



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	36 – COSIT
DATA	CLICAR PARA INSERIR UMA DATA
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Para as atividades de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão, o percentual para determinação da base de cálculo do IRPJ, de que trata o *caput* do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, é de 32% (trinta e dois por cento), previsto para prestação de serviços, na alínea “a” do inciso III desse mesmo artigo.

Dispositivos legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, III, alínea "a"; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25 e art. 48, § 12.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Para as atividades de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão, o percentual para determinação da base de cálculo da CSLL, de que trata o *caput* do art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, é de 32% (trinta e dois por cento), previsto para prestação de serviços, no inciso I desse mesmo artigo.

Dispositivos legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, III, alínea "a", e art. 20, *caput*, I; Lei nº 9.430, de 1996, art. 29 e art. 48, § 12.

RELATÓRIO

O Interessado acima identificado formula consulta acerca da tributação do licenciamento de direito de uso de programas de computador pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a seguir resumida.

2. O Consultante informa atuar no licenciamento de programas de computador padronizados sem quaisquer intervenções ou especificações pontualmente desenvolvidas ou implementadas em face do cliente licenciado.

3. Afirma estar utilizando os percentuais de presunção de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, no regime de tributação com base no lucro e resultado presumidos.

4. Diz que esses percentuais foram definidos na Solução de Consulta nº 5001, de 2020, expedida pela Divisão de Tributação da Superintendência da Receita Federal do Brasil na 5ª Região Fiscal. A ementa do mencionado ato interpretativo está parcialmente reproduzida abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. SOFTWARE. PROGRAMAS DE COMPUTADOR. SUPORTE TÉCNICO. PERCENTUAL PRESUNÇÃO.

A venda (desenvolvimento e edição) de softwares prontos para o uso (standard ou de prateleira), mesmo quando realizadas atualizações periódicas, classifica-se como venda de mercadoria e os percentuais para a determinação da base de cálculo do IRPJ apurado com base no lucro presumido é de 8% sobre a receita bruta.

A venda (desenvolvimento) de softwares por encomenda classifica-se como prestação de serviço e o percentual para determinação da base de cálculo do IRPJ apurado com base no lucro presumido é de 32% sobre a receita bruta.

A venda de softwares adaptados (customized), desde que representem meros ajustes no programa e não sejam significativos, de modo a não caracterizar o desenvolvimento de uma nova versão de um programa, configura venda de mercadoria e os percentuais para a determinação da base de cálculo do IRPJ apurado com base no lucro presumido é de 8% sobre a receita bruta.

A venda de softwares adaptados (customized), quando as adaptações forem significativas, representando o próprio desenvolvimento de um programa aderente às necessidades do cliente, configura prestação de serviços e o percentual para determinação da base de cálculo do IRPJ apurado com base no lucro presumido é de 32% sobre a receita bruta.

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.

O suporte técnico oferecido aos usuários de programas de computador destinado ao seu adequado funcionamento configura uma prestação de serviço, sendo irrelevante que sua prestação decorra de uma exigência legal. O percentual para determinação da base de cálculo do IRPJ apurado com base no lucro presumido é de 32% sobre a receita bruta.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 123, DE 28 DE MAIO DE 2014, E Nº 269, DE 24 DE SETEMBRO DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Lei nº 9.609, de 1998, art. 8º.

5. Relata que, em razão do julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nº 1.945 e nº 5.659, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), foi obrigada a passar a operar sua atividade empresarial não mais como fornecimento de bens digitais, mas sim como atividade de prestação de serviço enquadrada no subitem 1.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, a seguir transcrito:

1.05 - Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

6. Sustenta a interpretação de que o julgamento das duas ADIs não deveria modificar o entendimento da RFB expresso na aludida Solução de Consulta nº 5001, de 2020. Se essa interpretação não for admitida pela RFB, defende que a alteração de critério jurídico aplicável à apuração do IRPJ e da CSLL só tenha vigência a partir do exercício seguinte ao do julgamento das duas ADIs, em respeito ao princípio da anterioridade previsto no art. 150, III, alínea "b" da Constituição Federal de 1988 (CF/1988).

7. Após a descrição do caso, apresenta as seguintes considerações (grifamos):

8. Dessa forma, tendo em consideração as inovações de interpretação do sistema tributário de regência experimentadas pelos contribuintes do mercado de tecnologia de informação a partir do julgamento, pelo Plenário do E. Supremo Tribunal Federal, da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945 e da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659, com eficácia modulada para a partir de 20.05.2021, requer a consulente seja processada, julgada e solucionada a presente CONSULTA TRIBUTÁRIA, para a específica finalidade de se esclarecer à peticionante, fundamentada e objetivamente, na forma e para os efeitos do disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235/72, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430/1996, nos artigos 1º e seguintes da Instrução Normativa RFB nº

1.396/2013 e demais atos normativos correlatos, com os efeitos preconizados pelo § 2º do artigo 161 do Código Tributário Nacional:

8.1. que continuam mantidos em 8% e 12%, respectivamente, os percentuais de lucro presumido aplicáveis para fins de apuração de IRPJ e CSLL relativos às aqui referenciadas atividades empresariais da peticionante relativas a licenciamento de softwares do tipo não personalizados, impessoais, padronizados, standard, não customizados ou “de prateleira”, fornecidos ao adquirente sem quaisquer intervenções ou especificações pontualmente desenvolvidas ou implementadas em face do cliente licenciado, à vista do disposto na Lei nº 9.609/1998, no artigo 25 da Lei 9.430/1996, no artigo 15 e no artigo 20 da Lei nº 9.249/1995 e demais atos de legislação tributária de regência; e que,

8.2. em caso de negativa de acolhimento da interpretação da consulente objeto do item 8.1, acima, com formulação de resposta à presente consulta que implique em aumento direto ou indireto da carga tributária atualmente experimentada pela consulente a título de IRPJ e CSLL relativo às aqui enfocadas atividades de licenciamento de softwares do tipo não personalizados, considerado o disposto no item 3, acima, se a hipótese seria de postergar para 01.01.2022 a alteração do regime de apuração do lucro presumido da peticionante ora versado nos autos, em observância ao critério da anterioridade anual prevista na alínea “b” do inciso III do artigo 150 da Constituição da República, em atenção ao início do exercício financeiro imediatamente seguinte ao termo inicial de vigência do julgamento, pelo Plenário do E. Supremo Tribunal Federal, da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945 e da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659, com eficácia modulada para a partir de 20.05.2021.

8. Em resumo, são dois os dois questionamentos realizados, que podem ser estão sintetizados na forma escrita abaixo:

1) Continuam mantidos em 8% e 12%, respectivamente, os percentuais de lucro presumido aplicáveis para fins de apuração de IRPJ e CSLL relativos às aqui referenciadas atividades empresariais relativas a licenciamento de *softwares* do tipo padronizados, fornecidos ao adquirente sem quaisquer intervenções ou especificações pontualmente desenvolvidas ou implementadas em face do cliente licenciado?

2) Em caso de ser negativa a resposta à primeira indagação, deveria ter início em 1º de janeiro de 2022, a alteração do percentual de apuração do lucro presumido?

FUNDAMENTOS

9. A legislação regente do processo de consulta concernente a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil está, em nível legal, prevista 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 ocorreu por meio dos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria está disciplinada na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

10. A apresentação de consulta, se formulada em conformidade com as condições de eficácia, **produz** os diversos efeitos que estão especificados nos arts. 18 a 26 dessa Instrução Normativa.

11. É necessário enfatizar que somente produz esses efeitos a consulta que atender às condições de eficácia previstas nos arts. 2º a 17 da mencionada Instrução Normativa. Por sua vez, o art. 27 define as situações em que a consulta é ineficaz.

12. De acordo com o art. 33 e o art. 39, § 2º dessa Instrução Normativa, a Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o Consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

I – Exame das condições de admissibilidade da consulta

13. Os já referidos arts. 2º a 17, e arts. 33 e 39, § 2º da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, estabelecem quem possui legitimidade para apresentar consulta, outros requisitos para sua apresentação e situações em que ela é ineficaz. Verifica-se que as condições para a solução estão presentes.

14. Passa-se, portanto, à solução da consulta.

II - Exame dos questionamentos

SÍNTESE DO POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

15. Em 1998, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal (STF) julgou o Recurso Extraordinário (RE) nº 176.426, no qual era discutida a incidência do Imposto sobre a Circulação de

Mercadorias e Serviços (ICMS) ou do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computador.

16. Em seu voto, o Ministro-Relator dividiu os programas em três espécies: a) padronizados; b) por encomenda; e b) adaptados ao cliente (customizados). A Turma, por unanimidade de votos, decidiu que exemplares de programas padronizados constituíam mercadorias postas no comércio, e, assim, os suportes físicos estavam sujeitos à incidência do ICMS. No entanto, não estavam sujeitos a tal incidência o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador por encomenda ou customizados.

17. Após o julgamento do mencionado RE nº 176.426, as soluções de consulta proferidas pela RFB, acerca de percentuais de presunção do IRPJ e da CSLL, passaram a adotar a mencionada distinção feita pelo STF entre três espécies de programas de computador e equiparou a mercadorias os programas de computador padronizados e os customizados em pequena extensão.

18. Contudo, o próprio STF mudou sua jurisprudência sobre o tema, quando da conclusão, em 2021, do julgamento conjunto do mérito da **ADI nº 1.945**, e da **ADI nº 5.659**. Nessas duas ADIs, em resumo, era discutido se deveria incidir o ICMS ou o ISSQN sobre negócios jurídicos realizados com programa de computador (software). Ressalta-se que, entre os atos normativos questionados na ADI nº 5.659, está a Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996.

19. Em sessão ocorrida em 4 de novembro de 2020, o Ministro Dias Toffoli proferiu votos no juízo conjunto das mencionadas ADIs nº 1.945 e nº 5.659, que se afastaram da aludida jurisprudência do STF referente à validade da incidência do ICMS sobre negócios jurídicos realizados com programas de computador de prateleira ou customizados. Os argumentos adotados são semelhantes, e estão resumidos abaixo:

- a) considerou que, no julgamento do RE nº 116.121, a Corte concentrou-se na dicotomia entre obrigação de dar e de fazer, afastando a incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis (locação de guindastes), porque o locador não estaria a realizar, ele mesmo, nenhum esforço pessoal, isto é, não estaria a executar serviço de natureza alguma;
- b) reputou que julgados posteriores ao do julgamento do RE nº 116.121 fizeram uma atualização da jurisprudência. Nesse sentido, o Ministro faz resumo acerca da

jurisprudência do STF, abaixo indicada, referente a negócios jurídicos que incluem tanto prestações de dar quanto prestações de fazer:

- b.1) julgamento do RE nº 547.245/SC e do RE nº 592.905/SC, em que o STF decidiu pela constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre leasing financeiro e do lease-back;
- b.2) julgamento do RE nº 651.703, em que o STF também decidiu pela constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre atividades realizadas por operadoras de planos de saúde;
- b.3) julgamento do RE nº 603.136, no qual o STF igualmente decidiu pela constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os contratos de franquia empresarial;
- c) em tais julgados, diversos Ministros do STF concluíram que a antiga distinção entre as obrigações de dar e de fazer não funciona como critério para definir o enquadramento de contratos complexos;
- d) afirmou partilhar desse entendimento do STF de que o ISSQN incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar;
- e) com base nessas premissas, concluiu que essas orientações jurisprudenciais também se aplicam às operações complexas envolvendo o programa de computador padronizado e o customizado;
- f) destacou que o fornecimento de programas de computador, tanto por encomenda, quanto o padronizado e ainda o customizado, estão enquadrados no referido subitem 1.05 do Anexo da Lei Complementar nº 116, de 2003, mesmo que sua transferência seja realizada via “download” ou via computação em nuvem, na modalidade “Software-as-a-Service” (SaaS);
- g) na modalidade SaaS, o programa não é instalado no disco rígido do computador do usuário, mas sim fica armazenado em computadores remotos, e é disponibilizado pelo fornecedor diretamente na internet;

h) explicou que as empresas que oferecem programas de computador via computação em nuvem na modalidade SaaS têm de manter, gerenciar, monitorar, disponibilizar etc., recursos físicos e digitais que viabilizam tal modelo de computação. Segundo o Ministro, essas ações, em boa medida, necessitam do esforço humano de profissionais que têm conhecimento sobre o referido modelo de computação;

i) refutou objeções que usualmente são lançadas no sentido de que essas empresas estariam a prestar serviços a si próprias. A esse respeito, ele assevera que as mencionadas ações se voltam, ao cabo, para os usuários da computação em nuvem, sujeitos que não se confundem com aquelas empresas. Assim, o Ministro reputa não existir dúvida de que, nesse modelo de computação, há obrigações de fazer em favor do usuário;

j) destacou que, até mesmo quando o programa de computador é padronizado, há prestação de serviços no fornecimento de programas dessa categoria na modalidade SaaS; e

k) na parte final da fundamentação de seus votos nas duas ADIs, esclareceu que sua análise nas duas ADIs se restringe ao fornecimento de programas de computador mediante contrato de licenciamento ou cessão de direito de uso, como previsto no subitem 1.05 do Anexo à Lei Complementar nº 116, de 2003.

20. Na parte dispositiva de seu voto, em cada uma das duas ADI, o Ministro Dias Toffoli decidiu da seguinte maneira:

a) no caso da ADI nº 5.659, ele deu a dispositivos da legislação de Minas Gerais e ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87, de 1996, interpretação conforme à Constituição, excluindo das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computador; e

b) no caso da ADI nº 1.945, ele declarou inconstitucionais dispositivos da Lei nº 7.098, de 1998, do Estado de Mato Grosso. Dentre esses dispositivos julgados inconstitucionais, está o inciso VI do art. 2º da referida lei estadual, que estabelecia que o ICMS incidiria sobre “sobre as operações com programa de computador software, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados”.

21. Na sessão de 18 de fevereiro de 2021, o Pleno do STF, no julgamento da ADI nº 1.945, e nos termos do voto do Ministro Dias Toffoli, declarou inconstitucionais dispositivos da Lei nº 7.098, de 1998, do Estado de Mato Grosso, dentre os quais está o inciso VI do art. 2º da mencionada lei estadual que estabelecia que o ICMS incidiria sobre “sobre as operações com programa de computador software, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados”.

22. Também na sessão de 18 de fevereiro de 2021, o Pleno do STF, no julgamento da ADI nº 5.659, e nos termos do voto do Ministro Dias Toffoli, atribuiu interpretação conforme à Constituição aos dispositivos da legislação do Estado de Minas Gerais, e ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87, de 1996, excluindo das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computador.

23. Por fim, na sessão de 24 de fevereiro de 2021, o Pleno do Tribunal Constitucional, também por maioria, modulou, nos termos de voto do Ministro Dias Toffoli, os efeitos da decisão do mérito nas duas ADIs. Nesse sentido, o Tribunal atribuiu eficácia *ex nunc*, a contar da publicação das atas do julgamento das duas ADIs para, em resumo:

- a) impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com softwares em favor de quem recolheu esse imposto, até a véspera da data da publicação das atas de julgamento, vedando, nesse caso, que os municípios cobrem o ISSQN em relação aos mesmos fatos geradores; e
- b) impedir que os estados cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação das atas de julgamento.

24. Dessa modulação, o STF ressaltou três hipóteses, a seguir sintetizadas:

- a) as ações judiciais em curso, inclusive de repetição de indébito e execuções fiscais em que se discutam a incidência do ICMS;
- b) as hipóteses de comprovada bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS; e
- c) incide o ISSQN no caso do não recolhimento do ICMS nem do ISSQN em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação das atas de julgamento.

25. Em 1º de março de 2021, as atas de julgamento do mérito das duas ADIs foram publicadas nas páginas 106 a 108 do Diário da Justiça Eletrônico (DJe) do STF nº 37. As atas publicadas nessa data referem-se às sessões de julgamento das duas ADIs ocorridas até inclusive 18 de fevereiro de 2021.

26. As atas das decisões proferidas, em 24 de fevereiro de 2021, modulando os efeitos dos julgamentos de mérito das duas ADIs foram publicadas em 3 de março de 2021, nas páginas 51 a 55 do DJe do STF nº 39.

REFLEXO DAS DECISÕES DO STF EM RELAÇÃO À APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL

27. Embora as decisões do STF, em matéria de ISS e ICMS, não modifiquem, automaticamente, a aplicação da legislação tributária federal, é forçoso reconhecer que a interpretação conferida pela Suprema Corte para delimitar conceitos utilizados pela Constituição Federal para estabelecer competências tributárias pode eventualmente repercutir na aplicação de leis que instituem tributos federais e que se utilizam desses mesmos conceitos para fixar as hipóteses de incidência ou mesmo para estabelecer alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas.

28. Não obstante, cabe ressaltar que o exame deve ser realizado principalmente à luz dos dispositivos legais de cada tributo e, na reavaliação de precedentes administrativos, é relevante considerar inclusive a pertinência ou superação dos fundamentos que os nortearam.

REFLEXO DAS DECISÕES DO STF EM RELAÇÃO AO PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO

29. No âmbito específico da apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sob a sistemática do lucro presumido, a leitura da Solução de Consulta Cosit nº 123, de 2014, e da Solução de Consulta Cosit nº 269, de 2019, revela que as orientações prestadas aos contribuintes, para fins de definição do percentual de presunção aplicável à receita bruta, fundamentaram-se em delimitações conceituais que, conforme já verificado, foram superadas pelo Supremo Tribunal Federal. Veja-se:

Solução de Consulta Cosit nº 123, de 28 de maio de 2014.

LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE SOFTWARE. PERCENTUAL APLICÁVEL. 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 é de 8% sobre a receita bruta. A venda (desenvolvimento) de softwares por encomenda classifica-se como prestação de serviço e o percentual para determinação da base de cálculo do imposto é de 32% sobre a receita bruta. Caso a consultante desempenhe concomitantemente mais de uma atividade, o percentual de presunção correspondente deve ser aplicado sobre o valor da receita bruta auferida em cada atividade.

Solução de Consulta Cosit nº 269, de 24 de setembro de 2019.

LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE PROGRAMA DE COMPUTADOR ADAPTADO. SOFTWARE CUSTOMIZED. PERCENTUAL APLICÁVEL. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. Para fins de determinação da base de cálculo do imposto, o percentual aplicável à receita bruta decorrente da comercialização de programas de computador adaptados (customized) deve ser determinado à luz da natureza da atividade prevalecte na relação entre as partes (venda de mercadoria ou prestação de serviço). Em relação a isso, considera-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 aplicável é de 8% (oito por cento). Contudo, caso se verifique que essas adaptações representem, em verdade, o próprio desenvolvimento de um programa aderente às necessidades do cliente e impliquem nova versão do produto ou sejam significativas ao ponto de não se enquadrarem como os meros ajustes mencionados, configurada estará a prestação de um serviço, o que sujeita a receita decorrente ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento). Caso a consultante desempenhe concomitantemente mais de uma atividade, o percentual de presunção correspondente deve ser aplicado sobre o valor da receita bruta auferida em cada atividade.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 123, DE 28 DE MAIO DE 2014. (grifado)

30. A Solução de Consulta Cosit nº 123, de 2014, paradigma do entendimento aplicado às soluções posteriormente proferidas pela própria Cosit ou pelas Divisões de Tributação das

Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil (Disit), registrou em seu item 12 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 (...)”.

31. Nesse contexto particular, de superação de balizas jurisprudenciais adotadas como pressupostos de fundamentação de interpretações administrativas, faz-se necessária a mudança de orientação.

32. No que tange aos percentuais para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, estabelecidos nos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, resta, portanto, superado o entendimento no sentido de que as receitas de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão devem ser consideradas como receitas de vendas de mercadorias e, por essa razão, sujeitas aos percentuais de 8% (oito por cento) no caso da base de cálculo do IRPJ e de 12% (doze por cento) no caso daquela da CSLL.

33. Para melhor visualização, os citados arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, estão parcialmente reproduzidos na sequência:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às

normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

[...]

Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá aos seguintes percentuais aplicados sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos: (Redação dada pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

I - 32% (trinta e dois por cento) para a receita bruta decorrente das atividades previstas no inciso III do § 1º do art. 15 desta Lei; (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

[...]

III - 12% (doze por cento) para as demais receitas brutas. (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

[...]

(Sem destaques no original)

34. Consoante estabelecem os arts. 25 e 29 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, esses percentuais devem ser empregados para determinar uma das parcelas que compõem as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelas pessoas jurídicas que adotam o regime de tributação com base no lucro presumido.

35. Além disso, como dispõe o art. 2º da referida Lei nº 9.430, de 1996, esses percentuais de que tratam os arts. 15 e 20 da mencionada Lei nº 9.249, de 1995, também devem ser usados na determinação da base de cálculo mensal estimada pelas pessoas jurídicas que adotam o regime de tributação com base no lucro real com pagamento mensal.

36. Dessa forma, para as atividades de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão:

- a) o percentual de que trata o **caput** do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, referente à base de cálculo do IRPJ, será de 32% (trinta e dois por cento), previsto para prestação de serviços, na alínea “a” do inciso III desse mesmo artigo; e
- b) o percentual de que trata o **caput** do art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, atinente à base de cálculo da CSLL, será de 32% (trinta e dois por cento), previsto para prestação de serviços, no inciso I desse mesmo artigo.

APLICAÇÃO NO TEMPO DA NOVA INTERPRETAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

37. Por fim, cabe enfatizar que, nos termos do art. 26 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, e do inciso I do art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 25 de novembro de 2022, na hipótese de alteração do entendimento expresso em solução de consulta, a nova orientação, se desfavorável ao consulente, será aplicada apenas aos fatos geradores ocorridos após a data de sua publicação na Imprensa Oficial ou após a data da ciência da solução pelo consulente.

CONCLUSÃO

38. Ante os fundamentos acima expostos, soluciona-se a consulta, respondendo ao Consulente que, para atividades de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão:

- a) o percentual para determinação da base de cálculo do IRPJ, de que trata o **caput** do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, é de 32% (trinta e dois por cento), previsto para prestação de serviços, na alínea “a” do inciso III desse mesmo artigo; e
- b) o percentual para determinação da base de cálculo da CSLL, de que trata o **caput** do art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, é de 32% (trinta e dois por cento), previsto para prestação de serviços, no inciso I desse mesmo artigo.

39. Nos termos do art. 26 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, e do inciso I do art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 25 de novembro de 2022, na hipótese de alteração do entendimento expresso em solução de consulta, a nova orientação, se desfavorável ao consulente, será aplicada apenas aos fatos geradores ocorridos após a data de sua publicação na Imprensa Oficial ou após a data da ciência da solução pelo consulente.

Assinatura digital
TIMOTHEU GARCIA PESSOA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Ao Coordenador da Cotir.

Assinatura digital
GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dirpj

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit Substituto.

Assinatura digital
FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Ficam reformadas as Soluções de Consulta emitidas anteriormente na parte que contrariar o disposto nesta Solução de Consulta. Dê-se ciência aos interessados.

Assinatura digital
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit Substituto