



Solução de Consulta nº 24 - Cosit

Data 23 de março de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

ELABORAÇÃO DE SOFTWARE.

Observados os requisitos legais, é permitida aos optantes pelo Simples Nacional a elaboração de programas de computador - código CNAE 6202-3/00 -, inclusive fora do estabelecimento do optante.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, art. 18, § 5º-D, inciso IV; Resolução CGSN nº 150, de 2019, art. 2º.

Relatório

A interessada formula consulta sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

2. Em síntese, pergunta se empresas que exercem atividades classificadas nos códigos 6202-3/00 – “desenvolvimento e licenciamento de programas de computador customizáveis”, 6204-0/00 – “consultoria em tecnologia da informação”, e 6209-1/00 – “suporte técnico, manutenção e outros serviços em tecnologia da informação”, da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), podem continuar sendo optantes pelo Simples Nacional em 2019.

Fundamentos

3. Em relação aos códigos CNAE 6204-0/00 e 6209-1/00, eles nem sequer constam nos Anexos VI e VII da Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, que relacionam os códigos vedados e ambíguos aos optantes. Sendo assim, claramente, não há ressalvas quanto a seu exercício em 2019, de sorte que a consulta, neste ponto, é ineficaz, cf. art. 18, inciso VII, da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013.

4. Já o código CNAE 6202-3/00, ao tempo da consulta, estava relacionado no Anexo VII, de códigos que abrangem concomitantemente atividade impeditiva e permitida aos optantes pelo Simples Nacional. Razão pela qual, neste ponto, há dúvida jurídica que justifica consulta eficaz: entre as atividades abrangidas por esse código, quais são as impeditivas e quais as permitidas?

5. O art. 18, § 5º-D, inciso IV, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, diz que é permitida ao Simples Nacional a “elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, **desde que desenvolvidos em estabelecimento da optante**”. Considerando que o CNAE não dispõe de códigos distintos conforme o local em que essa atividade é exercida, o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) resolveu enquadrar o código CNAE 6202-3/00 no Anexo VII, para que:

5.1. a elaboração de *software* no estabelecimento da optante seja considerada permitida e

5.2. a elaboração de *software* fora do estabelecimento da optante seja considerada impeditiva.

6. Esse é o sentido da ambiguidade desse código CNAE. É por isso que ele consta no Anexo VII da Resolução. No entanto, a questão jurídica não termina aí. Leiamos o art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 2006:

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:...

§ 1º As vedações relativas a exercício de atividades previstas no *caput* deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades referidas nos §§ 5º-B a 5º-E do art. 18 desta Lei Complementar, ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no *caput* deste artigo.

§ 2º Também poderá optar pelo Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte que se dedique à prestação de outros serviços que não tenham sido objeto de vedação expressa neste artigo, desde que não incorra em nenhuma das hipóteses de vedação previstas nesta Lei Complementar.

...

7. A leitura desses dispositivos permite afirmar que os §§ 5º-B a 5º-E (e 5º-I, acrescentemos) do art. 18 (aí incluído, portanto, o já citado § 5º-D, inciso IV, em tela):

... têm dupla função: a) relacionar atividades que representem exceção às vedações constantes do art. 17; b) estabelecer a forma de tributação dessas mesmas atividades no que tange aos Anexos da LC nº 123/2006.¹

¹ SANTIAGO, Silas. *Simples Nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 115.

8. Ora, se o § 5º-D, inciso IV, excepciona uma vedação, qual seria ela? A resposta é: o art. 17, inciso XI,² que vedava as atividades intelectuais – entre elas, as de natureza técnica, como a elaboração de programas de computador. A leitura conjunta de todos esses dispositivos tinha o seguinte significado: as atividades intelectuais são vedadas, mas a elaboração de *software*, apesar de ser uma atividade intelectual de natureza técnica, é permitida, desde que realizada no estabelecimento da optante.

9. **Ocorre que esse inciso XI do art. 17 foi revogado** pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014 (art. 16, inciso III), com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2015 (art. 15, inciso I). E as atividades intelectuais até então vedadas passaram a ser expressamente permitidas pelo art. 18, § 5º-I, da Lei Complementar nº 123, de 2006. Poderia, a partir de então, a vedação à elaboração fora do estabelecimento da optante se sustentar apenas com base na ressalva da segunda parte do inciso IV do § 5º-D do art. 18? A resposta é: não. Expliquemos.

10. Como é sabido, o princípio da legalidade permite ao particular fazer tudo que a lei não proíbe, ao passo que permite ao Estado fazer somente o que a lei autoriza.³ Ou seja, qualquer intervenção estatal na esfera privada – p.ex., qualquer restrição a exercício de direito – precisa ser autorizada por lei.⁴ Assim é nas intervenções estatais que estruturam o direito tributário.⁵

11. Esse compromisso com a legalidade impõe, no caso, que qualquer vedação ao Simples Nacional precisa decorrer de interpretação da Lei Complementar nº 123, de 2006. Desde a revogação do inciso XI do art. 17 e inclusão do § 5º-I no art. 18, inexistente vedação legal às atividades intelectuais. Deduzi-la a partir da ressalva da segunda parte do inciso IV do § 5º-D do art. 18 seria o mesmo que instituí-la *a contrario sensu*. Todavia, o argumento *a contrario sensu* precisa ser manejado “com grande prudência, (...) não se aplicando, portanto, a todos os casos de silêncio da lei”.⁶

12. No caso, ele não pode servir para concluir pela persistência de uma vedação que já foi revogada. Afinal, considerando-se inexistente qualquer óbice ao exercício de atividade intelectual, haveria outra objeção legal a ser apontada no exercício da atividade de elaboração de *software* fora do estabelecimento da optante?

13. Quanto à atividade em si, pelos motivos acima expostos, não há. Quanto ao modo de exercício, sim: se realizada por meio de cessão de mão de obra, é vedada (art. 17, inciso XII). No entanto, essa vedação não deveria apresentar reflexos no Anexo VII da Resolução. Caso contrário, devido ao comando do art. 18, § 5º-H, todas as atividades não tributadas pelo Anexo IV da Lei Complementar teriam que ser citadas pelo Anexo VII da Resolução, já que todas são permitidas desde que não prestadas mediante cessão de mão de

² Idem, *ibidem*, p. 138-9.

³ MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 793.

⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 831.

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 225.

⁶ DINIZ, Maria Helena. *As lacunas no direito*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 176. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 200.

obra. Só que não é esse o objeto do Anexo VII, como se vê no art. 8º, § 2º, da Resolução CGSN nº 140, de 2018.

14. A propósito, não se alegue que a ressalva legal em questão (“desde que desenvolvidos em estabelecimento da optante”) tinha por finalidade evitar a permissão à cessão de mão de obra. Em primeiro lugar, porque o simples fato de o *software* ser desenvolvido no estabelecimento da contratante não é suficiente para presumir *iuris et de iure* a ocorrência de cessão de mão de obra – que exigiria o cumprimento dos requisitos do art. 112, c/c art. 15, § 3º, inciso I, da Resolução CGSN nº 140, de 2018. Em segundo lugar, diante do exposto no art. 18, § 5º-H, da Lei Complementar nº 123, de 2006, a vedação à cessão de mão de obra só não se aplica às atividades tributadas pelo Anexo IV. Como a elaboração de *softwares* nunca foi tributada pelo Anexo IV, é claro que sua execução por cessão de mão de obra seria vedada de qualquer jeito, independentemente da citada ressalva legal.

15. Assim, se o *software* for desenvolvido no estabelecimento do optante/contratado, evidentemente não haveria cessão de mão de obra (art. 112, § 1º, da Resolução CGSN nº 140, de 2018), então a ressalva seria inútil, porque não incidiria a vedação. E, se for desenvolvido fora do estabelecimento do optante/contratado: (i) pode haver cessão de mão de obra e, nessa condição, vedada não pela leitura *a contrario sensu* da ressalva, mas pela aplicação direta do art. 17, inciso XII, da Lei Complementar; (ii) pode não haver cessão de mão de obra e, nessa condição, desde 1º de janeiro de 2015, não seria vedada por nenhum dispositivo.

16. Como já citamos no item 6, o art. 18, §§ 5º-B a 5º-E e 5º-I, têm uma dupla função. A primeira, de excepcionar vedações legais, já foi acima analisada. Resta a segunda, de estabelecer uma forma de tributação específica para cada atividade. Assim, em tese, seria possível que essa ressalva, embora não mais servisse para fins de definir os limites da vedação legal, poderia servir para atribuir uma outra forma de tributação.

17. Contudo, não é esse o caso. Porque a elaboração de *software*:

17.1. quando desenvolvida no estabelecimento da optante, é tributada pelo Anexo III ou V, a depender da razão entre a folha de salários e a receita bruta (cf. art. 18, § 5º-D, inciso IV, e § 5º-M, inciso II);

17.2. quando desenvolvida fora do estabelecimento da optante, também é tributada pelo Anexo III ou V, a depender da razão entre a folha de salários e a receita bruta (cf. art. 18, § 5º-I, inciso XII, e § 5º-M, inciso II).

18. Ou seja, independentemente do local em que a atividade é desenvolvida, o tratamento tributário é rigorosamente o mesmo, alterando somente sua base legal. De sorte que, na prática, a partir de 1º de janeiro de 2015, a ressalva da segunda parte do inciso IV do § 5º-D do art. 18 se tornou letra morta.

19. De certo modo, isso foi reconhecido pelo art. 2º da Resolução CGSN nº 150, de 2019, que suprimiu do Anexo VII da Resolução CGSN nº 140, de 2018, os códigos CNAE 6201-5/01 – desenvolvimento de programas de computador sob encomenda; 6202-3/00 –

desenvolvimento e licenciamento de programas de computador customizáveis; e 6203-1/00 – desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não customizáveis. Ou seja, é a admissão de que esses códigos não são ambíguos porque não mais contemplam atividades vedadas, já que não é mais vedado o exercício dessas atividades fora do estabelecimento do optante.

Conclusão

À vista do exposto, conclui-se que, observados os requisitos legais, é permitida aos optantes pelo Simples Nacional a elaboração de programas de computador – código CNAE 6202-3/00 –, inclusive fora do estabelecimento do optante.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
Laércio Alexandre Becker
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Cotir e à Copen.

Assinado digitalmente
MARCO ANTONIO F. POSSETTI
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit09

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente FABIO CEMBRANEL Auditor-Fiscal da RFB Coordenador da Cotir	Assinado digitalmente RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA Auditor-Fiscal da RFB Coordenador da Copen
---	---

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