



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	157 – COSIT
DATA	4 de agosto de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

LICENCIAMENTO. *SOFTWARE* PADRONIZADO. SERVIÇO. RETENÇÃO NA FONTE. INOCORRÊNCIA.

As importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pelo licenciamento ou cessão de uso de *software* sem que o contrato estabeleça a prestação do serviço de programação não estão sujeitas à incidência do IR na fonte.

Dispositivos legais: RIR/2018 (Anexo ao Decreto nº 9.580, de 2018), art. 714, caput, § 1º, inciso XXX; Lei nº 9.609, de 1998, arts. 1º e 9º

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

LICENCIAMENTO. *SOFTWARE* PADRONIZADO. SERVIÇO. RETENÇÃO NA FONTE. INOCORRÊNCIA.

Os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado pelo licenciamento ou cessão de uso de *software* sem que o contrato estabeleça a prestação do serviço de programação não estão sujeitos à retenção na fonte da CSLL.

Dispositivos legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; IN SRF nº 459, de 2004, arts. 1º, 2º, inciso IV.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

LICENCIAMENTO. *SOFTWARE* PADRONIZADO. SERVIÇO. RETENÇÃO NA FONTE. INOCORRÊNCIA.

Os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado pelo licenciamento ou cessão de uso de *software* sem que o contrato estabeleça a prestação do serviço de programação não estão sujeitos à retenção na fonte da Cofins.

Dispositivos legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; IN SRF nº 459, de 2004, arts. 1º, 2º, inciso IV.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

LICENCIAMENTO. *SOFTWARE* PADRONIZADO. SERVIÇO. RETENÇÃO NA FONTE. INOCORRÊNCIA.

Os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado pelo licenciamento ou cessão de uso de *software* sem que o contrato estabeleça a prestação do serviço de programação não estão sujeitos à retenção na fonte da contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; IN SRF nº 459, de 2004, arts. 1º, 2º, inciso IV.

RELATÓRIO

A consulente acima qualificada, pessoa jurídica de direito privado, com ramo de atividade relativo à prestação de serviços de informática, formula consulta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Relata que sua atividade econômica principal corresponde ao código nº 62.03-1-00 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) “desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não-customizáveis”.

3. Dispõe que o Supremo Tribunal Federal (STF) formou maioria para alterar o antigo entendimento acerca do enquadramento de *softwares* como mercadorias ou serviços, por meio das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.945 e nº 5.659, as quais reconheceram todo licenciamento de uso de *software* como fato gerador de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), não importando se o *software* se caracterizasse como “de prateleira” ou “por encomenda”.

4. Afirma ter ciência das Soluções de Consulta (SC) proferidas pela RFB anteriormente acerca da matéria e cita as SC nº 481/2006, nº 130/2016, nº 243/2017 e nº 29/2018, porém, ao analisar as argumentações dessas SCs conclui que todas estão baseadas no antigo entendimento do STF relativo à diferenciação dos “*softwares* de prateleira” e dos “*softwares* sob encomenda”.

5. Cita, como fundamentação legal, o § 1º do art. 714 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, o art. 30 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e arts. 1º, 8º e 9º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998.

6. Apresenta o questionamento a seguir:

Frente à modificação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, as empresas que prestam serviço de licenciamento de uso de software não-customizável (CNAE nº

62.03-1-00) continuam desobrigadas a reter na fonte os tributos federais (IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e COFINS)?

7. A consulente foi intimada a apresentar documentação complementar, conforme fls. 10 e 11. A resposta à intimação consta das fls. 17 a 59.

FUNDAMENTOS

8. Preliminarmente à análise da matéria, cabe informar que o objetivo do processo de consulta de que tratam os artigos 48 e 49 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e a Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, presta-se unicamente a fornecer ao sujeito passivo a interpretação adotada pela RFB para determinada norma tributária que discipline situações por ele enfrentadas e cujo sentido não lhe seja claro, tendo como premissa que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade, nesse sentido, não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta ou que houve omissão de dados necessários à interpretação da legislação. Além disso, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer informações apresentadas pela consulente.

9. O instituto da consulta não se situa no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, o que implica dizer que compete ao consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação.

10. Importa enfatizar que o entendimento proferido pela Cosit em outras Soluções de Consulta deve ser observado na análise de consultas posteriores sobre matérias relacionadas, nos termos do art. 31 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

Art. 31. Para fins do disposto no art. 30, serão observados os atos normativos, as soluções de consulta e de divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como as soluções de consulta interna da Cosit e os demais atos e decisões aos quais a legislação atribua efeito vinculante.

11. Em síntese, a consulente questiona se a mudança de posicionamento do STF quanto ao licenciamento e cessão de uso de *softwares* não customizáveis, que passou a ser considerado como prestação de serviço sujeito à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), também implicaria mudança no entendimento da RFB quanto à não retenção na fonte do Imposto sobre a Renda (IR), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) no pagamento pela realização desta atividade econômica.

12. A retenção do Imposto de Renda nos pagamentos efetuados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pelos serviços profissionais está prevista no art. 714 do RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018.

RIR/2018

*Art. 714. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (Decreto-Lei nº 2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2º; Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 1º, **caput**, inciso III; Lei nº 7.450, de 1985, art. 52; e Lei nº 9.064, de 20 de junho de 1995, art. 6º).*

§ 1º Os serviços a seguir indicados são abrangidos pelo disposto neste artigo:

[...]

XXX - programação:

[...]

§ 2º O imposto sobre a renda incide independentemente da qualificação profissional dos sócios da beneficiária e do fato de esta auferir receitas de outras atividades, seja qual for o valor dos serviços em relação à receita bruta.

13. Enquanto à retenção da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins está prevista no art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003:

Lei nº 10.833/2003

Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP. (Vide Medida Provisória nº 232, 2004)

14. A Instrução Normativa SRF nº 459, de 17 de outubro de 2004, que regulamentou a retenção das contribuições (CSLL, PIS/Pasep e Cofins) nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas, estabeleceu que os serviços profissionais sujeitos à retenção das referidas contribuições são aqueles listados no RIR como serviços caracterizadamente de natureza profissional, sujeitos à retenção do IR, inicialmente pelo § 1º do art. 647 do RIR/1999 e atualmente pelo § 1º do art. 714 do RIR/2018:

IN SRF nº 459/2004

Art. 1º Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep.

[...]

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, entende-se como serviços:

[...]

IV - profissionais aqueles relacionados no § 1º do art. 647 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), inclusive quando prestados por cooperativas ou associações profissionais, aplicando-se, para fins da retenção das contribuições, os mesmos critérios de interpretação adotados em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal para a retenção do imposto de renda.

15. O inciso IV do § 2º do artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 459, de 2004, estabelece que os mesmos critérios de interpretação adotados em atos normativos para a retenção do IR devem ser aplicados à retenção das contribuições. Assim, o enquadramento de um serviço caracterizadamente de natureza profissional no campo de incidência do IR na fonte irá acarretar o enquadramento deste serviço também no campo de incidência da retenção na fonte das contribuições já citadas.

16. O Parecer Normativo da antiga Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº 8, de 17 de abril de 1986, disponível no site da RFB¹, analisou a questão da retenção relativa aos serviços profissionais, dispondo que a lista das atividades seria taxativa. Tal lista constava à época do Parecer Normativo no Anexo da Instrução Normativa SRF nº 23, de 1986, e encontra-se atualmente presente no art. 714, § 1º RIR/2018. Além disso, o citado Parecer Normativo afirma que a hipótese de incidência se restringe à contratação da pessoa jurídica para o desempenho exclusivo das atividades expressamente previstas. Os referidos serviços listados se referem a serviços inerentes ao exercício profissional, ou seja, relacionados à capacidade intelectual do próprio indivíduo, mesmo quando prestados por meio de sociedades.

14. É oportuno esclarecer que a lista anexa à Instrução Normativa 23/86 enumera de forma taxativa as atividades profissionais sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte; diante desse posicionamento, a inclusão de outros serviços, se porventura ocorrer, somente determinará a obrigatoriedade de retenção do imposto a partir de publicação do ato correspondente.

15. As singularidades próprias do desempenho de algumas atividades econômicas requerem sejam estudadas situações que lhes são peculiares.

16. Todavia, é importante transparecer o objetivo genérico, em relação às atividades listadas no ato normativo citado, de que a hipótese de incidência sob exame somente ocorre relativamente aos serviços isoladamente prestados na área das profissões arroladas. Assim, não será exigida a retenção do imposto quando o serviço contratado englobar, cumulativamente, várias etapas indissociáveis dentro do objetivo pactuado, como é o caso, por exemplo, de um único contrato que, seqüencialmente, abranja estudos preliminares, elaboração de projeto, execução e acompanhamento do trabalho.

¹ <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=30908>

[...]

21. Por isso mesmo, somente será devido o imposto na fonte quando o contrato de prestação de serviços restringir se ao desempenho exclusivo das atividades expressamente listadas na Instrução Normativa 23/86, independentemente de a profissão ser regulamentada ou não, mesmo que os serviços sejam explorados empresarialmente e não em caráter pessoal. Dessa forma, será exigida a retenção na fonte, por exemplo, nos contratos destinados a estudos geofísicos, fiscalização de obras de engenharia em geral (construção, derrocamento, estrutura, inspeção, proteção, medições, testes, etc.) elaboração de projetos de engenharia em geral, administração de obras, gerenciamento de obras, serviços de engenharia consultiva, serviços de engenharia informática (desenvolvimento e implantação de "software" e elaboração de projetos de "hardware"), planejamento de empreendimentos rurais e urbanos, prestação de orientação técnica, perícias técnicas, contratos de cessão ou empréstimo de mão-de-obra de profissionais de engenharia, etc.

17. A Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, trata de programas de computador, conceituando-os em seu art. 1º.

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

[...]

Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

[...]

18. As notas explicativas do código CNAE informado pela consulente (6203-1/00 – desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não-customizáveis) dispõem o que caracteriza essa atividade:

Esta subclasse compreende:

o desenvolvimento de sistemas ou programas de computador que não permitem customizações (adaptações às necessidades específicas de um cliente ou mercado particular). Esses programas são, em geral, adquiridos no comércio, embora possam ser também obtidos diretamente da empresa que os desenvolveu ou através de seus distribuidores e representantes, como, por exemplo:

- sistemas operacionais*
- aplicativos para empresas e para outras finalidades*
- jogos de computador para todas as plataformas*

19. Verifica-se que, no inciso XXX do § 1º do art. 714 do RIR/2018, consta o serviço de programação como sujeito à retenção na fonte, por se caracterizar como serviço profissional, relativo à elaboração ou desenvolvimento de programas de computador (*softwares*).

20. No entanto, conforme relatado pela consulente, existia uma diferenciação conceitual entre licenciamento de *software* por encomenda e licenciamento de *software* de prateleira (customizável ou não customizável) que provocava incidências tributárias muito diferenciadas, como se verá mais detalhadamente a seguir.

21. O desenvolvimento de *software* por encomenda sempre foi reconhecido como uma prestação de serviço, para fins da legislação sob exame, enquadrando-se como serviço profissional de programação, sujeito à retenção na fonte do IR, CSLL, PIS/Pasep e Cofins nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas.

22. As orientações emitidas pela RFB fundamentavam-se na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que considerava a existência de uma diferenciação conceitual caso o licenciamento ou cessão de uso fosse relativa a programas de computador padronizados ou produzidos em “série”, também conhecidos como *softwares* de prateleira ou não customizáveis, e também aos customizados em pequena extensão.

23. Analisando-se as SC emitidas anteriormente pela Cosit sobre o tema, como a SC Cosit nº 130, de 31 de agosto de 2016, SC Cosit nº 230, de 12 de maio de 2017, SC Cosit nº 243, de 19 de maio de 2017, SC Cosit nº 407, de 5 de setembro de 2017, verifica-se que todas as Soluções de Consulta citadas utilizaram o entendimento de que o licenciamento e cessão de uso de programas de computador padronizados ou não customizáveis configuraria uma venda de bem, mesmo que intangível, e não uma prestação de serviço, para fundamentar o não enquadramento na retenção do IR, CSLL, PIS/Pasep e Cofins relativa aos pagamentos efetuados por pessoas jurídicas para pessoas jurídicas pela prestação de serviços profissionais. Referido entendimento baseava-se em decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF) que adotava reiteradamente tal diferenciação conceitual à época.

SC Cosit nº 130/2016

20. No âmbito judicial, o Supremo Tribunal Federal (STF) fixou o entendimento de que o software produzido em série, sem qualquer especificação prévia do usuário, comercializado por meio de suporte físico, também chamado de “software de prateleira”, deve ser classificado como mercadoria. De maneira que, nessa hipótese, a natureza de circulação de uma mercadoria prevalece sobre o licenciamento dos direitos ao uso do programa. Tais decisões da Corte Suprema serviram de referência para muitas outras, não somente no âmbito do STF, como também no Superior Tribunal de Justiça (STJ).

20.1 Com relação a esses precedentes do STF, é oportuno enfatizar que o Tribunal relevou a um segundo plano o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador apenas na hipótese de comercialização de “software de prateleira”; vale dizer, programas de computador vendidos em lojas do mercado varejista, em que há um armazenamento físico desses softwares (“disquete”, CD-ROM, embalagem etc.).

21. Contudo, a evolução tecnológica veio rapidamente tornar dispensável o comércio do software em meio físico, como “bem corpóreo”. A tendência é a aquisição de programa de computador por intermédio da transferência eletrônica de dados, tal como por download.

21.1 Ainda que tema controverso, o STF parece indicar, mais recentemente, que a ausência de um suporte físico, nessa hipótese de programa de computador padrão destinado a uma pluralidade de usuários, sem especificação prévia do adquirente, não levaria a descaracterizar a circulação de uma mercadoria.

21.2 De fato, essa linha de pensamento é bem verossímil. Tanto num quanto em outro caso, afigura-se não haver elementos para caracterizar uma prestação de serviço. Cuida-se de uma circulação de mercadoria, ainda que virtual, que se concretiza por meio da comercialização de um programa de computador materializado em um suporte físico ou mediante um pedido eletrônico.

22. Destarte, pode-se concluir que o software produzido em escala e de forma padronizada, não personalizado sob especificação prévia do cliente, não deve ser considerado uma prestação de serviço. Ao passo que o software desenvolvido sob encomenda do cliente, de forma personalizada, caracteriza uma típica prestação de serviço.

[...]

27. Diante dessa exposição, pode-se afirmar que escapam da incidência da retenção na fonte, por não decorrerem de atividade caracterizada com prestação de serviço, os pagamentos efetuados pela obtenção de licenciamento e aquisição de programas de computador - customizáveis ou não - produzidos ou comercializados em série pela consulente, prontos para o uso, eis que não desenvolvidos sob encomenda para usuário específico.

28. Por outro lado, consideram-se remuneração de serviço profissional, para fins do art. 647 do RIR/99, sujeitando-se, por conseguinte, à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda, da CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, os pagamentos relativos ao licenciamento de programas de computador customizados, em que houve a contratação prévia de serviços de customização, mediante desenvolvimento de melhorias e/ou de novas funcionalidades no programa customizável preexistente, realizados pela consulente para atender necessidade específicas solicitadas pelo cliente. (Grifos nossos)

SC Cosit nº 230/2017

6. A Solução de Consulta (SC) Cosit nº 3, de 2008, aborda, de modo irretocável, o tema consultado; razão por que seus fundamentos serão adotados para lastrear a presente Solução de Consulta. Confira-se – com grifos não originais –, verbis:

[...]

11. Por outro lado, em relação às atividades profissionais cobertas pela expressão programação, não obstante o termo, também, se aplicar a várias áreas profissionais, na técnica do processamento de dados diz respeito ao ato de programar, ou seja, é a elaboração de um programa de computador (software), cuja definição vamos encontrar no art. 1º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, nos seguintes termos:

‘Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer

natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.'

[...]

14. Nesse ponto, necessário se faz trazer à colação o entendimento proveniente dos Acórdãos do Supremo Tribunal Federal (STF). Nesse sentido, foi emblemático o julgamento do RE 176.626 do relator Ministro Sepúlveda Pertence, que objetivou solucionar conflitos federativos a propósito da materialidade do software, pois se classificado como mercadoria sofre incidência do ICMS, de competência dos estados; se serviço, a incidência é do ISS, de competência municipal. Sua ementa tem o seguinte teor:

[...]

16. Essas decisões serviram de referência para muitas outras não somente no âmbito do próprio STF, como também do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Esses posicionamentos vieram reforçar o entendimento disseminado e prevalecente no âmbito interno da SRF quanto à classificação dicotômica da materialidade do programa de computador, considerando serviço o software cópia única para reprodução e comercialização no País ou para uso próprio sob encomenda, e considerando mercadoria todos os outros softwares. Vale dizer, classifica-se como mercadoria o software produzido em série, também chamado de "cópias múltiplas" ou padronizado.

17. Nesse sentido, considerando que o objeto da discussão não é apenas conceituar serviços de modo geral, mas os tipos de serviços que se enquadram em 'remuneração de serviços profissionais', para fins do disposto no art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, infere-se que, em se tratando de serviços de informática, somente se considera abrangido na expressão programação, a que se refere o inciso item 30 do § 1º do art. 647, do RIR, de 1999, o desenvolvimento e implantação de programas (software) por encomenda para uso exclusivo, elaborado para certo usuário ou que incluam fornecimento de suporte técnico em informática, compreendendo a atualização de programas e serviços correlatos, bem assim o desenvolvimento de melhorias ou novas funcionalidades no software (customização) por encomenda para uso exclusivo. (Grifos nossos)

[...]

10. Com base no exposto, conclui-se:

a) que o conceito legal de "serviços profissionais", tal como estabelecido no art. 647 do RIR/99, não abrange as seguintes atividades: (i) a comercialização de software produzido em série, também chamado de "cópias múltiplas" ou padronizado, bem como de suas atualizações; (ii) a concessão de licença de uso em caráter permanente de cópia de software de uso geral, não exclusivo, para uso em um mercado ou segmento de mercado; (iii) o aluguel ou a concessão de licença de uso provisório de cópia de software de uso geral, não exclusivo, para uso em um mercado ou segmento de mercado; (iv) a manutenção e o suporte técnico remoto de software de uso geral voltados a manter o software sempre atualizado, para que continue atendendo às necessidades dos licenciados no decorrer do tempo, desenvolvidos em caráter geral, não exclusivo;

SC Cosit nº 243/2017

14. *A contrario sensu, os pagamentos referentes à licença de uso de software desenvolvido para usuários em geral, não estão sujeitos à retenção na fonte do Imposto de Renda, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se tratarem de prestação de serviços, na forma prevista no art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, e no § 1º do art. 647 do Decreto nº 3.000, de 1999, ou seja, tais pagamentos não se referem à programa feito sob encomenda.*

14.1. *A esse respeito, assim se pronuncia a Solução de Consulta Interna COSIT nº 12, de 18 de abril de 2005:*

*... o desenvolvimento de programa de computador sob encomenda do usuário caracteriza prestação de serviço, ao passo que o software, quando não desenvolvido sob encomenda do cliente, é considerado mercadoria, ou melhor, **bem incorpóreo passível de locação**. (Grifou-se)*

[...]

15. *Portanto, a retenção na fonte do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da contribuição para o PIS/PASEP, em relação aos pagamentos referentes à licença de uso de software, associada à prestação de serviços de suporte técnico relativo ao software, dependerá, em última análise, da natureza do contrato comercial, se envolve a obrigação de dar ou a obrigação de fazer ou, em outras palavras, se o software foi desenvolvido para ser licenciado a usuários em geral – mesmo que com ajustes decorrentes do suporte técnico, ou se foi desenvolvido ad hoc, para ser licenciado a um encomendante em particular, com as definições decididas por este.*

15.1 *No primeiro caso não haverá a necessidade das retenções, por não se enquadrar no conceito de “programação”, enquanto no segundo, caso as retenções serão devidas. Note-se que as demais atividades contratadas, de guarda das informações contidas no software e de hospedagem e suporte de sites na Internet, são serviços que não se enquadram no conceito de “programação”, não sendo necessárias, por conseguinte, nestes casos, as citadas retenções.*

SC Cosit nº 407/2017

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

[...]

20. *Assim, é caracterizado como serviço passível da comentada retenção, o desenvolvimento de software na situação em que seja classificado como prestação de*

serviço. Na hipótese de ser considerado mercadoria, não se aplica essa modalidade de retenção.

[...]

23. Com base nos fundamentos expostos, é de se concluir que incidem o IRRF, CSLL, PIS/Pasep e Cofins sobre as operações concernentes à elaboração de software mediante Solução de Consulta n.º 407 Cosit Fls. 8 8 encomenda específica do cliente. De outro lado, não incidem sobre o software elaborado previamente, desvinculado de encomenda específica de cliente, e oferecido ao público em geral (software de prateleira). Também não ocorre essa incidência em relação a software customizável.

24. No entanto, a partir dos julgamentos das ADI nº 5.659/MG e nº 1.945/MT, o Supremo Tribunal Federal alterou substancialmente seu entendimento acerca da natureza jurídica do licenciamento e cessão de uso de *software*, afastando-se do entendimento anterior no sentido de que tais contratos não consistiriam em serviço.

25. A suprema Corte concluiu que o licenciamento ou cessão de uso de programa de computador possui natureza híbrida ou complexa, devendo ser considerado uma prestação de serviço, tanto no caso do *software* feito por encomenda, quanto no caso do *software* padronizado, fornecido em larga escala, ou no caso do *software* customizado, que possui características do padronizado e do por encomenda, em decorrência da relevância do trabalho humano, intelectual, desenvolvido na atividade, conforme se vê nos trechos reproduzidos a seguir da ADI nº 5.659/MG e ADI nº 1.945/MT:

ADI nº 5.659/MG

1. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. leasing financeiro, contratos de franquia).

[...]

4. Associa a esse critério objetivo, positivado no direito nacional, a noção de que a elaboração de um software é um serviço que resulta do esforço humano, seja o software (i) feito por encomenda, voltado ao atendimento de necessidades específicas de um determinado usuário; (ii) padronizado, fornecido em larga escala no varejo; (iii) customizado, o qual contempla características tanto do software padronizado quanto do software por encomenda; iv) disponibilizado via download, cujo instalador é transmitido eletronicamente de um servidor remoto para o computador do próprio usuário; (v) disponibilizado via computação em nuvem.

[...]

ADI nº 1.945/MT

5. Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso

ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento.

[...]

26. Posteriormente, no Recurso Extraordinário nº 688.223, o Supremo Tribunal Federal reiterou o seu entendimento quanto à “existência de esforço humano direcionado para a construção de programas de computação, sejam eles de qualquer tipo, configurando-se obrigação de fazer” e consignou que “a tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades”:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. ISS. Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Constitucionalidade. Precedentes do Tribunal Pleno.

1. Recentemente, o Tribunal Pleno, no julgamento das ADI nºs 1.945/MT e 5.659/MG, consignou que a tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades.

2. Na mesma oportunidade, a Corte aduziu que o legislador complementar, adotando critério objetivo, buscou dirimir conflitos de competências em matéria tributária envolvendo softwares, estabelecendo, no subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03, que estão sujeitos ao ISS o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. Pontuou-se, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença.

3. Ainda naquela ocasião, o Tribunal consignou que, associado a isso, não se pode desconsiderar o fato de que é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de programas de computação, sejam eles de qualquer tipo, configurando-se obrigação de fazer, a qual também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como no help desk, nas atualizações etc. Outrossim, asseverou o Tribunal haver prestação de serviço no modelo denominado Software-as-a-Service (SaaS).

27. A Cosit fez uma análise detalhada quanto aos julgamentos das ADIs que resultaram em nova interpretação quanto aos softwares padronizados, por meio da Solução de Consulta nº 36, de 7 de fevereiro de 2023, cabendo aqui sua reprodução parcial, para um melhor entendimento da evolução dessa matéria.

SC Cosit nº 36, de 2023

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) *juízo conjunto 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) *juízo conjunto 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.*

28. Percebe-se que a mudança conceitual trazida pelo STF nas ADIs nº 5.659 e nº 1.945, que possuem efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, também deve refletir na interpretação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil quanto à caracterização da prestação de um serviço para fins da legislação tributária federal, observadas as particularidades de cada norma.

29. Como pode ser visto no item 23 desta Solução de Consulta, toda a fundamentação das orientações prestadas aos contribuintes no tema específico da retenção na fonte relativa aos pagamentos efetuados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços profissionais, por meio das Soluções de Consulta emitidas anteriormente, baseava-se na caracterização da cessão de uso ou licenciamento de *software* padronizado como uma venda de mercadoria, com base nas decisões reiteradas do STF e STJ nesse sentido, o que impediria o enquadramento dessa atividade como uma prestação de serviço.

30. No entanto, apesar da superação da distinção conceitual entre licenciamento e cessão de uso de *software* por encomenda e de *software* padronizado (não customizável) ou customizados em pequena extensão, definindo que estes últimos também constituem serviço, para fins da retenção do imposto de renda, da CSLL, da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, ainda se faz fundamental o enquadramento como serviço de programação, de natureza caracterizadamente profissional.

31. Isso porque, conforme legislação específica que rege a matéria, somente o serviço de programação está sujeito à retenção de tributos federais na fonte, excluindo-se os demais negócios jurídicos que podem estar presentes em contrato de licenciamento ou cessão do direito de uso de *software*.

32. Nesse sentido, pode-se afirmar que as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pelo licenciamento ou cessão de uso de *software* sem que o contrato estabeleça a prestação do serviço de programação não estão sujeitas à incidência do IR na fonte, nos termos do art. 714, caput e § 1º, inciso XXX.

33. Além disso, os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado pelo licenciamento ou cessão de uso de *software* sem que o contrato estabeleça a prestação do serviço de programação não estão sujeitos à retenção na fonte da CSLL, PIS/Pasep e Cofins, nos termos do art. 1º da IN SRF nº 459, de 2004.

CONCLUSÃO

34. Diante dos fundamentos expostos, propõe-se solucionar a presente consulta, respondendo à consulente que:

a) as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pelo licenciamento ou cessão de uso de *software* sem que o contrato estabeleça a prestação do serviço de programação não estão sujeitas à incidência do IR na fonte;

b) os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado pelo licenciamento ou cessão de uso de *software* sem que o contrato estabeleça a prestação do serviço de programação não estão sujeitos à retenção na fonte da CSLL, PIS/Pasep e Cofins.

35. Por fim, importa destacar, com base no art. 26 da IN 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, que 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

MIRELLA FIGUEIRA CANGUÇU PACHECO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

Assinatura digital

MILENA REBOUÇAS NERY MONTALVÃO
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit05

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

Assinatura digital

FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

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

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
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação