



Solução de Consulta nº 130 - Cosit

Data 31 de agosto de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

PROGRAMA DE COMPUTADOR EM SÉRIE. PRONTO PARA USO. CUSTOMIZÁVEL. NÃO CUSTOMIZÁVEL. LICENCIAMENTO. RETENÇÃO NA FONTE. INAPLICABILIDADE.

Escapam à retenção do Imposto sobre a Renda na fonte, por não caracterizar remuneração de serviços de natureza profissional, as importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica pelo licenciamento de programas de computador - customizáveis ou não customizáveis - produzidos ou comercializados em série, prontos para o uso, não desenvolvidos sob encomenda.

PROGRAMA DE COMPUTADOR CUSTOMIZADO. SERVIÇOS DE CUSTOMIZAÇÃO. LICENCIAMENTO. RETENÇÃO NA FONTE. INCIDÊNCIA.

Sujeitam-se à retenção do Imposto sobre a Renda na fonte, por caracterizar remuneração de serviços de natureza profissional, as importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica pelo licenciamento de programas de computador customizado, quando o serviço de customização prestado pelo licenciante, mais do que simples ajustes, produzir melhorias e/ou acréscimo de funcionalidades ao programa customizável preexistente, implementados por solicitação do cliente, para atender suas necessidades específicas.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 647, § 1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

PROGRAMA DE COMPUTADOR EM SÉRIE. PRONTO PARA USO. CUSTOMIZÁVEL. NÃO CUSTOMIZÁVEL. LICENCIAMENTO. RETENÇÃO NA FONTE. INAPLICABILIDADE.

Escapam à retenção da CSLL na fonte, por não caracterizar remuneração de serviços de natureza profissional, os pagamentos efetuados, por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica de direito privado, pelo licenciamento de programas de computador - customizáveis ou não customizáveis - produzidos ou comercializados em série, prontos para o uso, não desenvolvidos sob encomenda.

PROGRAMA DE COMPUTADOR CUSTOMIZADO. SERVIÇOS DE CUSTOMIZAÇÃO. LICENCIAMENTO. RETENÇÃO NA FONTE. INCIDÊNCIA.

Sujeitam-se à retenção da CSLL na fonte, por caracterizar remuneração de serviços de natureza profissional, os pagamentos efetuados, por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica de direito privado, pelo licenciamento de programas de computador customizado, quando o serviço de customização prestado pelo licenciante, mais do que simples ajustes, produzir melhorias e/ou acréscimo de funcionalidades ao programa customizável preexistente, implementados por solicitação do cliente, para atender suas necessidades específicas.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 647, § 1º; e Instrução Normativa SRF nº 459, de 2004, art. 1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

PROGRAMA DE COMPUTADOR EM SÉRIE. PRONTO PARA USO. CUSTOMIZÁVEL. NÃO CUSTOMIZÁVEL. LICENCIAMENTO. RETENÇÃO NA FONTE. INAPLICABILIDADE.

Escapam à retenção da Cofins na fonte, por não caracterizar remuneração de serviços de natureza profissional, os pagamentos efetuados, por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica de direito privado, pelo licenciamento de programas de computador - customizáveis ou não customizáveis - produzidos ou comercializados em série, prontos para o uso, não desenvolvidos sob encomenda.

PROGRAMA DE COMPUTADOR CUSTOMIZADO. SERVIÇOS DE CUSTOMIZAÇÃO. LICENCIAMENTO. RETENÇÃO NA FONTE. INCIDÊNCIA.

Sujeitam-se à retenção da Cofins na fonte, por caracterizar remuneração de serviços de natureza profissional, os pagamentos efetuados, por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica de direito privado, pelo licenciamento de programas de computador customizado, quando o serviço de customização prestado pelo licenciante, mais do que simples ajustes, produzir melhorias e/ou acréscimo de funcionalidades ao programa customizável preexistente, implementados por solicitação do cliente, para atender suas necessidades específicas.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 647, § 1º; e Instrução Normativa SRF nº 459, de 2004, art. 1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PROGRAMA DE COMPUTADOR EM SÉRIE. PRONTO PARA USO. CUSTOMIZÁVEL. NÃO CUSTOMIZÁVEL. LICENCIAMENTO. RETENÇÃO NA FONTE. INAPLICABILIDADE.

