivos de exclusão do regime não cumulativo (...) do dispositivo legal em*

epígrafe"; entretanto, no que toca ao critério objetivo entende que a operação que descreve está enquadrada na previsão a que se refere o inciso XXV do art. 10 da Lei n° 10.833, de 2003, o qual, combinado com o inciso V do art. 15 da mesma Lei, submete ao regime cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins *"as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas"*.

9 Por todo exposto, *"a Consulente, com base no disposto na Lei n° 10.833/03, Art. 10, inciso XXV, parágrafo § 2º e Art. 15, inciso V, vem, respeitosamente, consultar V.Sa. quanto à possibilidade de calcular as receitas com a venda de certificados digitais, com base no critério objetivo, e assim, na sistemática cumulativa das Contribuições para o PIS e a COFINS, com a incidência das alíquotas de 0,65% e 3% respectivamente"*.

Fundamentos

10 A partir do advento da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a apuração, respectivamente, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins passaram a ser submetidas, como regra, à sistemática não cumulativa, cuidando, porém, o legislador de definir, por meio de critérios objetivos e subjetivos, aquelas receitas ou contribuintes que permaneceriam tributados conforme o regime anteriormente vigente (cumulativo).

11 O artigo 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e o artigo 10 da Lei nº 10.833, de 2003, elencam as diferentes hipóteses de permanência no regime cumulativo, sendo relevante para a análise desta consulta aquela prevista no inciso XXV do artigo 10 da Lei nº 10.833, de 2003, extensiva à apuração do PIS/Pasep por força do inciso V do artigo 15 da mesma norma, abaixo transcritas:

> *Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:*
>
> *(...)*
>
> *XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.*
>
> *(...)*
>
> *§ 2º O disposto no inciso XXV do caput deste artigo não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*
>
> *(...)*
>
> *Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:*
>
> *(...)*
>
> *V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

12 Cotejando-se o caso concreto narrado pela consulente com o disposto no inciso XXV do art. 10, c/c inciso V do art. 15 da Lei n° 10.833, de 2003, percebe-se que o deslinde da questão resume-se em perquirir se a atividade de certificação digital corresponde a um desenvolvimento de software, cujas receitas submetem-se à incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

13 Maria Helena Diniz, em Dicionário Jurídico, 1998, define *software*, da seguinte forma:

> *"1. É o logicièl relativo aos programas de computação e aos sistemas de informação com as respectivas instruções, constituindo-se em manifestações intelectuais que, sob forma de planos, projetos ou fórmulas, alimentam as máquinas, sendo criações da inteligência devidamente registradas no INPI (Instituto Nacional de Propriedade Intelectual) e por isso protegidas pelo direito autoral. 2. Programa seguido pelo computador para realizar suas tarefas."*

14 A Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no Brasil, em seu art. 1º conceitua o que seja programa de computador:

> *"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."*

15 Por outro lado, o sistema de certificação digital teve a sua implantação iniciada no Brasil com a publicação da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001, a qual instituiu a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira – ICP-Brasil, e a estrutura nos seguintes termos:

> *"Art. 1º Fica instituída a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, para garantir a autenticidade, a integridade e a validade jurídica de documentos em forma eletrônica, das aplicações de suporte e das aplicações habilitadas que utilizem certificados digitais, bem como a realização de transações eletrônicas seguras.*
>
> *Art. 2º A ICP-Brasil, cuja organização será definida em regulamento, será composta por uma autoridade gestora de políticas e pela cadeia de autoridades certificadoras composta pela Autoridade Certificadora Raiz - AC Raiz, pelas Autoridades Certificadoras - AC e pelas Autoridades de Registro - AR." (grifou-se)*

16 O art. 2º da MP nº 2.200-2, de 2001, define a composição da ICP-Brasil, sendo esta formada por uma autoridade gestora de políticas e pela cadeia de autoridades certificadoras, composta pela Autoridade Certificadora Raiz - AC Raiz, pelas Autoridades Certificadoras – AC e pelas Autoridades de Registro – AR. O art. 4º da referida MP define as competências do Comitê Gestor da ICP-Brasil, que exerce a função de autoridade gestora de políticas:

> *"Art. 4º Compete ao Comitê Gestor da ICP-Brasil:*
>
> *I - adotar as medidas necessárias e coordenar a implantação e o funcionamento da ICP-Brasil;*

> *II - estabelecer a política, os critérios e as normas técnicas para o credenciamento das AC, das AR e dos demais prestadores de serviço de suporte à ICP-Brasil, em todos os níveis da cadeia de certificação;*
>
> *III - estabelecer a política de certificação e as regras operacionais da AC Raiz;*
>
> *IV - homologar, auditar e fiscalizar a AC Raiz e os seus prestadores de serviço;*
>
> *V - estabelecer diretrizes e normas técnicas para a formulação de políticas de certificados e regras operacionais das AC e das AR e definir níveis da cadeia de certificação;*
>
> *VI - aprovar políticas de certificados, práticas de certificação e regras operacionais, credenciar e autorizar o funcionamento das AC e das AR, bem como autorizar a AC Raiz a emitir o correspondente certificado;*
>
> *VII - identificar e avaliar as políticas de ICP externas, negociar e aprovar acordos de certificação bilateral, de certificação cruzada, regras de interoperabilidade e outras formas de cooperação internacional, certificar, quando for o caso, sua compatibilidade com a ICP-Brasil, observado o disposto em tratados, acordos ou atos internacionais; e*
>
> *VIII - atualizar, ajustar e revisar os procedimentos e as práticas estabelecidas para a ICP-Brasil, garantir sua compatibilidade e promover a atualização tecnológica do sistema e a sua conformidade com as políticas de segurança.*
>
> *Parágrafo único. O Comitê Gestor poderá delegar atribuições à AC Raiz."*

17 Percebe-se pelo transcrito que, dito de forma geral, o Comitê Gestor da ICP-Brasil tem por finalidade atuar na formulação das diretrizes e no controle da execução das políticas públicas relacionadas à ICP-Brasil, inclusive nos aspectos de normatização e nos procedimentos administrativos, técnicos e de segurança. Entre as principais atribuições do Comitê Gestor encontra-se o estabelecimento de critérios e as normas técnicas para o credenciamento das AC, o próprio credenciamento e autorização de seu funcionamento, e a autorização para que a AC Raiz emita o correspondente certificado.

18 Os arts. 5º à 9º cuidam da cadeia de autoridades certificadoras: Autoridade Certificadora Raiz e Autoridades Certificadoras:

> *"Art. 5º À AC Raiz, primeira autoridade da cadeia de certificação, executora das Políticas de Certificados e normas técnicas e operacionais aprovadas pelo Comitê Gestor da ICP-Brasil, compete emitir, expedir, distribuir, revogar e gerenciar os certificados das AC de nível imediatamente subseqüente ao seu, gerenciar a lista de certificados emitidos, revogados e vencidos, e executar atividades de fiscalização e auditoria das AC e das AR e dos prestadores de serviço habilitados na ICP, em conformidade com as diretrizes e normas técnicas estabelecidas pelo Comitê Gestor da ICP-Brasil, e exercer outras atribuições que lhe forem cometidas pela autoridade gestora de políticas.*
>
> *Parágrafo único. É vedado à AC Raiz emitir certificados para o usuário final.*
>
> *Art. 6º Às AC, entidades credenciadas a emitir certificados digitais vinculando pares de chaves criptográficas ao respectivo titular, compete emitir, expedir, distribuir, revogar e gerenciar os certificados, bem como colocar à disposição dos usuários listas de certificados revogados e outras informações pertinentes e manter registro de suas operações.*
>
> *Parágrafo único. O par de chaves criptográficas será gerado sempre pelo próprio titular e sua chave privada de assinatura será de seu exclusivo controle, uso e conhecimento.*
>
> *(...)*

> *Art. 8º Observados os critérios a serem estabelecidos pelo Comitê Gestor da ICP-Brasil, poderão ser credenciados como AC e AR os órgãos e as entidades públicos e as pessoas jurídicas de direito privado.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 12. Fica transformado em autarquia federal, vinculada ao Ministério da Ciência e Tecnologia, o Instituto Nacional de Tecnologia da Informação - ITI, com sede e foro no Distrito Federal.*
>
> *Art. 13. O ITI é a Autoridade Certificadora Raiz da Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira."*

19 Conforme se extrai dos dispositivos acima, o Instituto Nacional de Tecnologia da Informação – ITI, na qualidade de AC Raiz, é a primeira autoridade da cadeia de certificação, sendo responsável pela execução das políticas e normas aprovadas pelo Comitê Gestor da ICP-Brasil. Compete a ele emitir e revogar os certificados das AC de nível imediatamente subseqüente ao seu, estando vedado, de acordo com o disposto no parágrafo único do art. 5º da MP nº 2.200-2, de 2001, a emissão de certificados para usuário final. Esta atribuição incumbe às AC, que, por essa razão, tornam-se o principal componente de uma Infra-Estrutura de Chaves Públicas. A AC que se submeter às resoluções do Comitê Gestor pode ser credenciada e com isso fazer parte da ICP-Brasil.

20 É exatamente esta a posição da consulente. Trata-se de Autoridade Certificadora devidamente credenciada e, portanto, apta a proceder à certificação digital, atividade esta que constitui objeto da presente consulta. Dessa forma, torna-se crucial identificar no que consiste a atividade de certificação digital desempenhada por uma Autoridade Certificadora.

21 O *site* do ITI, na seção "perguntas frequentes" (disponível em < http://www.iti.gov.br/twiki/bin/view/Certificacao/PerguntasFrequentes> Acesso em: 21 jun. 2012) apresenta definições assaz relevantes acerca do tema. Inicialmente, à pergunta "como funciona a certificação digital", segue o esclarecimento abaixo:

> *"Basicamente, o Certificado Digital funciona como uma espécie de carteira de identidade virtual que permite a identificação segura do autor de uma mensagem ou transação em rede de computadores. O processo de certificação digital utiliza procedimentos lógicos e matemáticos bastante complexos para assegurar confidencialidade, integridade das informações e confirmação de autoria.*
>
> *O Certificado Digital é um documento eletrônico, assinado digitalmente por uma terceira parte confiável, que identifica uma pessoa, seja ela física ou jurídica, associando-a a uma chave pública. Um certificado digital contém os dados de seu titular como nome, data de nascimento, chave pública, nome e assinatura da Autoridade Certificadora que o emitiu, podendo ainda conter dados complementares como CPF, título de eleitor, RG, etc."*

22 Sobre a assinatura digital, proporcionada pela certificação digital, e uma de suas derivações mais importantes, diz a referida seção:

> *"A assinatura digital é uma modalidade de assinatura eletrônica, resultado de uma operação matemática que utiliza criptografia e permite aferir, com segurança, a origem e a integridade do documento. A assinatura digital fica de tal modo vinculada ao documento eletrônico que, caso seja feita qualquer alteração no documento, a assinatura se torna inválida. A técnica permite não só verificar a autoria do documento, como estabelece também uma "imutabilidade lógica" de seu conteúdo, pois qualquer alteração do documento, como por*

> *exemplo a inserção de mais um espaço entre duas palavras, invalida a assinatura."*

23 Percebe-se, da definição supra, que a assinatura digital é obtida a partir de uma operação matemática baseada na criptografia. Portanto, para a compreensão exata do procedimento pelo qual se obtém a certificação digital, deve-se entender o papel desempenhado pela criptografia nesse processo. Para tanto, recorre-se mais uma vez às informações contidas no *site* do ITI, no endereço já mencionado anteriormente, que sobre a criptografia, afirma:

> *"A palavra criptografia tem origem grega e significa a arte de escrever em códigos, de forma a esconder a informação na forma de um texto incompreensível. A cifragem ou processo de codificação, é executada por um programa de computador que realiza um conjunto de operações matemáticos e transformam um texto claro em um texto cifrado, além de inserir uma chave secreta na mensagem. O emissor do documento envia o texto cifrado, que será reprocessado pelo receptor, transformando-o, novamente, em texto legível, igual ao emitido, desde que tenha a chave correta."*

24 Em seguida, assevera a existência de dois tipos de criptografia, qualificando-as, da seguinte forma:

> *"Existem dois tipos de criptografia: simétrica e assimétrica. A criptografia simétrica é baseada em algoritmos que dependem de uma mesma chave, denominada chave secreta, que é usada tanto no processo de cifrar quanto no de decifrar o texto. Para a garantia da integridade da informação transmitida é imprescindível que apenas o emissor e o receptor conheçam a chave. O problema da criptografia simétrica é a necessidade de compartilhar a chave secreta com todos que precisam ler a mensagem, possibilitando a alteração do documento por qualquer das partes. A criptografia assimétrica utiliza um par de chaves diferentes entre si, que se relacionam matematicamente por meio de um algoritmo, de forma que o texto cifrado por uma chave, apenas seja decifrado pela outra do mesmo par. As duas chaves envolvidas na criptografia assimétrica são denominadas chave pública e chave privada. A chave pública pode ser conhecida pelo público em geral, enquanto que a chave privada somente deve ser de conhecimento de seu titular."*

25 Posta a explanação sobre a técnica da criptografia, a qual constitui o cerne da certificação digital, passa a ser possível uma análise conclusiva acerca do enquadramento ou não da certificação digital ao conceito de "*atividade de desenvolvimento de software*", a que faz referência o inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, para vincular as receitas daí decorrentes ao regime de apuração cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

26 Por todo o exposto, verifica-se que para a consecução dos objetivos da certificação digital, quais sejam assegurar a confidencialidade, integridade das informações e confirmação de autoria, esse utiliza-se de procedimentos lógicos baseados na criptografia, que, por sua vez, é executada por um programa de computador o qual realiza um conjunto de operações matemáticas que são responsáveis por cifrar informações. A criptografia utilizada no sistema de certificação digital brasileiro é a chamada "assimétrica" ou de "chave pública", a qual se utiliza de um par de chaves relacionadas entre si de modo que uma informação cifrada por uma chave só consiga ser decifrada por outra do mesmo par. Os algoritmos de chave pública, portanto, operam com duas chaves distintas: chave privada e chave pública. Essas chaves são geradas simultaneamente (pela Autoridade Certificadora, vinculando-as ao

respectivo titular) e são relacionadas entre si, o que possibilita que a operação executada por uma seja revertida pela outra.

27 O processo de certificação digital demanda a utilização de *softwares*, notadamente no que se refere à geração do par de chaves envolvido na criptografia, sendo necessário para o processo de cifragem e decifragem das informações. Evidentemente, sem o emprego de programas de computador seria impossível a aplicação desta tecnologia, notadamente a criação dos algoritmos matemáticos, responsáveis pela associação entre as chaves pública e privada.

28 Além disso, os conteúdos gerados, e *"armazenados em dispositivos portáteis protegidos por senha de acesso (cartão inteligente ou 'token')"* quando disponibilizados pela consulente a seus clientes, o que constitui a própria certificação digital, se enquadram na definição legal de programa de computado, assim entendido como: *"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."*

29 Entretanto, isso não basta para o enquadramento dessas receitas no inciso XXV do art. 10 da Lei n° 10.833, de 2003, almejado pela consulente. Conforme já assentado, esse dispositivo exclui da não cumulatividade apenas *"as receitas auferidas por empresas de **serviços de informática** decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas."* (grifou-se)

30 Nesse ponto, torna-se de fundamental importância a análise mais detida a respeito da diferenciação existente entre o programa de computador considerado como serviço (que se refere ao seu desenvolvimento) e aquele equiparado a uma mercadoria.

31 Sobre isso, traz-se à colação o entendimento já pacificado no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), de que é exemplo o julgamento do RE 176.626, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, que objetivou solucionar conflitos federativos a propósito da materialidade do software, pois se classificado como mercadoria, sofre incidência do ICMS, de competência dos estados; se serviço, a incidência é do ISS, de competência municipal. Sua ementa tem o seguinte teor:

> *"(...)*
>
> *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."*

32 Esse Acórdão foi seguido por muitos outros julgados do STF, sendo também sintomático o Acórdão referente ao RE – 199.464, cujo relator, Ministro Ilmar Galvão, assim se manifestou na 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 à distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado "de prateleira", e o licenciamento ou cessão de direito de software.*
>
> *A produção em massa para comercialização e 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."*

33 Essas decisões serviram de referência para muitas outras não somente no âmbito do próprio STF, como também do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Esses posicionamentos vieram reforçar o entendimento prevalecente e difundido na Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) quanto à classificação dicotômica da materialidade do programa de computador. Este é considerado um serviço caso seja desenvolvido em cópia única para atender demanda espefícica da pessoa encomendante. Por outro lado, caracteriza-se como mercadoria o software produzido em série, também chamado de "cópias múltiplas" ou padronizado.

34 Assim, para que um determinado conteúdo seja considerado como oriundo de uma atividade de "*desenvolvimento de software"* prestada por "***empresas de serviços de informática***" é necessário que haja a elaboração de um programa de computador fornecido em cópia única, associado a uma encomenda para uso exclusivo, que atenda às especificidades da contratante, a partir de contrato firmado nesse sentido. Caso contrário, ou seja, em se tratando do denominado "*software* de prateleira" estar-se-á na verdade procedendo à venda de uma mercadoria e não à prestação de um serviço de desenvolvimento de *software*.

35 Pelas informações providas aos autos de consulta, é possível definir que a certificação digital tal qual fornecida pela consulente representa a venda de um *software*-mercadoria. Corrobora esse entendimento a própria forma como a consulente disponibiliza esse *software* aos seus clientes: *"Os certificados digitais (...) são disponibilizados pela Consulente através de 'softwares' específicos, em sua própria página eletrônica, através de 'download' a ser executado pelo adquirente do certificado. Tais 'softwares' são necessários para a operacionalização do certificado digital."* A consulente disponibiliza para *download* o que chama de '"*softwares' de certificados digitais"* indiscriminadamente, de maneira padronizada, para todo e qualquer cliente interessado em obtê-los.

36 Acrescente-se ainda que a certificação digital se destina aos mesmos fins independentemente das especificidades de cada um de seus clientes. Dito de outra forma, o

certificado digital emitido pela consulente irá cumprir exatamente as mesmas funções para os seus clientes "A", "B" ou "C", não sendo feito por parte da consulente nenhum desenvolvimento específico para cada um deles. Esse fato configura o fornecimento de um *software* padronizado ("*software* de prateleira"), que serve a vários clientes, sem que haja qualquer serviço associado por encomenda e para uso exclusivo. A título de exemplo, as empresas que tenham um certificado digital na modalidade e-CNPJ irão, a partir desse *software* adquirido (se assim o chamarmos) ter acesso às mesmas informações e serviços disponibilizados, por exemplo, pela RFB.

37 Por tudo que foi dito, constata-se não ser possível a conclusão de que a certificação digital constitua atividade de desenvolvimento de *software*. Dizer isso, seria afirmar que uma Autoridade Certificadora a cada novo fornecimento de certificado digital estaria ela própria a desenvolver um novo *software*, o que não se coaduna de forma alguma com a atividade por ela desenvolvida. Esta, por sua vez, é definida como o fornecimento de "*softwares* de prateleira", os quais se assemelham à venda de mercadorias, padronizadas, que servem a vários clientes indistintamente.

Conclusão

38 Pelo exposto, proponho seja respondido à consulente que a certificação digital efetuada por Autoridade Certificadora não se enquadra no conceito de desenvolvimento de *software*, estando, portanto, as receitas decorrentes desta atividade submetidas à regra geral da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não se lhes aplicando a exceção constante do inciso XXV do art. 10, c/c inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)

ANDERSON DE QUEIROZ LARA
AFRFB mat. 1295046

Ordem de Intimação

De acordo.

Soluciono a consulta conforme proposto. Encaminhe-se à ***** para conhecimento, ciência à interessada e demais providências cabíveis.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única. A presente decisão não comporta, portanto, recurso ou pedido de reconsideração. Excepcionalmente, caso a interessada venha a tomar conhecimento de uma outra solução de consulta divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação – Cosit, em Brasília/DF, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2007.

(assinado digitalmente)

EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES
Chefe da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/P Nº 351/2011 (DOU de 23/05/2011)
Competência Delegada - Portaria SRRF 08/G nº 25 de 29/02/2012 (DOU - 1º/03/2012)

(JMA)