



---

## Solução de Consulta nº 407 - Cosit

**Data** 5 de setembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

Retenção na Fonte. Desenvolvimento e licenciamento de *software*. Suporte técnico.

Sujeitam-se à retenção da Contribuição para a Cofins, as operações relativas ao desenvolvimento de *software* desenvolvido e licenciado sob encomenda (exclusivo). Não se submetem a essa retenção, as operações relativas a *software* desenvolvido e licenciado de forma geral, não exclusiva (*software* de prateleira), utilizável em diversos tipos de segmento de mercado, bem como aquele da espécie customizável.

Os serviços de manutenção e suporte técnico estão sujeitos à retenção da Cofins, caso estejam englobados na atividade de desenvolvimento de *softwares* sob encomenda para uso exclusivo, ou de melhorias ou novas funcionalidades para essas espécies. Também se submetem a essa retenção, os serviços de manutenção e suporte técnico vinculados a *softwares* de uso geral.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 647, § 1º; Instrução Normativa (IN) SRF nº 459, de 2004, art. 1º, § 2º, II e IV.

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

Retenção na Fonte. Desenvolvimento e licenciamento de *software*. Suporte técnico.

Sujeitam-se à retenção da Contribuição para o PIS/Pasep, as operações relativas ao desenvolvimento de *software* desenvolvido e licenciado sob encomenda (exclusivo). Não se submetem a essa retenção, as operações relativas a *software* desenvolvido e licenciado de forma geral, não exclusiva (*software* de prateleira), utilizável em diversos tipos de segmento de mercado, bem como aquele da espécie customizável.

Os serviços de manutenção e suporte técnico estão sujeitos à retenção da Contribuição para o PIS/Pasep, caso estejam englobados na atividade de desenvolvimento de *softwares* sob encomenda para uso exclusivo, ou de melhorias ou novas funcionalidades para essas espécies. Também se

submetem a essa retenção, os serviços de manutenção e suporte técnico vinculados a *softwares* de uso geral.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 647, § 1º; Instrução Normativa (IN) SRF nº 459, de 2004, art. 1º, § 2º, II e IV.

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

Retenção na Fonte. Desenvolvimento e Licenciamento de *software*. Suporte técnico.

Sujeitam-se à retenção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), as operações relativas ao desenvolvimento de *software* desenvolvido e licenciado sob encomenda (exclusivo). Por outro lado, não se submete a essa retenção o *software* desenvolvido e licenciado de forma geral, não exclusiva (*software* de prateleira), utilizável em diversos tipos de segmento de mercado, bem como aquele da espécie customizável.

Os serviços de manutenção e suporte técnico estão sujeitos à retenção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), caso os referidos serviços estejam englobados na atividade de desenvolvimento de *softwares* sob encomenda para uso exclusivo, ou de melhorias ou novas funcionalidades para essas espécies. Também se submetem a essa retenção, os serviços de manutenção e suporte técnico vinculados a *softwares* de uso geral.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 647, § 1º; Instrução Normativa (IN) SRF nº 459, de 2004, art. 1º, § 2º, II e IV.

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

Retenção na Fonte. Desenvolvimento e Licenciamento de *software*. Suporte técnico.

Sujeitam-se à retenção do IRRF, as operações relativas ao desenvolvimento de *software* desenvolvido e licenciado sob encomenda (exclusivo). Por outro lado, não se submete a essa retenção o *software* desenvolvido e licenciado de forma geral, não exclusiva (*software* de prateleira), utilizável em diversos tipos de segmento de mercado, bem como aquele da espécie customizável.

Os serviços de manutenção e suporte técnico estão sujeitos à retenção do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), caso os referidos serviços estejam englobados na atividade de desenvolvimento de *softwares* sob encomenda para uso exclusivo, ou de melhorias ou novas funcionalidades para essas espécies. Não se submetem a essa retenção os serviços de manutenção e suporte técnico vinculados a *softwares* de uso geral.

**Dispositivos Legais:** Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 647, § 1º.

## Relatório

O interessado, pessoa jurídica acima identificada, formula consulta a respeito da interpretação da legislação tributária federal, relativamente à retenção de tributos.

2. Informa que se dedica especialmente às atividades de desenvolvimento e licenciamento de *softwares* e serviços de suporte dos mesmos. Explica que os *softwares* produzidos se dividem em várias categorias, conforme sejam criados, a partir de encomendas e necessidades específicas, ou para uso por qualquer cliente em geral.

3. Faz referência à legislação que trata da retenção de tributos na fonte, especialmente o art. 647 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que aprovou o Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999. Argumenta ser esse o dispositivo central para esclarecimento, haja vista que, além de fundamentar diretamente a incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre serviços profissionais, também serve de base, por referência a qual remete a legislação, relativamente à incidência da retenção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, prevista no art. 30 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

4. Por isso, destaca a relevância do esclarecimento a respeito do conceito do alcance da expressão serviço de natureza profissional, passível de retenção pelo IRRF e, por consequência, da CSLL, PIS/Pasep e Cofins.

5. A partir dos fundamentos que apresenta, questiona se incidem, sob a forma de retenção pela fonte pagadora, o IRRF, a CSLL, bem como as contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, relativamente aos seguintes itens de sua atividade:

- *Softwares* desenvolvido e licenciado sob encomenda (exclusivo);
- *Softwares* desenvolvido e licenciado de forma não exclusiva, mas podendo ser alterado a pedido do cliente (customizável);
- *Softwares* desenvolvido e licenciado de forma não exclusiva, para o segmento de mercado de transportes, sendo padrão para todos os clientes desse segmento (não customizável);
- *Softwares* desenvolvido e licenciado de forma não exclusiva, utilizável em diversos tipos de segmento de mercado.

6. Questiona ainda se é devida a retenção dos citados tributos, relativamente às atividades de suporte e manutenção das citadas categorias de *softwares*.

## Fundamentos

7. 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.

8. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.
9. Cumpre destacar que o processo de consulta se destina à elucidação quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária, diante de dúvida quanto à sua aplicação a fato concreto. Não se destina, portanto, à convalidação de atos praticados, nem de quaisquer das afirmativas da consulente, pois isso implicaria em análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto da consulta.
10. Isto posto, a Solução de Consulta não se presta à análise da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a propugnar a interpretação da legislação tributária aplicável a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual.
11. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta deve ser solucionada.
12. A questão inicial a ser analisada diz respeito à incidência do IRRF, em operações relacionadas àquelas mencionadas pela consulente. Em processo de consulta relativa à exigência do IRRF, a Solução de Consulta Cosit nº 288, de 14 de outubro de 2014, expôs fundamentos que baseiam a presente análise, conforme apresentado a seguir.
13. Sobre a tributação pelo IRRF, relativamente a serviços caracterizadamente de natureza profissional, dispõe o RIR/1999:

***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:*

*1. administração de bens ou negócios em geral (exceto consórcios ou fundos mútuos para aquisição de bens); 2. advocacia; 3. análise clínica laboratorial; 4. análises técnicas; 5. arquitetura; 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); 7. assistência social; 8. auditoria; 9. avaliação e perícia; 10. biologia e biomedicina; 11. cálculo em geral; 12. consultoria; 13. contabilidade; 14. desenho técnico; 15. economia; 16. elaboração de projetos; 17. engenharia (exceto construção de estradas, pontes, prédios e obras assemelhadas); 18. ensino e treinamento; 19. estatística; 20. fisioterapia; 21. fonoaudiologia; 22. geologia; 23. leilão; 24. medicina (exceto a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro); 25. nutricionismo e dietética; 26. odontologia; 27. organização de feiras de amostras, congressos, seminários, simpósios e congêneres; 28. pesquisa em geral; 29. planejamento; 30. programação; (grifou-se) 31. prótese; 32. psicologia e psicanálise; 33. química; 34. radiologia e radioterapia; 35. relações públicas; 36. serviço de despachante; 37. terapêutica ocupacional; 38. tradução ou interpretação comercial; 39. urbanismo; 40. veterinária.*

§ 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.*

14. A expressão *serviços caracterizadamente de natureza profissional* tem origem no art. 52 da Lei n.º 7.450, de 23 de dezembro de 1985, disciplinado pela IN SRF n.º 23, de 21 de janeiro de 1986, que contém a mesma lista de serviços atualmente integrante do art. 647 do RIR/1999.

15. A esse respeito, a Coordenação Sistema de Tributação (CST) emitiu o Parecer Normativo (PN) CST n.º 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.*

*12. O mesmo objetivo orientou a elaboração da Instrução Normativa SRF n.º 23/86. As atividades listadas nesse ato, cujo desempenho ensejam a ocorrência do fato gerador da incidência sob exame, devem ser entendidas na acepção de serviços profissionais que poderiam ser prestados individualmente, mas que, por conveniência empresarial, são executados mediante interveniência de sociedades civis ou mercantis.*

*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 jurídica civil ou comercial e o porte econômico da prestadora do serviço, a qualificação profissional de seus sócios, ou 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 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.*

(...) – (grifou-se)

16. 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 de renda. Além disso, a hipótese de incidência restringe-se à contratação da pessoa jurídica para o desempenho exclusivo das atividades ali expressamente listadas.

17. Mais recentemente, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da RFB, ao analisar os critérios delineados pelo mesmo PN CST nº 8, de 1986, assim se pronunciou por intermédio da Solução de Consulta Cosit nº 3, de 6 de janeiro de 2014:

(...)

*12. A principal conclusão que se extrai acerca da essência dos serviços profissionais é a de que estes devem ser interpretados como serviços que poderiam, pela sua natureza, ser prestados individualmente por profissionais que exerçam as atividades mencionadas no § 1º do art. 647 do RIR/99; serviços que são inerentes ao exercício de quaisquer daquelas profissões, mas que, por uma questão de conveniência são executados via sociedades simples ou empresárias. Portanto, são atividades que para serem exercidas dependem basicamente da capacidade intelectual do indivíduo e, por esse motivo, seriam passíveis de serem efetuadas sem o aparato próprio das sociedades.*

*13. Uma segunda conclusão a que se chega com o amparo do PN CST nº 8, de 1986, é que os serviços que se sujeitam à retenção devem necessariamente ser prestados de forma isolada em alguma das áreas das profissões citadas. Dito de outra forma, a pessoa jurídica prestadora deve ser contratada para executar especificamente uma daquelas atividades arroladas no § 1º do art. 647 do RIR/99; não sendo cabível cogitar-se da retenção nas hipóteses em que o serviço profissional faça parte de um contexto mais amplo, ou seja, represente apenas uma fatia de um todo que consubstancie o serviço a ser prestado. (grifou-se)*

(...)

18. Conforme se verifica, o campo de incidência do IRRF, no que diz respeito à atividade de elaboração de programas de computador (*softwares*), alcança somente as operações caracterizadas como serviços profissionais. Assim, não são tributados por essa espécie, as situações em que se configure circulação de mercadorias. Portanto, faz-se necessária a distinção entre essas modalidades de operações.

19. A Administração Tributária manifestou-se a esse respeito, na elaboração da Solução de Consulta Cosit nº 374, de 18 de dezembro de 2014. O excerto a seguir resume o entendimento adotado sobre a questão específica:

*Em suma, considera-se venda de mercadoria a entrega do objeto sem que se tenha de fazê-lo previamente, tal como ocorre com a comercialização do denominado software de prateleira, mesmo que sejam necessários determinados ajustes, de modo a atender às necessidades do cliente. Já na prestação de serviço, o objeto da prestação é um ato do devedor com proveito patrimonial para o credor ou para terceiro, tal como ocorre no desenvolvimento do software*

de acordo com especificações fornecidas antecipadamente pelo cliente. (grifou-se)

20. Assim, é caracterizado como serviço passível da comentada retenção, o desenvolvimento de *software* na situação em que seja classificado como prestação de serviço. Na hipótese de ser considerado mercadoria, não se aplica essa modalidade de retenção.

21. Por sua vez, em relação à retenção das contribuições, prevê a Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

*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)

22. A IN SRF n.º 459, de 18 de outubro de 2004, que se fundamenta no art. 30, da Lei n.º 10.833, de 29 de 2003, disciplina o assunto nos seguintes termos:

*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:

(...)

*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;*

(...)

*IV - profissionais aqueles relacionados no § 1º do art. 647 do Decreto n.º 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)

23. Com base nos fundamentos expostos, é de se concluir que incidem o IRRF, CSLL, PIS/Pasep e Cofins sobre as operações concernentes à elaboração de *software* mediante

encomenda específica do cliente. De outro lado, não incidem sobre o *software* elaborado previamente, desvinculado de encomenda específica de cliente, e oferecido ao público em geral (*software* de prateleira). Também não ocorre essa incidência em relação a *software* customizável.

24. A respeito dos serviços de suporte e manutenção dos *softwares* em questão, conforme as razões apresentadas, é cabível a retenção do IRRF, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, caso os referidos serviços estejam englobados na atividade de desenvolvimento de *softwares* sob encomenda para uso exclusivo, ou de melhorias ou novas funcionalidades para essas espécies.

25. Por outro lado, não incide a retenção do IRRF quanto à manutenção e ao suporte técnico de *software* de uso geral, com a finalidade de mantê-lo sempre atualizado. Entretanto, tendo em vista que essa espécie de *software* é classificada como mercadoria e, portanto, um bem, sujeitam-se à retenção da CSLL e das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, as operações relativas à manutenção e ao suporte técnico de *softwares* de uso geral, com a finalidade de mantê-los atualizados.

## Conclusão

26. Em face do exposto, conclui-se que:

a) Sujeitam-se à retenção do IRRF, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, as operações relativas ao desenvolvimento de *software* desenvolvido e licenciado sob encomenda (exclusivo). Por outro lado, não se submete a essa retenção o *software* desenvolvido e licenciado de forma não exclusiva, utilizável em diversos tipos de segmento de mercado, bem como o *software* customizável.

b) Os serviços de manutenção e suporte, quando englobados nas atividades de desenvolvimento de *softwares* sob encomenda para uso exclusivo, ou de melhorias ou novas funcionalidades para essa espécie, sujeitam-se à retenção do IRRF. De outro lado, não incide a retenção do IRRF quanto à manutenção e o suporte técnico vinculado a *software* de uso geral, com a finalidade de mantê-lo sempre atualizado.

c) Sujeitam-se à retenção da CSLL e das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, as operações relativas à manutenção e ao suporte técnico de *softwares* de uso geral, bem como de uso exclusivo desenvolvido sob encomenda, com a finalidade de mantê-los atualizados.

*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