



---

## Solução de Consulta nº 89 - Cosit

**Data** 27 de julho de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS PROGRAMAS DE COMPUTADOR. CPRB.**

Para fins de enquadramento no art. 7º, inciso I, da Lei nº 12.546, de 2011, combinado com o disposto no inciso V, do § 4º, do art. 14, da Lei nº 11.774, de 2008, devem ser consideradas apenas as receitas de serviços de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação auferidas por empresa que, de fato, presta esses serviços, e que é, portanto, detentora dos respectivos direitos autorais.

As atividades de representação, distribuição e revenda de programas de computador (“*softwares* de prateleira”) não se confundem com a prestação de serviços de licenciamento e cessão do direito de uso de programas de computador, e, as receitas delas decorrentes não estão alcançadas pela contribuição previdenciária substitutiva prevista no art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011.

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

Em caso de venda de programas produzidos em série sem especificação prévia do usuário, ou de suas atualizações, ainda que adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, as receitas correspondentes deverão ser consideradas para fins de cálculo do percentual previsto no § 2º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011.

Em relação às receitas decorrentes da comercialização de programas adaptados (*customized*), entende-se que as adaptações feitas no produto

pronto para cada cliente representam meros ajustes no programa, permitindo que o *software* (que já existia antes da relação jurídica) possa atender às necessidades daquele cliente. Tais adaptações não configuram verdadeira encomenda de um programa e, portanto, as respectivas receitas não são auferidas em decorrência da prestação de serviços.

Restando caracterizado que o *software* é um sistema gerenciador de banco de dados e o ajuste e a adequação às necessidades do cliente representem o desenvolvimento de um banco de dados relacional (obrigação de fazer), a atividade deve ser classificada como prestação de serviço (obrigação de fazer).

**Dispositivos Legais:** Lei 12.546, de 2011, art. 7º, I, §2º e art. 9º, § 1º, I e II; Lei nº 11.774, de 2008, art. 14, § 4º, V; Lei nº 9.610, de 1998, art. 7º, XII; Lei nº 9.609, de 1998, art. 9º.

## Relatório

Em processo protocolizado em 30/06/2017 a pessoa jurídica acima identificada formulou consulta de interpretação à legislação tributária, de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, relativa à aplicação da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), prevista no art. 7º, inciso I, da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

2. Apresentou uma “DESCRIZAÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO”, divididas em subtítulos, segundo ela, com o propósito de conferir maior clareza aos seus questionamentos.

(...)

9. Em síntese, concluiu:

***24. Frisa a Consulente que o cerne da questão nesta consulta é DISTINGUIR claramente, para efeitos de aplicação de recolhimento “CPRB” – Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – instituída pelos artigos 7º a 10, da Lei nº 12.546, de 14/12/2011:***

*I. As receitas das atividades expressamente previstas no inciso “V”, do art. 14, da lei 11.774, de 17/09/2008, e no inciso “V” do art. 2º, do Dec. 7.828/12 (as quais estão expressamente listadas no item 1.05, da lista de serviços tributados pelo ISS anexa à LC nº 116/03) qual seja, operações de “LICENCIAMENTO OU CESSÃO DO DIREITO DE USO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR”, prestadas por empresas que se qualificam como “essencialmente prestadoras de serviços de TITIC”.*

*E*

*II. As RECEITAS decorrentes das atividades relativas à representação, distribuição ou revenda (atividades comerciais)” dos denominados “SOFTWARES DE PRATELEIRA”, tal como definidos na SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 11 COSIT, DATA 29 DE AGOSTO DE 2013.*

10. Por fim apresentou os seguintes questionamentos:

***I. Primeiro Questionamento:***

*Para efeitos da incidência da Contribuição Previdenciária incidente sobre a Receita Bruta (CPRB), as receitas com serviços de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”, prestados por empresas que se qualificam como “essencialmente prestadoras de serviços de TI/TIC” (cuja atividade principal se concentra na prestação dos serviços descritos nos incisos do § 4º, do artigo 14, da Lei 11.774/08 e que tem como atividade complementar a prestação de serviços licenciamento e/ou cessão de uso de programas do computador que servem de plataforma para esses serviços ou que servem como complemento a sua principal) são consideradas como “receitas com serviços de tecnologia da informação – TI e de tecnologia da informação e comunicação TIC”, sujeitas dessa forma à incidência estabelecida no art. 7º, da lei 12.546 de 2011?*