Escapam à retenção da Contribuição para o PIS/Pasep na fonte, por não caracterizar remuneração de serviços de natureza profissional, os

pagamentos efetuados, por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica de direito privado, pelo licenciamento de programas de computador - customizáveis ou não customizáveis - produzidos ou comercializados em série, prontos para o uso, não desenvolvidos sob encomenda.

PROGRAMA DE COMPUTADOR CUSTOMIZADO. SERVIÇOS DE CUSTOMIZAÇÃO. LICENCIAMENTO. RETENÇÃO NA FONTE. INCIDÊNCIA.

Sujeitam-se à retenção da Contribuição para o PIS/Pasep na fonte, por caracterizar remuneração de serviços de natureza profissional, os pagamentos efetuados, por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica de direito privado, pelo licenciamento de programas de computador customizado, quando o serviço de customização prestado pelo licenciante, mais do que simples ajustes, produzir melhorias e/ou acréscimo de funcionalidades ao programa customizável preexistente, implementados por solicitação do cliente, para atender suas necessidades específicas.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 647, § 1º; e Instrução Normativa SRF nº 459, de 2004, art. 1º.

Relatório

Trata-se de consulta, protocolada em 21/10/2013, a respeito da interpretação da legislação tributária, relativamente à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda (IRRF), da Contribuição Social sobre o Líquido Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. Ao declarar exercer, entre outras, a atividade de desenvolvimento e licenciamento de programas de computador (*software*) das espécies customizáveis e não-customizáveis destinados a aplicação na gestão de documentos, conforme códigos 62.02-3/00 e 62.03-1/00 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), a consultante apresenta dúvida sobre a obrigatoriedade de retenção na fonte, e respectivo destaque nas notas fiscais, quando do faturamento dos serviços de licença desses programas.

3. Aponta como dispositivos legais o art. 647 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99), veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o art. 30 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, os arts. 1º, 8º e 9º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, e o art. 1º, § 2º, incisos II e IV, da Instrução Normativa (IN) SRF nº 459, de 18 de outubro de 2004.

4. Por fim, a consultante contrapõe a Solução de Consulta nº 243, de 17 de setembro de 2004, e a Solução de Consulta nº 406, de 25 de novembro de 2010, emitidas, respectivamente, pela 9ª e 8ª Região Fiscal.

Fundamentos

5 O presente processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

6 No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), até havia pouco dispunha sobre a matéria a IN RFB nº 740, de 2007, posteriormente substituída pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que manteve, sem alteração relevante, a disciplina dos requisitos de eficácia da consulta.

7 Nesse arcabouço normativo, admite-se que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade da consulta, conforme a seguir exposto.

8. A incidência do Imposto sobre a Renda na fonte sobre serviços profissionais encontra previsão no art. 647 do RIR/1999, conforme abaixo:

***Art. 647.** Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (Decreto-Lei nº 2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2º, Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 1º, inciso III, Lei nº 7.450, de 1985, art. 52, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º).*

§ 1º Compreendem-se nas disposições deste artigo os serviços a seguir indicados:

(...)

6. assessoria e consultoria técnica (exceto o serviço de assistência técnica prestado a terceiros e concernente a ramo de indústria ou comércio explorado pelo prestador do serviço)

(...)

30. programação; (grifou-se)

(...)

9. Como se verifica, a lista a que se refere o § 1º do art. 647 do RIR/1999, ao contemplar as atividades de assessoria e consultoria técnica, nelas incluídas aquelas inerentes à área de informática, assim como a atividade de programação, traz como consequência que as importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica pela prestação desses serviços estão sujeitas ao IRRF.

10. A Coordenação Sistema de Tributação (CST) emitiu o Parecer Normativo (PN) CST nº 8, de 17 de abril de 1986, visando definir os critérios a serem adotados para a incidência do IRRF nos casos de prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional. O referido Parecer Normativo esclarece:

(...)

11. É importante assinalar o objetivo da lei ao utilizar a expressão serviços caracterizadamente de natureza profissional; dentro desse comando legal está implícita a pretensão do legislador de submeter à incidência do imposto de renda na fonte as remunerações auferidas por serviços que, por sua natureza, se revelem inerentes ao exercício de quaisquer profissões, sendo irrelevante, na forma do novo disciplinamento legal, que se trate de profissão regulamentada por lei ou não.

(...)

14. É oportuno esclarecer que a lista anexa à Instrução Normativa nº 23/86 enumera de forma taxativa as atividades profissionais sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte; diante desse posicionamento, a inclusão de outros serviços, se porventura ocorrer, somente determinará a obrigatoriedade de retenção do imposto a partir da data de publicação do ato correspondente.

SITUAÇÕES SINGULARES

15. As singularidades próprias do desempenho de algumas atividades econômicas requerem sejam estudadas situações que lhes são peculiares.

16. Todavia, é importante transparecer o objetivo genérico, em relação às atividades listadas no ato normativo citado, de que a hipótese de incidência sob exame somente ocorre relativamente aos serviços isoladamente prestados na área das profissões arroladas. Assim, não será exigida a retenção do imposto quando o serviço contratado englobar, cumulativamente, várias etapas indissociáveis dentro do objetivo pactuado, como é o caso, por exemplo, de um único contrato que, seqüencialmente, abranja estudos preliminares, elaboração de projeto, execução e acompanhamento do trabalho.

(...)

21. Por isso mesmo, somente será devido o imposto na fonte quando o contrato de prestação de serviços restringir-se ao desempenho exclusivo das atividades expressamente listadas na Instrução Normativa 23/86, independentemente de a profissão ser regulamentada ou não, mesmo que os serviços sejam explorados empresarialmente e não em caráter pessoal. Dessa forma, será exigida a retenção na fonte, por exemplo, nos contratos destinados a estudos geofísicos, fiscalização de obras de engenharia em geral (construção, derrocamento, estrutura, inspeção, proteção, medições, testes, etc.), elaboração de projetos de engenharia em geral, administração de obras, gerenciamento de obras, serviços de engenharia consultiva, serviços de engenharia em informática (desenvolvimento e implantação de “software” e elaboração de projetos de hardware”), planejamento de empreendimentos rurais e urbanos, prestação de orientação técnica perícias técnicas, contratos de cessão ou empréstimo de mão-de-obra de profissionais de engenharia, etc.”(grifou-se)

(...)

11. Do Parecer Normativo citado, em especial seus itens 14 e 16, resulta claro que a lista enumerada pelo § 1º do art. 647 do RIR/1999 constitui relação taxativa. Assim, apenas os serviços nela compreendidos estão sujeitos à retenção do Imposto sobre a Renda. Além disso, a hipótese de incidência restringe-se à contratação da pessoa jurídica para o desempenho exclusivo das atividades ali expressamente listadas.

12. É importante salientar, portanto, que o fator determinante para se concluir acerca da incidência ou não da retenção reside na identificação da natureza do serviço prestado em face do pagamento ou crédito, perante as normas de regência da matéria.

13. Em vista disso, a incidência na fonte não está vinculada ao enquadramento do serviço a determinado código da CNAE. Para fins de cumprimento da obrigação tributária, cabe confrontar o serviço efetivamente prestado com as hipóteses de incidência previstas na legislação.

14. Por sua vez, o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2013, ao instituir a obrigatoriedade de retenção da CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, assim dispõe:

***Art. 30.** Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP. (grifou-se)*

15. Referido artigo, antes disciplinado pela IN SRF nº 381, de 30 de dezembro de 2003, é hoje matéria da IN SRF nº 459, de 18 de outubro de 2004, que dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas:

IN SRF nº 459, de 2004

***Art. 1º** Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep. (grifou-se).*

(...)

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, entende-se como serviços:

(...)

IV- profissionais aqueles relacionados no § 1º do art. 647 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), inclusive quando prestados por cooperativas ou associações profissionais, aplicando-se, para fins da retenção das contribuições, os mesmos critérios de interpretação adotados em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal para a retenção do imposto de renda. (grifou-se)

(...)

16. É de ver-se que as normas relativas à retenção dessas contribuições (CSLL, PIS/Pasep e Cofins) incluem na hipótese de incidência a remuneração dos serviços

profissionais, remetendo a aplicação aos mesmos critérios de interpretação definidos para a retenção na fonte de que cuida o art. 647 do RIR/1999. De modo que a inclusão de um determinado serviço de natureza profissional no campo de incidência do IRRF implicará adoção de idêntico tratamento para a retenção na fonte daquelas contribuições.

17. Pois bem. Cabe destacar que a disciplina tributária relativa à comercialização dos programas de computador tem suscitado discussões e posicionamentos diversos, quer no âmbito doutrinário, quer na esfera judicial, especialmente quanto à sua caracterização como venda de serviço ou de mercadoria.

18. A Lei nº 9.609, de 1998, dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no País. Assim estabelecem os seus arts. 1º, 4º, 8º e 9º:

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.

(...)

Art. 4º Salvo estipulação em contrário, pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado, contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos

(...)

Art. 8º Aquele que comercializar programa de computador, quer seja titular dos direitos do programa, quer seja titular dos direitos de comercialização, fica obrigado, no território nacional, durante o prazo de validade técnica da respectiva versão, a assegurar aos respectivos usuários a prestação de serviços técnicos complementares relativos ao adequado funcionamento do programa, consideradas as suas especificações.

Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no caput deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso. (grifou-se)

19. Observa-se que, segundo a referida lei, o programa de computador é um bem incorpóreo, contido em um suporte físico, cuja disponibilização ao usuário dá-se, como regra, mediante um contrato de licença de uso. Ademais, quem comercializa programas de computador fica obrigado a assegurar a prestação de serviços complementares, visando o seu adequado funcionamento, tais como manutenção e suporte técnico, remoto ou não, conforme estabelecido contratualmente.

19.1 A comercialização de programas de computador tem como característica marcante o fato de se operar mediante contrato de licenciamento de uso, firmado em caráter permanente ou temporário, exclusivo ou não. Em lugar da compra e venda, tem-se a autorização de uso do bem, por meio da qual o licenciante, sem transferir a propriedade intelectual do produto, permite que o adquirente-licenciado utilize o *software* contratado.

19.2 Nada obstante, é possível também haver a própria cessão dos direitos do autor, em que o titular da propriedade intelectual transmite os direitos patrimoniais sobre o programa de computador.

19.3. Para aqueles *softwares* desenvolvidos sob encomenda, para atender às necessidades específicas de um cliente, o contratante dos serviços é o titular dos direitos relativos ao programa de computador, muito embora a prática demonstre que as partes, algumas vezes, celebram contrato de licenciamento de uso exclusivo.

20. No âmbito judicial, o Supremo Tribunal Federal (STF) fixou o entendimento de que o *software* produzido em série, sem qualquer especificação prévia do usuário, comercializado por meio de suporte físico, também chamado de “*software* de prateleira”, deve ser classificado como mercadoria.¹ De maneira que, nessa hipótese, a natureza de circulação de uma mercadoria prevalece sobre o licenciamento dos direitos ao uso do programa.² Tais decisões da Corte Suprema serviram de referência para muitas outras, não somente no âmbito do STF, como também no Superior Tribunal de Justiça (STJ).³

20.1 Com relação a esses precedentes do STF, é oportuno enfatizar que o Tribunal relevou a um segundo plano o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador apenas na hipótese de comercialização de “*software* de prateleira”; vale dizer, programas de computador vendidos em lojas do mercado varejista, em que há um armazenamento físico desses *softwares* (“disquete”, CD-ROM, embalagem etc.).

¹ Nesse sentido: “ (...). 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.” (Recurso Extraordinário 176.626/SP, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, julgado em 10/11/1998).”

² Nesse sentido: “ 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 199.464/SP, Relator Ministro Ilmar Galvão, 1ª Turma, julgado em 02/03/1999).

³ Ver, por exemplo: “TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – PROGRAMAS DE COMPUTADOR NÃO PERSONALIZADOS – DL 406/68 – NÃO-INCIDÊNCIA DO ISS. 1. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS. 2. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que o compram como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS. 3. Hipótese em que a empresa fabrica programas em larga escala para clientes. 4. Recurso especial não provido.(Recurso Especial 1.070.404/SP, Relatora Ministra Eliana Calmon, 2ª Turma, julgado em 26/08/2008).”

21. Contudo, a evolução tecnológica veio rapidamente tornar dispensável o comércio do *software* em meio físico, como “bem corpóreo”. A tendência é a aquisição de programa de computador por intermédio da transferência eletrônica de dados, tal como por *download*.

21.1 Ainda que tema controverso, o STF parece indicar, mais recentemente, que a ausência de um suporte físico, nessa hipótese de programa de computador padrão destinado a uma pluralidade de usuários, sem especificação prévia do adquirente, não levaria a descaracterizar a circulação de uma mercadoria.⁴

21.2 De fato, essa linha de pensamento é bem verossímil. Tanto num quanto em outro caso, afigura-se não haver elementos para caracterizar uma prestação de serviço. Cuida-se de uma circulação de mercadoria, ainda que virtual, que se concretiza por meio da comercialização de um programa de computador materializado em um suporte físico ou mediante um pedido eletrônico.

22. Destarte, pode-se concluir que o *software* produzido em escala e de forma padronizada, não personalizado sob especificação prévia do cliente, não deve ser considerado uma prestação de serviço. Ao passo que o *software* desenvolvido sob encomenda do cliente, de forma personalizada, caracteriza uma típica prestação de serviço.

23. Ao transportar tal raciocínio para o objeto deste processo de consulta, e abstraindo-se de questões atinentes à tributação de competência estadual ou municipal sobre as operações comerciais, infere-se que o licenciamento de programas de computador não customizáveis equivale a uma circulação de mercadorias, e não caracteriza uma atividade de prestação de serviços.

23.1 Com efeito, o *software* não customizável é um programa pronto e acabado, comercializado sem a possibilidade de alterações na sua estrutura básica. Produzido em escala e de maneira padronizada, não se destina ao atendimento de necessidade específica encomendada pelo cliente.

24. Porém, relativamente ao licenciamento de programas de computador customizáveis, há certas particularidades que merecem atenção mais detida.

25. Em linhas gerais, o programa de computador customizável é uma solução tecnológica pré-formatada que permite alterações na sua estrutura básica, de forma a melhor atender às necessidades do cliente ou de um mercado particular. Tais flexibilidades, como a capacidade de adequação a recursos e funcionalidades disponíveis, prestam-se a ajustar o *software* às exigências e/ou objetivos do adquirente ou do negócio.

25.1 O conceito de *software* customizável permite a sua utilização por um variado número de usuários, mesmo que as necessidades não sejam exatamente iguais. Embora

⁴ Nesse sentido: “Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. (...) 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. (...) (ADI 1945 MC, Relator: Ministro Octávio Gallotti, Relator p/ Acórdão: Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010).”

padronizada a concepção do programa, a sua maleabilidade viabiliza a personalização, pois o *software* permite alterações conforme a necessidade do usuário. Adaptações essas feitas pelo próprio desenvolvedor do programa padrão, pelo cliente ou por um terceiro.

25.2 É de notar-se que o *software* customizável não se confunde com programa de computador sob encomenda. O primeiro, ainda que comporte certo grau de personalização, é produto padronizado, pronto para uso, concebido e desenvolvido para suprir as necessidades de potenciais clientes, ao passo que o segundo visa atender a um prévio e determinado encomendante. Acrescente-se que a característica de *software* customizável não se altera pelo fato de a empresa que o desenvolve usualmente oferecer o sistema em módulos, divididos de acordo com funcionalidades do negócio, na medida em que o produto final será resultado de um ou mais desses módulos.

25.3 De sorte que adaptações feitas, pelo desenvolvedor do programa customizável, nesse produto preexistente para entrega ao cliente, inclusive a integração do *software* ao *hardware* do adquirente, representam, como regra, meros ajustes para atender as peculiaridades desse cliente. Tais adaptações não significam a prevalência de encomenda de um programa de computador e, por conseguinte, embora atividade decorrente de uma obra intelectual, continua relevante o seu perfil de mercadoria, em detrimento de uma prestação de serviço.

26. Todavia, há uma situação bem distinta. É quando, devido às particularidades do cliente, há a contratação de serviços adicionais de customização para implantação e parametrização do programa customizável.

26.1 Nessa hipótese, previamente ao licenciamento são prestados serviços de customização no programa de computador customizável, mediante desenvolvimento de melhorias e/ou de novas funcionalidades, realizados para atender necessidade de um cliente específico. Tais serviços consistem, por exemplo, em atividades de análise, projeto, programação, testes, homologação e documentação, executadas por equipe de profissionais da área de informática do contratado.

26.2 Aqui, longe de meros ajustes no *software* customizável, predomina uma típica relação obrigacional e autônoma de fazer e, como tal, não há dúvidas de que as receitas decorrentes dessa atividade devem ser classificadas como prestação de serviço.

26.3 Em tais circunstâncias, o *software* customizado merece o mesmo tratamento fiscal dispensado ao fornecimento de uma ferramenta tecnológica desenvolvida de forma personalizada para o cliente, sob medida de acordo com as suas especificações, tendo em conta predominar a circulação econômica de um serviço, e não de uma mercadoria. A atividade equivale, assim, a uma prestação de serviço profissional.

27. Diante dessa exposição, pode-se afirmar que escapam da incidência da retenção na fonte, por não decorrerem de atividade caracterizada com prestação de serviço, os pagamentos efetuados pela obtenção de licenciamento e aquisição de programas de computador - customizáveis ou não - produzidos ou comercializados em série pela consulente, prontos para o uso, eis que não desenvolvidos sob encomenda para usuário específico.

28. Por outro lado, consideram-se remuneração de serviço profissional, para fins do art. 647 do RIR/99, sujeitando-se, por conseguinte, à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda, da CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, os pagamentos relativos ao licenciamento de programas de computador customizados, em que houve a contratação prévia

de serviços de customização, mediante desenvolvimento de melhorias e/ou de novas funcionalidades no programa customizável preexistente, realizados pela consulente para atender necessidade específicas solicitadas pelo cliente.

29. Por fim, esclarece-se que os pagamentos decorrentes de atividades de manutenção e suporte realizadas pela consulente, distintas, portanto, daquelas ora examinadas nesta consulta, não foram objeto da dúvida formulada, dado o requerimento não conter melhor especificação nesse sentido.

Conclusão

30. Com base no exposto, e tendo em conta a delimitação do questionamento da consulta, conclui-se que não estão sujeitos à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda, da CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins e, por conseguinte, ao destaque nas notas fiscais de serviço emitidas pela consulente, os pagamentos relativos ao licenciamento de programas de computador – customizáveis ou não customizáveis - produzidos ou comercializados em série pela consulente, prontos para o uso, não desenvolvidos sob encomenda para usuário específico.

31. Todavia, consideram-se remuneração de serviço profissional, para fins do art. 647 do RIR/99, sujeitando-se, por conseguinte, à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda, da CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, e ao destaque nas notas fiscais emitidas, os pagamentos relativos ao licenciamento de programas de computador customizado, em que houve a contratação prévia de serviços de customização, mediante desenvolvimento de melhorias e/ou de novas funcionalidades no programa customizável preexistente, realizados pela consulente para atender necessidade específicas solicitadas pelo cliente.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
JANSEN DE LIMA BRITO
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente
ALDENIR BRAGA CHRISTO
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit02

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit