



# Receita Federal

## Divisão de Tributação da 10ª RF

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	10.006 – DISIT10
DATA	14 de março de 2023
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, inciso III, alínea “a”; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25 e 48, § 12.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 36, DE 7 DE FEVEREIRO DE 2023.**

### **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, inciso III, alínea “a”, e art. 20, *caput*, inciso I; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 29 e 48, § 12.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 36, DE 7 DE FEVEREIRO DE 2023.**

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.**

## RELATÓRIO

1. O Interessado acima identificado, “com ramo de atividade DESENVOLVIMENTO E LICENCIAMENTO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR NÃO-CUSTOMIZÁVEIS” (maiúsculas no original), apresentou consulta, na vigência da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, 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 consulente declara submeter-se ao “regime de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ - pelo Lucro Presumido”.
3. Informa que atua no desenvolvimento de programas de computador (*software*) “XXX”. Acrescenta que o “referido software não está sujeito a personalização, conforme demandas específicas dos clientes, razão pela qual entende que o mencionado software se classifica na categoria programa de computador não customizável, software de prateleira”.
4. Relata que, em razão “das recentes decisões do STF Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs 5.659/MG e 1.945/MT), a empresa emitirá Nota Fiscal de Prestação de Serviço para acobertar suas operações”.
5. Alude o consulente, em seguida, à existência de “entendimentos externado em Soluções de Consultas (Solução de Consulta Cosit nº 374/2014; Solução de Consulta Cosit nº 269/2019 e Solução de Consulta Disit/SRRF 06 nº 6.022/2021), que 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 para o IRPJ e 12% para CSLL”.
6. Aponta, então, como “fundamentação legal” de sua consulta: “Instrução Normativa nº 1.396, de 16 de setembro de 2013; Solução de Consulta Cosit nº 374/2014; Solução de Consulta Cosit nº 269/2019 e Solução de Consulta Disit/SRRF 06 nº 6.022/2021”.
7. Formula, por fim, este questionamento:

*1 - Em relação ao software mencionado acima, classificado como software de prateleira, ainda que empresa emita Nota Fiscal de Prestação de Serviço, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, a empresa pode usar o percentuais de presunção de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL, tendo em vista se tratar de software de prateleira?*

## FUNDAMENTOS

8. Inicialmente, cumpre registrar que a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, que disciplinava o processo administrativo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira quando a consulta ora em apreço foi protocolada, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021 (com vigência a partir de 1º de janeiro de 2022), atual ato regulamentador da matéria. Consoante ressalva expressa vazada no art. 45 da Instrução Normativa

RFB nº 2.058, de 2021, “as soluções de consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pelo consulente” (norma com o mesmo teor constava no art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013). Posto de outro modo, em termos mais detalhados: o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos ou das hipóteses narradas pelo interessado na respectiva petição de consulta, limitando-se, tão somente, a apresentar a interpretação que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos ou hipóteses, partindo da premissa de que eles efetivamente correspondem à realidade. Por conseguinte, da Solução de Consulta não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

9. O tema objeto desta consulta já foi apreciado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) na Solução de Consulta Cosit nº 36, de 7 de fevereiro de 2023, a qual está disponível no *site* da RFB na internet ([www.gov.br/receitafederal](http://www.gov.br/receitafederal)), no menu “Receita Federal”, opções “Acesso à informação”, “Legislação”, “Normas da Receita Federal”, ou diretamente no endereço eletrônico abaixo indicado, mediante a indicação do número do ato e do ano de sua edição, nos campos próprios (acesso em 14.03.2023):

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>

10. Diante disso, constitui-se a solução desta consulta em uma Solução de Consulta Vinculada, conforme o art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

11. Transcrevem-se abaixo as partes da Solução de Consulta Cosit nº 36, de 2023, que respondem o questionamento formulado na petição de consulta ora em apreço (destaques do original):

#### *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. (...)

(...)

#### 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. (...)

(...)

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.*

## CONCLUSÃO

12. Ante o exposto, responde-se 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.

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

*Assinatura digital*  
MARCELO ALEXANDRINO DE SOUZA  
Auditor-Fiscal da RFB

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 36, de 7 de fevereiro de 2023, com base nos arts. 29, inciso III, e 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

Dê-se ciência ao consulente.

*Assinatura digital*

IOLANDA MARIA BINS PERIN  
Auditora-Fiscal da RFB – Chefe da SRRF10/Disit