**II. Segundo Questionamento:**

*Como decorrência, pode-se afirmar que a receita bruta decorrente das atividades descritas no Primeiro Questionamento, supra, se enquadram no disposto no inciso V, do parágrafo 4º, do artigo 14, da lei 11.774 de 2008, que trata do licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação?*

**III. Terceiro Questionamento:**

*Assim, estando incluída no regime de tributação estabelecido no art. 7º, da Lei nº 12.546 de 2011, a empresa essencialmente prestadora de serviços de TI/TIC que exerça as atividades de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”, deverá considerar as receitas decorrentes das operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação como receitas com prestação de serviços de tecnologia da informação – TI e de tecnologia da informação e comunicação TIC” para fins do disposto no parágrafo 1º, do art. 9, da Lei 11.774 de 2011, submetendo essas receitas, nos termos de seu inciso I, ao disposto no art. 7º, da Lei nº 12.546 de 2011, com incidência de contribuição previdenciária, prevista no art. 7º da referida lei – observada a regra da proporcionalidade?*

## Fundamentos

11. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias.

12. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a estes. Nesse sentido, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito, caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos não foram descritos adequadamente ou que houve omissão de dados necessários à interpretação da legislação.

13. Do que se pode depreender da consulta formulada a interessada possui dúvida quanto ao alcance do art. 7º, inciso I, da Lei nº 12.546 de 14 de dezembro de 2011, tendo em vista o disposto no § 2º do referido artigo e no art. 9º, caput, § 1º, incisos I e II dessa lei, e o disposto no § 4º, inciso V, do art. 14, da Lei nº 11.774, de 2008, reproduzidos a seguir:

*Lei nº 12.546, de 2011*

*Art. 7º Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991: (Redação dada pela Lei nº 13.161, de 2015) (Vide Lei nº 13.161, de 2015)<sup>1</sup>*

~~*I – as empresas que prestam os serviços referidos nos §§ 4º e 5º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Revogado pela Medida Provisória nº 774, de 2017) (Medida Provisória nº 794 de 2017)*~~

~~*I - as empresas que prestam os serviços referidos nos §§ 4º e 5º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)*~~

~~*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a empresas que exerçam exclusivamente as atividades de representante, distribuidor ou revendedor de programas de computador.*~~

~~*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a empresas que exerçam as atividades de representante, distribuidor ou revendedor de programas de computador, cuja receita bruta decorrente dessas atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Revogado pela Medida Provisória nº 774, de 2017) (Medida Provisória nº 794 de 2017)*~~

~~*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a empresas que exerçam as atividades de representante, distribuidor ou revendedor de programas de computador, cuja receita bruta decorrente dessas atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)*~~

(...)

*Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:*

(...)

~~*§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º, o cálculo da contribuição obedecerá: (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014) (Revogado pela Medida Provisória nº 774, de 2017) (Medida Provisória nº 794 de 2017)*~~

~~*§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º, o cálculo da contribuição obedecerá: (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)*~~

~~*I – ao disposto no caput desses artigos quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Revogado pela Medida Provisória nº 774, de 2017) (Medida Provisória nº 794 de 2017)*~~

~~*I - ao disposto no caput desses artigos quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)*~~

~~*II – ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do caput do referido artigo ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que tratam o caput do art. 7º e o § 3º do art. 8º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 8º e a receita bruta total. (Redação dada pela Lei nº 12.794, de 2013) (Revogado pela Medida Provisória nº 774, de 2017)*~~

<sup>1</sup> Por força do disposto nos arts. 1º e 11 da Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018, o caput do art. 7º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, a partir de 01 de setembro de 2018, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 7º Até 31 de dezembro de 2020, poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

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

14. As obrigações tributárias relacionadas às receitas de programas de computador (*softwares*) vêm sendo objeto de Soluções de Consulta, de que trata a Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, a qual dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

15. Retome-se aos questionamentos da interessada, para fins de verificar se os entendimentos proferidos até então a ela podem ser aplicados:

**I. Primeiro Questionamento:** Para efeitos da incidência da Contribuição Previdenciária incidente sobre a Receita Bruta (CPRB), as receitas com serviços de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”, prestados por empresas que se qualificam como “essencialmente prestadoras de serviços de TI/TIC” (cuja atividade principal se concentra na prestação dos serviços descritos nos incisos do § 4º, do artigo 14, da Lei 11.774/08 e que tem como atividade complementar a prestação de serviços licenciamento e/ou cessão de uso de programas do computador que servem de plataforma para esses serviços ou que servem como complemento a sua principal) são consideradas como “receitas com serviços de tecnologia da informação – TI e de tecnologia da informação e comunicação TIC”, sujeitas dessa forma à incidência estabelecida no art. 7º, da lei 12.546 de 2011?

**II. Segundo Questionamento:** Como decorrência, pode-se afirmar que a receita bruta decorrente das atividades descritas no Primeiro Questionamento, supra, se enquadram no disposto no inciso V, do parágrafo 4º, do artigo 14, da lei 11.774 de 2008, que trata do licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação?

**III. Terceiro Questionamento:** Assim, estando incluída no regime de tributação estabelecido no art. 7º, da Lei n.º 12.546 de 2011, a empresa essencialmente prestadora de serviços de TI/TIC que exerça as atividades de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”, deverá considerar as receitas decorrentes das operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação como receitas com prestação de serviços de tecnologia da informação – TI e de tecnologia da informação e comunicação TIC” para fins do disposto no parágrafo 1º, do art. 9, da Lei 11.774 de 2011, submetendo essas receitas, nos termos de seu inciso I, ao disposto no art. 7º, da Lei n.º 12.546 de 2011, com incidência de contribuição previdenciária, prevista no art. 7º da referida lei – observada a regra da proporcionalidade?

16. Preliminarmente, cumpre observar que não há previsão, na legislação concernente à matéria, de tratamento específico a ser dado “a empresas que se qualificam como “essencialmente prestadoras de serviços de TI/TIC” (cuja atividade principal se concentra na prestação dos serviços descritos nos incisos do § 4º, do artigo 14, da Lei 11.774/08 e que tem como atividade complementar a prestação de serviços licenciamento e/ou cessão de uso de programas do computador que servem de plataforma para esses serviços ou que servem como complemento a sua principal”. Nesse sentido, os comandos contidos nos arts. 7º e 9º da Lei n.º 12.546, de 2011 não permitem afirmar que há um denominado “quarto grupo” distinto de empresas de *software*, como pretendeu a interessada.

17. Com efeito, conforme o entendimento fundamentado pela RFB na Solução de Consulta Cosit n.º 11<sup>2</sup>, de 29 de agosto de 2013, a empresa enquadrada no art. 7º, inciso I, Lei n.º 12.546, de 2011, que possua atividade mista, deverá verificar se as demais atividades estão sujeitas à contribuição previdenciária sobre a receita bruta prevista na mencionada lei. Neste caso, o cálculo da contribuição previdenciária deverá obedecer ao disposto no §1º do art. 9º da Lei n.º 12.546, de 2011, ou seja, com incidência sobre as receitas decorrentes de atividades previstas nos arts. 7º e 8º dessa lei – conforme determina o inciso I do §1º do art. 9º –, e com a aplicação do redutor sobre o valor da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento, – conforme determina o inciso II do §1º do art. 9º – considerando a receita decorrente da representação, distribuição ou revenda de programas de computador no cômputo das receitas decorrentes das “outras atividades”. Compete, portanto, à pessoa jurídica analisar, caso a caso, quais atividades estão sujeitas à contribuição previdenciária sobre a receita bruta prevista na referida lei.

18. Volte-se, a esse ponto, a atenção ao disposto no art. 7º, inciso I e § 2º, da Lei n.º 12.546, de 2011, tendo em vista o § 4º, inciso V, do art. 14, da Lei n.º 11.774, de 2008, já que é fundamental a interpretação do alcance do referido inciso “V- *licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação*”.

19. Um primeiro aspecto a ser ressaltado é o de que a atividade de prestação de serviços de “licenciamento e cessão do direito de uso de programas de computador” não se confunde com a de “representação, distribuição e revenda de programas de computador” (“*softwares de prateleira*”) e um segundo é o de que a receita das atividades de representação, distribuição e revenda de programas de computador não está alcançada pela contribuição previdenciária substitutiva prevista no art. 7º da Lei n.º 12.546, de 2011. Entendimentos esses manifestados pela RFB através da Solução de Consulta Cosit n.º 11, de 2013, reproduzida em parte a seguir:

### **Solução de Consulta Cosit n.º 11, de 2013**

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

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

*Art. 7º* .....

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a empresas que exerçam as atividades de representante, distribuidor ou revendedor de programas de computador, cuja receita bruta decorrente dessas atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total. (Redação dada pela Lei n.º 12.715)*

6.2 Por seu turno, regulamentando os arts. 7º a 9º da Lei n.º 12.546, de 2011, o Decreto n.º 7.828, de 16 de outubro de 2012, estabelece em seus arts. 2º e 6º as seguintes regras:

*Art. 2º Entre 1º de dezembro de 2011 e 31 de dezembro de 2014, incidirão sobre o valor da receita bruta, em substituição às contribuições previstas nos*

<sup>2</sup> A íntegra desta Solução de Consulta Cosit pode ser consultada no sítio da RFB na internet:

*incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as contribuições das empresas que prestam exclusivamente os serviços de Tecnologia da Informação - TI e de Tecnologia da Informação e Comunicação - TIC, assim considerados:*

*I - análise e desenvolvimento de sistemas;*

*II - programação;*

*III - processamento de dados e congêneres;*

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

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

*VI - assessoria e consultoria em informática;*

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

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

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

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

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

*...*

*II - não se aplica o disposto no caput às empresas que exerçam as atividades de representação, distribuição ou revenda de programas de computador e cuja receita bruta que decorra dessas atividades seja igual ou superior a noventa e cinco por cento da receita bruta total; e*

*...*

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

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

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

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

*EMENTA: TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR(SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários,*

*entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado "de prateleira", e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido. (RE 199464/SP – São Paulo – Relator Min. Ilmar Galvão. Julgamento em 02/03/1999. Primeira Turma) (grifo nosso)*

EMENTA: I. Recurso extraordinário : prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recusa a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. **Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" " matéria exclusiva da lide ", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.** (RE 176626/SP – São Paulo – Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em 10/11/1998. Primeira Turma) (grifo nosso)

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

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

20. Nesse mesmo sentido, através da Solução de Consulta Cosit nº 18<sup>3</sup>, de 16 de janeiro de 2017, em consulta sobre a aplicação da contribuição previdenciária substitutiva, prevista no art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, em caso de venda de programas produzidos em série sem especificação prévia do usuário, ou de suas atualizações, ainda que adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados e considerando determinados pressupostos (“a) O usuário final e a empresa que efetua a revenda/sub-licenciamento encontram-se no território nacional; b) Não há prestação de serviços conexa à aquisição da licença de uso de programa de computador; c) Os programas de computador são padronizados e oferecidos ao público em geral sem modificações ou personalizações; d) A empresa que efetua a revenda/sub-

<sup>3</sup> A íntegra desta Solução de Consulta Cosit pode ser consultada no sítio da RFB na internet:

*licenciamento não é a fabricante do software”*), a RFB manifestou o entendimento de que as receitas correspondentes deverão ser consideradas para fins de cálculo do percentual previsto no § 2º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011. Reproduz-se, em parte, a seguir, a Solução de Consulta Cosit nº 18, de 2017:

### **Fundamentos**

5. A matéria da consulta – tributação da receita relativa a programas de computador – é bastante vasta, e em certas situações torna-se necessário analisar detalhadamente as particularidades de cada caso. Entretanto, para a elucidação da questão objeto da presente consulta, é possível delimitar o universo de situações de forma a permitir uma resposta única. Assim, e em conformidade com o informado pela empresa, parte-se dos seguintes **pressupostos**:

- a) O usuário final e a empresa que efetua a revenda/sub-licenciamento encontram-se no território nacional;
- b) Não há prestação de serviços conexa à aquisição da licença de uso de programa de computador;
- c) Os programas de computador são padronizados e oferecidos ao público em geral sem modificações ou personalizações;
- d) A empresa que efetua a revenda/sub-licenciamento não é a fabricante do *software*.

(...)

### **I. SOFTWARE ADQUIRIDO COM MÍDIA PARA INSTALAÇÃO, A TÍTULO DEFINITIVO**

7. Os programas de computador são obras intelectuais. Sua proteção está prevista no art. 7º da Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998 (sem destaques no original):

*Das Obras Intelectuais*

*Capítulo I*

*Das Obras Protegidas*

*Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:*

(...)

*XII - os programas de computador;*

(...)

*§ 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.*

8. Por sua vez, a Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, determina que o uso de programa de computador será objeto de **contrato de licença** (sem destaques no original):

*DOS CONTRATOS DE LICENÇA DE USO, DE COMERCIALIZAÇÃO*

*E DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA*

*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.*

9. Em uma leitura apressada, seria possível entender que qualquer aquisição ou licenciamento de cópia seria resultado da prestação de um serviço ou da aquisição de um direito, e portanto não poderia ser considerado como mercadoria. Entretanto, o estabelecimento que apenas revende a mídia não possui, ele próprio, uma autorização de uso que pudesse repassar ao adquirente do produto. Referida autorização é dada pelo titular dos direitos patrimoniais de autor e nas condições por ele determinadas, conforme esclareceu o Ministro Sepúlveda Pertence, em seu voto no Recurso Extraordinário nº 176.626-3 (sem destaques no original):

*Os contratos de licenciamento e cessão são ajustes concernentes aos direitos de autor, firmados pelo titular desses direito – que não é necessariamente, o vendedor do exemplar do programa – e o usuário do software.*

(...)

*O comerciante que adquire exemplares [de “software de prateleira”] para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso, que, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o corpus mechanicum de obra intelectual que nele se materializa.*

10. Ressalte-se que com a aquisição de *software* produzido em série, sem qualquer especificação prévia do usuário, o adquirente estabelece **duas relações jurídicas distintas**: uma com o estabelecimento que lhe vendeu a mídia (no momento da aquisição), e outra com o titular dos direitos patrimoniais de autor (quando este usuário aceita, tácita ou expressamente, as condições do licenciamento ou autorização de uso propostas pelo referido titular).

11. Assim, a receita da venda desse tipo de software deverá ser considerada para fins de cálculo do percentual previsto no transcrito § 2º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, já que tal atividade se aproxima muito mais de revenda de mercadoria do que prestação de serviço.

## II. SOFTWARE SEM MÍDIA DE INSTALAÇÃO

12. Também é possível a aquisição de programas de computador padronizados por transferência eletrônica de dados (“download”). Neste caso, não haveria uma mídia física contendo o software. Há a entrega de número serial ou de dispositivo (tal como “dongle” ou “hardlock”) para permitir que o programa seja executado no computador do adquirente, por exemplo. Entretanto, o usuário final fará, ele mesmo, a transferência eletrônica do software para seu computador. Neste caso, o que existe é uma venda de licença de uso.

13. De qualquer forma, independentemente, do software produzido em série ser adquirido por meio de mídia física ou download, para fins de CPRB, a sua receita comporá o percentual previsto no § 2º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, já que, em qualquer das situações, os softwares são produzidos em escala, não se destinando ao atendimento de uma necessidade específica encomendada pelo cliente, o que envolveria uma prestação de serviço personalizada.

(...)

21. A este ponto, recorre-se à Solução de Divergência Cosit nº 18<sup>4</sup>, de 27 de março de 2017, e à Solução de Consulta Cosit nº 123<sup>5</sup>, de 28 de maio de 2014, para dar prosseguimento à

<sup>4</sup> A íntegra da Solução de Divergência Cosit nº 18, de 2017, pode ser consultada no sítio da RFB na internet:

<sup>5</sup> A íntegra da Solução de Consulta Cosit nº 123, de 2014, pode ser consultada no sítio da RFB na internet:

interpretação do alcance do disposto no art. 7º, inciso I, da Lei nº 12.546, de 2011, combinado com o disposto no § 4º, inciso V, do art. 14, da Lei nº 11.774, de 2008.

22. Através da Solução de Divergência Cosit nº 18, de 2017, reproduzida, em parte, a seguir, a RFB explicitou a diferença entre licença de uso e licença de comercialização de “software” com base no disposto na Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998:

13. A legislação brasileira ainda define quais as formas de contrato envolvendo programas de computador. As únicas espécies de contratos relativos a direitos sobre programas de computador são definidas pelo legislador como contrato de licença de uso no País (art. 9º); contrato de licença de direitos de comercialização de programas de computador oriundos do exterior (art.10) e contrato de transferência de tecnologia (art. 11).

14. Assim, temos:

a) Licenciamento de direitos de uso de programas de computador no País

*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.*

b) Licenciamento de direitos de distribuição ou comercialização de programas de computador oriundos do exterior

*Art. 10. Os atos e contratos de licença de direitos de comercialização referentes a programas de computador de origem externa deverão fixar, quanto aos tributos e encargos exigíveis, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos e estabelecerão a remuneração do titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior.*

c) Transferência de tecnologia

*Art. 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.*

*Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.*

**15. A distinção entre as formas de contratação envolvendo programas de computador assegura que os direitos sobre o software fiquem sob domínio de seu autor, exceto no caso de transferência de tecnologia. A lei do software prevê que a entrega pelo fornecedor do código-fonte dos programas é condição indispensável para essa transferência (art.11). Assim, somente caracteriza transferência de tecnologia o acesso ao código-fonte dos programas que permite realizar modificações nos produtos adquiridos para revenda.**

16. Devido ao seu caráter protecionista, a legislação proíbe o uso ou a comercialização de software sem a devida licença de quem detém o direito de exploração. O único direito de caráter acessório previsto pelo legislador é o direito de reproduzir um exemplar destinado à cópia de salvaguarda (art. 6º, I). A distribuição ou reprodução de programa de computador por qualquer meio sem autorização expressa é considerada ilegal e representa violação aos direitos autorais, passível de sanção criminal e reparação de danos (art. 12, § 1º).

17. Ao adquirir um software ou programa de computador, o consumidor final adquire a licença de uso para o fim a que se destina, ou seja, ele paga pelo direito de utilizar o programa. Não pode sequer reproduzi-lo, ressalvada uma cópia de segurança (backup), sob pena de configurar conduta criminosa.

18. Em suma, as Leis nº 9.609 e 9.610, ambas de 1998, estabelecem, como regra geral, que o adquirente do *software*, ao receber a licença de uso, só pode reproduzi-lo uma única vez. Reproduções adicionais, seja qual for a destinação dos novos exemplares, somente são lícitas se expressamente autorizadas pelo titular dos direitos autorais, mediante licença de comercialização.

19. É certo que, no caso do software, existe uma especialização em relação aos contratos de distribuição de outros produtos e que se encontram regidos atualmente pelo Código Civil de 2002.

20. Todavia, a legislação especializada não veio impor um procedimento, mas regulamentá-lo, já que nos contratos de distribuição de software firmados entre empresas brasileiras e estrangeiras, por exemplo, normalmente ocorre a previsão, em **uma primeira etapa, do licenciamento para distribuição e comercialização** e, posteriormente, **a venda pelas empresas brasileiras dos softwares aos consumidores finais**, que, nesse momento, recebem a licença de uso conferida pelo detentor dos direitos autorais.

(*negritou-se*)

23. Através da Solução de Consulta Cosit nº 123, de 2014, a RFB já havia manifestado o entendimento acerca da tributação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativamente às receitas com venda de *softwares* prontos e por encomenda auferidas por empresas tributadas com base no lucro presumido. Em síntese, interpretou-se: i) A venda (desenvolvimento e edição) de *softwares* prontos para o uso (*standard* ou de prateleira) classifica-se como venda de mercadoria e o percentual para a determinação da base de cálculo do imposto/contribuição é de 8% sobre a receita bruta; ii) A venda (desenvolvimento) de *softwares* por encomenda classifica-se como prestação de serviço e o percentual para determinação da base de cálculo do imposto/contribuição é de 32% sobre a receita bruta; iii) Caso a consulente desempenhe concomitantemente mais de uma atividade, o percentual de presunção correspondente deve ser aplicado sobre o valor da receita bruta auferida em cada atividade; iv) Em relação às receitas decorrentes da comercialização de programas adaptados (*customized*), entende-se que as adaptações feitas no produto pronto para cada cliente representam meros ajustes no programa, permitindo que o *software* (*que já existia antes da relação jurídica*) possa atender às necessidades daquele cliente. Tais adaptações não configuram verdadeira encomenda de um programa e, portanto, as respectivas receitas não são auferidas em decorrência da prestação de serviços; v) restando caracterizado que o *software* é um sistema gerenciador de banco de dados e o ajuste e a adequação às necessidades do cliente representem o desenvolvimento de um banco de dados relacional (obrigação de fazer), a atividade deve ser classificada como prestação de serviço (obrigação de fazer).

24. Reproduz-se, em parte, a Solução de Consulta Cosit nº 123, de 2014:

5. Deste modo, é imperiosa a análise da natureza jurídica das atividades descritas pela consulente em sua petição (desenvolvimento e licenciamento de “*software*” não customizável e customização de *software*) para se definir os percentuais adequados à apuração do lucro presumido e da base de cálculo da CSLL.

...

7. Temos que os softwares dividem-se em três categorias: programas standard, que são desenvolvidos e postos à disposição de clientes indistintamente (“softwares de prateleira”); programas por encomenda, que são aqueles desenvolvidos especificamente para determinado

cliente; e programas adaptados (customized), os quais constituem uma forma híbrida, ou seja, programas “standard” que permitem adaptação às necessidades de um cliente em particular.

8. Em relação às receitas decorrentes da comercialização de programas adaptados (customized), entende-se que as adaptações feitas no produto pronto para cada cliente, representam meros ajustes no programa, permitindo que o software (que já existia antes da relação jurídica) possa atender às necessidades daquele cliente. Tais adaptações não configuram verdadeira encomenda de um programa e, portanto, as respectivas receitas não são auferidas em decorrência da prestação de serviços. Logo, nestes casos, o percentual de presunção do lucro e da base de cálculo da CSLL é de 8% e 12%, respectivamente. No mesmo sentido, destaca-se que, caso os ajustes representem configuração do software ao hardware do cliente, a atividade mantém-se classificada como venda de mercadoria.

9. Por outro lado, restando caracterizado que o software seja um sistema gerenciador de banco de dados e o ajuste e a adequação às necessidades do cliente representem o desenvolvimento de um banco de dados relacional (obrigação de fazer), a atividade deve ser classificada como prestação de serviço (obrigação de fazer), cujo percentual de presunção do lucro e da base de cálculo da CSLL é de 32%.

10. O mesmo raciocínio até aqui utilizado aplica-se à atualização de software (upgrade). Deve-se verificar se a atividade classifica-se como venda de mercadoria (obrigação de dar) ou prestação de serviço (obrigação de fazer).

11. 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.

12. Destaca-se que a interpretação acima exposta, fundada na distinção entre o chamado “software de prateleira” e o “software sob encomenda / customizável”, encontra-se em consonância com a jurisprudência dos tribunais superiores, sendo relevante transcrever-se a ementa do seguinte aresto do Superior Tribunal de Justiça:

*“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.*

*(REsp 1070404/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2008, DJe 22/09/2008)” (g.n.)*

13. Desse modo, se a interessada prestar serviço de desenvolvimento de “software” por encomenda de clientes, a receita bruta correspondente por ela auferida se sujeita à aplicação do percentual de 32% para a apuração da base de cálculo tanto do Imposto sobre a Renda como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Mas se, por outro lado, realizar o desenvolvimento de softwares destinados a serem vendidos no mercado (“softwares de prateleira”) tais operações

- equiparam-se à venda mercantil, e, para efeito da apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, as receitas brutas assim auferidas sujeitam-se à aplicação dos percentuais de 8% e 12%, respectivamente.
14. Se a interessada executar, concomitantemente, a prestação de serviços e a venda de mercadorias, deve aplicar às receitas oriundas de cada uma dessas atividades os seus percentuais respectivos – de 32% e 8% ou 12%, conforme anteriormente explicitado, sobre a parcela da receita bruta auferida com cada atividade.
25. Não obstante a Solução de Consulta Cosit n.º 123, de 2014, tenha tratado da tributação do IRPJ e da CSLL, é possível, no presente caso, tomar-se como parâmetro aspectos da legislação nela interpretados.
26. Nesse sentido, é forçoso concluir que, para fins de enquadramento no disposto no inciso V, do § 4º, do art. 14, da Lei n.º 11.774, de 2008, e de aplicação do inciso I, do art. 7º, da Lei n.º 12.546 de 2011, devem ser consideradas apenas as receitas de serviços de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação auferidas por empresa que, de fato, presta esses serviços, e que é, portanto, detentora dos respectivos direitos autorais.
27. Releva notar que o entendimento de que *“Em relação às receitas decorrentes da comercialização de programas adaptados (customized), entende-se que as adaptações feitas no produto pronto para cada cliente, representam meros ajustes no programa, permitindo que o software (que já existia antes da relação jurídica) possa atender às necessidades daquele cliente. Tais adaptações não configuram verdadeira encomenda de um programa e, portanto, as respectivas receitas não são auferidas em decorrência da prestação de serviços”*, proferido na Solução de Consulta Cosit n.º 123, de 2014, aplica-se à empresa que efetuar meros ajustes em programa pronto. Assim, as receitas auferidas pela revenda do conjunto *“software com meros ajustes efetuados”* não são consideradas decorrentes de prestação de serviços e, portanto, não se enquadram ao disposto no art. 7º, I, da Lei n.º 12.546, de 2011.
28. Por outro lado, ainda com base no entendimento proferido na Solução de Consulta Cosit n.º 123, de 2014, vale observar que *“restando caracterizado que o software seja um sistema gerenciador de banco de dados e o ajuste e a adequação às necessidades do cliente representem o desenvolvimento de um banco de dados relacional (obrigação de fazer), a atividade deve ser classificada como prestação de serviço”*.
29. Assim, cabe à empresa verificar se o serviço prestado enquadra-se, para fins do disposto no art. 7º, inciso I, em hipótese prevista no § 4º do art. 14 da Lei n.º 11.774, de 2008, segregando, se for o caso, as receitas de prestação de serviço daquelas da revenda do *software*.

## Conclusão

Pelo exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que para fins do disposto no inciso I do art. 7º da Lei n.º 12.546, de 2011:

- A atividade de representação, distribuição e revenda de programas de computador (*“softwares de prateleira”*) não se confunde com a prestação de serviços de licenciamento e cessão do direito de uso de programas de computador;

- A receita das atividades de representação, distribuição e revenda de programas de computador não está alcançada pela contribuição previdenciária substitutiva prevista no art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011;
- Caso a empresa possua atividade mista, deverá verificar se as demais atividades estão sujeitas à contribuição previdenciária sobre a receita bruta prevista na Lei nº 12.546, de 2011. Neste caso, o cálculo da contribuição previdenciária deverá obedecer ao disposto no §1º do art. 9º dessa lei, ou seja, com incidência sobre as receitas decorrentes de atividades previstas nos arts. 7º e 8º da referida lei – conforme determina o inciso I do §1º do art. 9º –, e com a aplicação do redutor sobre o valor da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento, – conforme determina o inciso II do §1º do art. 9º –considerando a receita decorrente da representação, distribuição ou revenda de programas de computador no cômputo das receitas decorrentes das “outras atividades”;
- Em caso de venda de programas produzidos em série sem especificação prévia do usuário, ou de suas atualizações, ainda que adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, as receitas correspondentes deverão ser consideradas para fins de cálculo do percentual previsto no § 2º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011;
- Em relação às receitas decorrentes da comercialização de programas adaptados (customized), entende-se que as adaptações feitas no produto pronto para cada cliente representam meros ajustes no programa, permitindo que o *software* (que já existia antes da relação jurídica) possa atender às necessidades daquele cliente. Tais adaptações não configuram verdadeira encomenda de um programa e, portanto, as respectivas receitas não são auferidas em decorrência da prestação de serviços;
- Restando caracterizado que o *software* é um sistema gerenciador de banco de dados e o ajuste e a adequação às necessidades do cliente representem o desenvolvimento de um banco de dados relacional (obrigação de fazer), a atividade deve ser classificada como prestação de serviço (obrigação de fazer);
- Para fins de enquadramento no inciso V, do § 4º, do art. 14, da Lei nº 11.774, de 2008, devem ser consideradas apenas as receitas de serviços de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação auferidas por empresa que, de fato, presta esses serviços, e que é, portanto, detentora dos respectivos direitos autorais.

Assinado digitalmente  
Regina Célia Rodrigues dos Santos  
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

Assinado digitalmente  
Milena Rebouças Nery Montalvão  
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit05

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

Assinado digitalmente  
Mirza Mendes Reis  
Auditora- Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à interessada.

Assinado digitalmente

**CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA**  
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta