



---

## Solução de Consulta nº 230 - Cosit

**Data** 12 de maio de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

PESSOA JURÍDICA. SOFTWARE PRODUZIDO EM SÉRIE. COMERCIALIZAÇÃO. SOFTWARE DE USO GERAL. ALUGUEL. CONCESSÃO DE LICENÇA. MANUTENÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

O IRRF não incide sobre as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, pela realização das atividades de: (a) comercialização de software produzido em série, também chamado de “cópias múltiplas” ou padronizado, bem como de suas atualizações; (b) concessão de licença de uso em caráter permanente de cópia de software de uso geral, não exclusivo, para uso em um mercado ou segmento de mercado; (c) aluguel ou concessão de licença de uso provisório de cópia de software de uso geral, não exclusivo, para uso em um mercado ou segmento de mercado; (d) manutenção e o suporte técnico remoto de software de uso geral voltados a manter o software sempre atualizado, para que continue atendendo às necessidades dos licenciados no decorrer do tempo, desenvolvidos em caráter geral, não exclusivo.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 647, *caput* e § 1º; Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, arts. 1º, 8º e 9º e Parecer Normativo CST nº 8, de 17 de abril de 1986, itens 13, 14, 16 e 21.

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

RETENÇÃO NA FONTE. PESSOA JURÍDICA. SOFTWARE PRODUZIDO EM SÉRIE. COMERCIALIZAÇÃO. SOFTWARE DE USO GERAL. ALUGUEL. CONCESSÃO DE LICENÇA. MANUTENÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

A CSLL não incide na fonte sobre as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, pela realização das atividades de: (a) comercialização de software produzido em série, também chamado de “cópias múltiplas” ou padronizado, bem como de suas atualizações; (b) concessão de licença de uso em caráter permanente de cópia de software de uso geral, não exclusivo, para uso em um mercado ou segmento de mercado; (c) aluguel ou concessão de licença de uso provisório de cópia de software de uso geral, não exclusivo, para uso em um mercado ou segmento de mercado.

A CSLL incide na fonte sobre as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, pela realização das atividades de manutenção e o suporte técnico remoto de software de uso geral voltados a manter o software sempre atualizado, para que continue atendendo às necessidades dos licenciados no decorrer do tempo, desenvolvidos em caráter geral, não exclusivo

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 647, *caput* e § 1º; IN SRF nº 459, de 2004, art. 1º, *caput* e § 2º; Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, arts. 1º, 8º e 9º e Parecer Normativo CST nº 8, de 17 de abril de 1986, itens 13, 14, 16 e 21.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

RETENÇÃO NA FONTE. PESSOA JURÍDICA. SOFTWARE PRODUZIDO EM SÉRIE. COMERCIALIZAÇÃO. SOFTWARE DE USO GERAL. ALUGUEL. CONCESSÃO DE LICENÇA. MANUTENÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

A Cofins não incide na fonte sobre as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, pela realização das atividades de: (a) comercialização de software produzido em série, também chamado de “cópias múltiplas” ou padronizado, bem como de suas atualizações; (b) concessão de licença de uso em caráter permanente de cópia de software de uso geral, não exclusivo, para uso em um mercado ou segmento de mercado; (c) aluguel ou concessão de licença de uso provisório de cópia de software de uso geral, não exclusivo, para uso em um mercado ou segmento de mercado.

A Cofins incide na fonte sobre as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, pela realização das atividades de manutenção e o suporte técnico remoto de software de uso geral voltados a manter o software sempre atualizado, para que continue atendendo às necessidades dos licenciados no decorrer do tempo, desenvolvidos em caráter geral, não exclusivo.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 647, *caput* e § 1º; IN SRF nº 459, de 2004, art. 1º, *caput* e § 2º; Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, arts. 1º, 8º e 9º e Parecer Normativo CST nº 8, de 17 de abril de 1986, itens 13, 14, 16 e 21.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

RETENÇÃO NA FONTE. PESSOA JURÍDICA. SOFTWARE PRODUZIDO EM SÉRIE. COMERCIALIZAÇÃO. SOFTWARE DE USO GERAL. ALUGUEL. CONCESSÃO DE LICENÇA. MANUTENÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

A Contribuição para o PIS/Pasep não incide na fonte sobre as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, pela realização das atividades de: (a) comercialização de software produzido em série, também chamado de “cópias múltiplas” ou padronizado, bem como de suas atualizações; (b) concessão de licença de uso em caráter permanente de cópia de software de uso geral, não exclusivo, para uso em

um mercado ou segmento de mercado; (c) aluguel ou concessão de licença de uso provisório de cópia de software de uso geral, não exclusivo, para uso em um mercado ou segmento de mercado.

A Contribuição para o PIS/Pasep incide na fonte sobre as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, pela realização das atividades de manutenção e o suporte técnico remoto de software de uso geral voltados a manter o software sempre atualizado, para que continue atendendo às necessidades dos licenciados no decorrer do tempo, desenvolvidos em caráter geral, não exclusivo.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 647, *caput* e § 1º; IN SRF nº 459, de 2004, art. 1º, *caput* e § 2º; Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, arts. 1º, 8º e 9º e Parecer Normativo CST nº 8, de 17 de abril de 1986, itens 13, 14, 16 e 21.

## Relatório

A consultante acima identificada, com atuação nos ramos de atividade de “*desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não customizáveis*” e “*desenvolvimento de programas de computador sob encomenda*”, formula consulta acerca de interpretação da legislação tributária relativa ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), à Contribuição para o PIS/Pasep (PIS/Pasep) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), tendo em vista o disposto no art. 30 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e no art. 647 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).

2. Aduz, primeiramente, as seguintes considerações de fato e de direito:
- a) que “*atua na área de desenvolvimento de programas de computador (softwares) não customizáveis, tendo como principais atividades: (i) a comercialização de software produzido em série, também chamado de ‘cópias múltiplas’ ou padronizado, bem como de suas atualizações; (ii) a [concessão de] licença de uso em caráter permanente de cópia de software de uso geral, não exclusivo, para uso em um mercado ou segmento de mercado; (iii) o aluguel ou [a concessão de] licença de uso provisório de cópia de software de uso geral, não exclusivo, para uso em um mercado ou segmento de mercado; (iv) a manutenção e o suporte técnico remoto de software de uso geral voltados a manter o software sempre atualizado, para que continue atendendo às necessidades dos licenciados no decorrer do tempo, desenvolvidos em caráter geral, não exclusivo” (gn);*
  - b) que, “*diante das atividades acima mencionadas, e com base na Solução de Consulta nº 47 [SRRF08/Disit], de 23 de fevereiro de 2012, (...) e na Solução de Consulta Cosit nº 3/2008 (...) entende que os seus serviços prestados não se caracterizam como remuneração de serviços profissionais não estando, portanto sujeitos a retenção dos tributos federais, para fins da retenção na fonte nos percentuais de 1,5% a título de IRRF e de 4,65% para PIS/COFINS/CSLL, por não contemplar a relação de prestação*

*de serviços previstos no art. 647 da Lei 3.000, de 26 de março de 199, e no art. 30 da Lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003, respectivamente” (gn).*

3. Em face desse contexto, a consulente indaga “*se a adoção deste procedimento, de não Retenção dos Tributos Federais, está de fato correto e em conformidade com os ditames da Legislação Tributária vigente*”.

4. Ao final, declara que atende aos requisitos de validade do procedimento de consulta, previstos no art. 3º, § 2º, II, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

## **Fundamentos**

5. Declaro, de início, que a consulta deduzida na inicial atende aos requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013; razão por que deve ser solucionada.

6. A Solução de Consulta (SC) Cosit nº 3, de 2008, aborda, de modo irretocável, o tema consultado; razão por que seus fundamentos serão adotados para lastrear a presente Solução de Consulta. Confira-se – com grifos não originais –, *verbis*:

### ***SC Cosit nº 3, de 2008***

#### ***Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL***

***REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. SERVIÇOS TÉCNICOS DE INFORMÁTICA. ASSESSORIA E CONSULTORIA EM INFORMÁTICA. PROGRAMAS DE COMPUTADORES (SOFTWARE). CUSTOMIZAÇÃO DE SOFTWARE. MANUTENÇÃO E SUPORTE TÉCNICO***

*Considera-se remuneração de serviços profissionais para fins da retenção da CSLL de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, os pagamentos referentes aos seguintes serviços técnicos de informática: a) assessoria e consultoria em informática; b) desenvolvimento e implantação de programas (software) por encomenda para uso exclusivo, elaborado para certo usuário ou que incluam fornecimento de suporte técnico em informática, compreendendo a atualização de programas, alterações, treinamento e serviços correlatos; c) elaboração de projetos de hardware; d) o desenvolvimento de melhorias e/ou de novas funcionalidades (customização) no software por encomenda para uso exclusivo, para atender necessidades específicas solicitadas pelo cliente; e) manutenção e suporte técnico remoto, desde que vinculado às atividades enumeradas nas alíneas “b” e “d” acima.*

*Não se considera remuneração de serviços profissionais: a) a comercialização do software produzido em série, também chamado de “cópias múltiplas” ou padronizado; b) a licença de uso em caráter permanente de cópia de software de uso geral, não exclusivo, para uso em um mercado ou segmento de mercado; c) o aluguel ou licença de uso provisória de cópia de software de uso geral, não exclusivo, para uso em um mercado ou segmento de mercado; d) a manutenção e o suporte técnico remoto de software de uso geral voltada a manter o software sempre atualizado.*

*Considera-se manutenção para fins da retenção da CSLL, de que trata o art. 30 da Lei n.º 10.833, de 2003, os pagamentos referentes à manutenção de software de uso geral (licença de uso), por se tratar de manutenção de bens móveis.*

*Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833, de 2003, art. 30; Decreto n.º 3.000, de 29 de março de 1999 (RIR/99), art. 647, § 1º; IN SRF n.º 459, de 18 de outubro de 2004, art. 1º, § 2º e inc. IV; Lei n.º 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, art. 1º, 8º e 9º e Parecer Normativo CST n.º 8, de 17 de abril de 1986, itens 13, 14, 16 e 21.*

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

*REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. SERVIÇOS TÉCNICOS DE INFORMÁTICA. ASSESSORIA E CONSULTORIA EM INFORMÁTICA. PROGRAMAS DE COMPUTADORES (SOFTWARE). CUSTOMIZAÇÃO DE SOFTWARE. MANUTENÇÃO E SUPORTE TÉCNICO*

[mesma redação da ementa relacionada à CSLL, exceto por se referir à Cofins]

(...).

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

*REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. SERVIÇOS TÉCNICOS DE INFORMÁTICA. ASSESSORIA E CONSULTORIA EM INFORMÁTICA. PROGRAMAS DE COMPUTADORES (SOFTWARE). CUSTOMIZAÇÃO DE SOFTWARE. MANUTENÇÃO E SUPORTE TÉCNICO.*

[mesma redação da ementa relacionada à CSLL, exceto por se referir ao PIS/Pasep]

(...).

**Relatório**

(...)

2. *A dúvida resume-se em identificar se as atividades desenvolvidas pelas afiliadas da consulente enquadram-se no conceito de remuneração de serviços profissionais, para fins de 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, de que trata o art. 30 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

3. *Esclarece que, não obstante a IN SRF n.º 381, de 2003, ter delimitado que os serviços profissionais citados no art. 30 da Lei n.º 10.833, de 2003, são os relacionados no art. 647, do Decreto n.º 3.000, de 29 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), no mencionado texto legal não há citação de alguns dos serviços prestados pelas suas filiadas, cuja relação e descrição segue-se:*

*a) Software: Sistema informatizado pesquisado, projetado e desenvolvido nos laboratórios das empresas, por equipe própria de profissionais engenheiros de software, analistas de sistemas, programadores, contadores, analistas de legislação.*

*b) Licença de Uso: Consiste na licença em caráter permanente, não exclusivo e sigiloso do direito de uso de uma cópia de software de propriedade da empresa, pesquisado, projetado e desenvolvido nos laboratórios da mesma. Trata-se de*

---

*licenciamento de software de uso geral, não exclusivo para uma empresa somente, para uso em um mercado ou segmento de mercado.*

*c) Aluguel ou Licença de Uso Provisória: Consiste na licença em caráter temporário, não exclusivo e sigiloso do direito de uso de uma cópia de software de propriedade da empresa, pesquisado, projetado e desenvolvido nos laboratórios da mesma. Trata-se de licenciamento temporário de software de uso geral, não exclusivo para uma empresa somente, para uso em um mercado ou segmento de mercado.*

*d) Customização: Desenvolvimento de melhorias e/ou novas funcionalidades no software, para atender necessidades específicas solicitadas pelo cliente. Trata-se de atividades executadas para um cliente especificamente. Consiste nas atividades de: análise, projeto, pesquisa, programação, testes, homologação e documentação, atividades estas sempre executadas pela equipe de programadores e analistas da empresa prestadora.*

*e) Manutenção: Atividades voltadas a um software de propriedade da empresa produtora do mesmo, desempenhadas em seus laboratórios, por equipe própria de profissionais engenheiros de software, analistas de sistemas, programadores, contadores, analistas de legislação, tratando-se de atividades voltadas a manter o software sempre atualizado para que continue atendendo as necessidades dos licenciados no decorrer do tempo, desenvolvida em caráter geral, não exclusivo para uma empresa somente. São atividades típicas de manutenção de software; correção dos programas de software; alterações demandadas na mudança da legislação; atualizações tecnológicas; atualizações de funcionalidade, dados, tabelas, etc. Suporte técnico remoto. A correção de programas, alterações por mudanças na legislação e atualizações tecnológicas e de funcionalidades exigidas pela alteração na legislação consistem na atividade de: análise, projeto, pesquisa, programação, testes, homologação, documentação. Estas atividades são sempre executadas pela equipe de programadores e analistas da empresa prestadora.*

*f) Suporte Técnico Remoto. Consiste em esclarecimentos de dúvidas e orientações no uso do software. Sempre é prestada pela equipe técnica de helpdesk, sediada na empresa prestadora, através de telefone ou internet.*

*g) Desenvolvimento Específico ou Por Encomenda. Trata-se de desenvolvimento de um software completo ou de parte de um software, por encomenda de um cliente específico e para uso exclusivo. Estas atividades são desempenhadas nos laboratórios das empresas prestadoras, desenvolvidas por equipe própria de profissionais engenheiros de software, analistas de sistemas, programadores, contadores, analistas de legislação.*

*h) Processamento Birô: Consiste na execução dos serviços de processamento de dados dos clientes. A atividade é executada na empresa prestadora, por equipe de profissionais, usando as instalações e equipamentos da mesma. O processamento dos dados consiste na atualização de dados, cálculos e impressão de relatórios. Os dados que devem ser atualizados são fornecidos a prestadora pelos clientes através de fax, e-mail ou planilhas.*

*i) Processamento Asp ou Birô Asp: Consiste no uso, pelo cliente, do software e hardware da empresa prestadora. Nesta atividade são disponibilizados para uso do cliente, no processamento remoto, além do uso do sistema, os acessos aos servidores da prestadora, a segurança, a integridade e a confidencialidade dos dados e informações do cliente. O meio de comunicação entre o cliente e a sede*

da prestadora é a Internet. Estas atividades, tanto nos servidores, quanto da segurança, integridade e confidencialidade dos dados e informações do cliente são executadas na sede da prestadora pela equipe de helpdesk, operação e suporte técnico da mesma.

4. Conclui solicitando a manifestação desta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) com vistas a esclarecer quais das atividades, acima descritas, prestadas pelas empresas de informática, suas afiliadas, compreendem-se como serviços caracterizadamente de natureza profissional constantes da relação do § 1º do art. 647 do RIR/99.

#### **Fundamentos**

5. Com efeito, a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ao instituir a obrigatoriedade de retenção das contribuições, ora sob exame, assim dispôs:

*'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'.*

6. Referido artigo foi disciplinado pela IN SRF nº 381, de 2003, atual IN SRF nº 459, de 2004, que "Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas", assim estabelecendo:

*'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.*

(...)

§ 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)**

7. De sua parte o art. 647 do Decreto n.º 3.000, de 29 de março de 1999 (RIR/99) dispõe:

*'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 n.º 2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2.º, Decreto-Lei n.º 2.065, de 1983, art. 1.º, inciso III, Lei n.º 7.450, de 1985, art. 52, e Lei n.º 9.064, de 1995, art. 6.º).*

*§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;*

(...)

*§2º O imposto incide independentemente da qualificação profissional dos sócios da beneficiária e do fato desta auferir receitas de quaisquer outras atividades, seja qual for o valor dos serviços em relação à receita bruta.'*  
(grifou-se)

8. Relativamente à retenção do imposto de renda na fonte de que trata o art. 647 do RIR/99, o assunto foi analisado pelo Parecer Normativo CST n.º 8, de 17 de abril de 1986, o qual fixou os critérios sobre a abrangência do art. 52 da Lei n.º 7.450, de 23 de dezembro de 1985, normatizada pela Instrução Normativa n.º 23, de 23 de janeiro de 1986, cujos excertos ora reproduzimos:

*'13. Dessa forma, pode-se afirmar que a hipótese de incidência está presente em qualquer situação em que se configurar o exercício dos serviços previstos no ato normativo posto em evidência, quando prestados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas; para esse efeito, é inteiramente irrelevante a natureza civil ou comercial e o porte econômico da prestadora do serviço, a qualificação profissional de seus sócios, e o fato de que obtenha receita de quaisquer outras atividades, seja qual for o valor dos serviços em relação à sua receita bruta.*

(...)

*14. É oportuno esclarecer que a lista anexa à Instrução normativa n.º 23/86 enumera de forma taxativa as atividades profissionais sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte; diante deste posicionamento, a inclusão de outros serviços, se porventura ocorrer, somente determinará a obrigatoriedade de retenção do imposto a partir da publicação do ato correspondente.*

(...)

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 projetos, 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.’*

9. *Analisando-se a lista a que se refere o § 1º do art. 647 do RIR/1999, verifica-se que somente as atividades de: assessoria, consultoria técnica e programação estão entre aquelas passíveis de serem desenvolvidas pelas Empresas de Serviços Técnicos de Informática e Similares, e, portanto, sujeitas às retenções da IN SRF nº 459, de 2004.*

10. *No que se refere às atividades de assessoria e consultoria técnica, vê-se que se trata de expressão que abarca várias especialidades profissionais. Entretanto, no caso das empresas de informática, qualquer empresa que for contratada para dar ou fornecer assessoria, consultas ou pareceres, a respeito de assuntos ou matérias na área de informática, se sujeita às retenções de que trata IN SRF nº 459, de 2004, por estarem prestando serviços caracterizadamente de natureza profissional, sendo irrelevante a natureza civil ou comercial e o porte econômico da prestadora do serviço, bem como a qualificação profissional de seus sócios.*

11. *Por outro lado, em relação às atividades profissionais cobertas pela expressão programação, não obstante o termo, também, se aplicar a várias áreas profissionais, na técnica do processamento de dados diz respeito ao ato de programar, ou seja, é a elaboração de um programa de computador (software), cuja definição vamos encontrar no art. 1º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, nos seguintes termos:*

*‘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.’*

12. *Compulsando a mesma Lei nº 9.609, de 1998, destacamos, ainda, os seguintes artigos:*

*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)*

13. *Observa-se que, segundo a referida lei, quem comercializa programa de computador (software) fica obrigada a assegurar a prestação de serviços complementares, visando o adequado funcionamento do mesmo, e, ainda, que o uso do programa será sempre precedido de contrato de licença de uso, o que leva a inferir que as atividades licença de uso, customização, desenvolvimento específico ou por encomenda, bem assim o aluguel ou licença de uso provisório, listadas pela consulente, será obrigatoriamente precedida das atividades relacionadas como Manutenção e Suporte Técnico Remoto.*

14. *Nesse ponto, necessário se faz trazer à colação o entendimento proveniente dos Acórdãos do Supremo Tribunal Federal (STF). Nesse sentido, foi emblemático o julgamento do RE 176.626 do relator 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.’

15. 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.’*

16. 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 disseminado e prevalecente no âmbito interno da SRF quanto à classificação dicotômica da materialidade do programa de computador, considerando serviço o software cópia única para reprodução e comercialização no País ou para uso próprio sob encomenda, e considerando mercadoria todos os outros softwares. Vale dizer, classifica-se como mercadoria o software produzido em série, também chamado de “cópias múltiplas” ou padronizado.

17. Nesse sentido, considerando que o objeto da discussão não é apenas conceituar serviços de modo geral, mas os tipos de serviços que se enquadram em ‘remuneração de serviços profissionais’, para fins do disposto no art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, infere-se que, em se tratando de serviços de informática, somente se considera abrangido na expressão programação, a que se refere o inciso item 30 do § 1º do art. 647, do RIR, de 1999, o desenvolvimento e implantação de programas (software) por encomenda para uso exclusivo, elaborado para certo usuário ou que incluam fornecimento de suporte técnico em informática, compreendendo a atualização de programas e serviços correlatos, bem assim o desenvolvimento de melhorias ou novas funcionalidades no software (customização) por encomenda para uso exclusivo.

18. Assim, ante ao estabelecido no § 4º, art. 1º da IN SRF nº 489, de 2004, somente 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, a título de remuneração de serviços profissionais, de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, os pagamentos que atendam aos seguintes requisitos:

a) o contrato de prestação de serviços restringir-se ao desempenho exclusivo das atividades expressamente listadas no § 1º do art. 647 do RIR/1999;

b) os serviços forem prestados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas independentemente de a profissão ser regulamentada ou não, mesmo que os serviços sejam explorados empresarialmente e não em caráter pessoal;

c) que a hipótese de incidência das contribuições somente ocorra relativamente aos serviços isoladamente prestados na área das profissões arroladas do art. 647 do RIR/1999, isto é, não será exigida a retenção quando o serviço contratado englobar, cumulativamente, várias etapas indissociáveis dentro do objetivo pactuado.

19. Dessa forma, em relação, especificamente, aos serviços de informática, podemos concluir que:

**I - se considera remuneração de serviço profissional:**

a) assessoria e consultoria em informática;

b) desenvolvimento e implantação de programas (software) por encomenda para uso exclusivo, elaborado para certo usuário ou que incluam fornecimento de suporte técnico em informática, compreendendo a atualização de programas e serviços correlatos;

c) elaboração de projetos de hardware;

d) desenvolvimento de melhorias e/ou de novas funcionalidades (customização) no software por encomenda para uso exclusivo, para atender necessidades específicas solicitadas pelo cliente;

e) manutenção e suporte técnico remoto desde que vinculado às atividades enumeradas nas alíneas “b” e “d” acima.

**II - Não se considera remuneração de serviços profissionais:**

a) a comercialização do software produzido em série, também chamado de ‘cópias múltiplas’ ou padronizado;

b) a licença de uso em caráter permanente de cópia de software de uso geral, não exclusivo, para uso em um mercado ou segmento de mercado;

c) o aluguel ou licença de uso provisória de cópia de software de uso geral, não exclusivo, para uso em um mercado ou segmento de mercado;

d) a manutenção e o suporte técnico remoto de software de uso geral voltada a manter o software sempre atualizado para que continue atendendo as necessidades dos licenciados no decorrer do tempo, desenvolvida em caráter geral, não exclusivo.

20. Cabe ressaltar, entretanto, **que não obstante a manutenção de software de uso geral, não se caracterizar como serviços profissionais, os pagamentos a este título se sujeitam à retenção das contribuições, por se tratar de manutenção de bens móveis.**

21. Assim, em relação às atividades relacionadas pela consulente, constantes das alíneas ‘a’ a ‘i’ do item 3 (três) desta Solução de Consulta, prestadas pelas empresas de informática afiliadas, **compreendem-se como serviços profissionais**, constantes da relação do § 1º do art. 647 do RIR/99, e estão alcançados pela incidência na fonte da CSLL, da Cofins e da Contribuição

pra o PIS/Pasep, de que trata o art. 30 da Lei n.º 10.833, de 2003, os pagamentos efetuados pelos seguintes serviços:

a) desenvolvimento específico ou por encomenda;

b) customização; e

c) manutenção e o suporte técnico remoto, desde que tais serviços sejam vinculados às atividades enumeradas nas alíneas “a” e “b” acima.

7. Assim, consideradas essas injunções, deduz-se que as atividades desenvolvidas pela consulente – enumeradas no item 2, “a”, (i) a (iv) – não estão compreendidas no conceito legal de “serviços profissionais”; tal como estabelecido no art. 647 do RIR/99.

8. Nada obstante, aplica-se ao caso consultado a ressalva semelhante à do item 20 da SC Cosit n.º 3, de 2008: as atividades de manutenção e de suporte técnico remoto de software de uso geral – destinadas a “*manter o software sempre atualizado*”, conforme item 2, “a”, (iv) –, conquanto não estejam compreendidas no conceito de “serviços profissionais”, correspondem a fato previsto na hipótese do art. 30 da Lei n.º 10.833, de 2003 (item 5 da SC Cosit n.º 3, de 2008, retro), e do art. 1.º, *caput* e § 2.º, II, da IN SRF n.º 459, de 2004; este último reproduzido a seguir, *litteris*:

**IN SRF n.º 459, de 2004**

*Art. 1.º 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.*

(...)

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

(...)

*II - de manutenção todo e qualquer serviço de manutenção ou conservação de edificações, instalações, máquinas, veículos automotores, embarcações, aeronaves, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer bem, quando destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação, exceto se a manutenção for feita em caráter isolado, como um mero conserto de um bem defeituoso;*

(...). (gn).

8.1 Por essa razão, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, pela prestação de serviços de manutenção e de suporte técnico remoto de software de uso geral, não se sujeitam à retenção na fonte de Imposto de Renda (IR) – pois configura fato que não se ajusta à hipótese do art. 647 do RIR/99 –, mas sujeitam-se à retenção na fonte de CSLL, PIS/Pasep e Cofins.

9. As demais atividades – enumeradas no item 2, “a”, (i) a (iii) –, pelos fundamentos da SC Cosit n.º 3, de 2008, não correspondem a eventos jurídicos conotados nas hipóteses das normas dos arts. 647 do RIR/99 e 30 da Lei n.º 10.833, de 2003; razão porque as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, pela realização dessas atividades, não se sujeitam à retenção na fonte de Imposto de Renda (IR), de CSLL, de PIS/Pasep e de Cofins.

## Conclusão

10. Com base no exposto, conclui-se:

- a) que o conceito legal de “serviços profissionais”, tal como estabelecido no art. 647 do RIR/99, não abrange as seguintes atividades: (i) a comercialização de software produzido em série, também chamado de “cópias múltiplas” ou padronizado, bem como de suas atualizações; (ii) a concessão de licença de uso em caráter permanente de cópia de software de uso geral, não exclusivo, para uso em um mercado ou segmento de mercado; (iii) o aluguel ou a concessão de licença de uso provisório de cópia de software de uso geral, não exclusivo, para uso em um mercado ou segmento de mercado; (iv) a manutenção e o suporte técnico remoto de software de uso geral voltados a manter o software sempre atualizado, para que continue atendendo às necessidades dos licenciados no decorrer do tempo, desenvolvidos em caráter geral, não exclusivo;
- b) que as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, pela realização das atividades mencionadas no item “a”, subitem (i) a (iii), não se sujeita à retenção na fonte de IR, de CSLL, de PIS/Pasep e de Cofins;
- c) que as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, pela realização da atividade mencionada no item “a”, subitem (iv), não se sujeita à retenção na fonte de IR, mas sujeita-se à retenção na fonte de CSLL, de PIS/Pasep e de Cofins.

À consideração superior.

Assinado digitalmente  
MARCOS AURÉLIO LOPES OLIVEIRA  
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