



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	19 – COSIT
DATA	14 de março de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO DE USO DE SOFTWARE NÃO CUSTOMIZADO OU CUSTOMIZADO EM PEQUENA EXTENSÃO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

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 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 do § 1º desse mesmo artigo.

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

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. SOFTWARE. SUPORTE TÉCNICO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para as atividades de prestação de serviços de suporte técnico aos usuários de programas de computador, independentemente de consistirem em programas padronizados, por encomenda ou customizados, o percentual para determinação da base de cálculo do IRPJ, de que trata o 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 do § 1º desse mesmo artigo.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 269, DE 24 DE SETEMBRO DE 2019.

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. PROGRAMAS DE FUNCIONAMENTO ON LINE, MEDIANTE LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO DE USO. ARMAZENAMENTO NA INTERNET. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para as atividades de armazenamento, na internet, de programas de computador que funcionem online, mediante inserção de login e senha, e

que foram licenciados para uso do cliente ou tiveram seus direitos de uso cedidos para esse mesmo cliente, o percentual para determinação da base de cálculo do IRPJ, de que trata o 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 do § 1º desse mesmo artigo.

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. ANÁLISE DE SISTEMAS E CUSTOMIZAÇÃO EM GRANDE EXTENSÃO OU DESENVOLVIMENTO DE NOVOS PROGRAMAS DE COMPUTADOR. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para as atividades de prestação de serviços de análise de sistemas e de customização em grande extensão de programas de computador já existentes, ou de desenvolvimento de novos programas de computador, de acordo com os requisitos apresentados pelo cliente, o percentual para determinação da base de cálculo do IRPJ, de que trata o 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 do § 1º desse mesmo artigo.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 269, DE 24 DE SETEMBRO DE 2019.

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. ELABORAÇÃO DE ROADMAPS. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para a atividade de elaboração de roadmaps destinados a subsidiar a customização em grande extensão de programas de computador já existentes ou o desenvolvimento de novos programas de computador, de acordo com os requisitos apresentados pelo cliente, o percentual para determinação da base de cálculo do IRPJ, de que trata o 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 do § 1º desse mesmo artigo.

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. DESEMPENHO CONCOMITANTE DE DIVERSAS ATIVIDADES. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Caso a pessoa jurídica desempenhe concomitantemente mais de uma atividade, o percentual de presunção correspondente deve ser aplicado sobre o valor da receita bruta auferida em cada atividade.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, III, alínea 'a', e § 2º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25 e art. 48, § 12.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

CSLL. LUCRO PRESUMIDO. LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO DE USO DE SOFTWARE NÃO CUSTOMIZADO OU CUSTOMIZADO EM PEQUENA EXTENSÃO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

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.

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

CSLL. LUCRO PRESUMIDO. SOFTWARE. SUPORTE TÉCNICO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para as atividades de prestação de serviços de suporte técnico aos usuários de programas de computador, independentemente de consistirem em programas padronizados, por encomenda ou customizados, 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 269, DE 24 DE SETEMBRO DE 2019.

CSLL. LUCRO PRESUMIDO. PROGRAMAS DE FUNCIONAMENTO ON LINE, MEDIANTE LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO DE USO. ARMAZENAMENTO NA INTERNET. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para as atividades de armazenamento, na internet, de programas de computador que funcionem online, mediante inserção de login e senha, e que foram licenciados para uso do cliente ou tiveram seus direitos de uso cedidos para esse mesmo cliente, 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.

CSLL. LUCRO PRESUMIDO. ANÁLISE DE SISTEMAS E CUSTOMIZAÇÃO EM GRANDE EXTENSÃO OU DESENVOLVIMENTO DE NOVOS PROGRAMAS DE COMPUTADOR. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para as atividades de prestação de serviços de análise de sistemas e de customização em grande extensão de programas de computador já existentes, ou de desenvolvimento de novos programas de computador, de acordo com os requisitos apresentados pelo cliente, 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 269, DE 24 DE SETEMBRO DE 2019.

CSLL. LUCRO PRESUMIDO. ELABORAÇÃO DE ROADMAPS. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para a atividade de elaboração de *roadmaps* para subsidiar a customização em grande extensão de programas de computador já existentes ou o desenvolvimento de novos programas de computador, 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.

CSLL. LUCRO PRESUMIDO. DESEMPENHO CONCOMITANTE DE DIVERSAS ATIVIDADES. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Caso a pessoa jurídica desempenhe concomitantemente mais de uma atividade, o percentual de presunção correspondente deve ser aplicado sobre o valor da receita bruta auferida em cada atividade.

Dispositivos legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, III, alínea 'a', e § 2º, e art. 20, *caput*, I; Lei nº 9.430, de 1996, art. 29 e art. 48, § 12.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada, nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, pela pessoa jurídica acima identificada, que informa ser uma empresa de tecnologia especializada em softwares de gestão de *e-commerce*, e indaga sobre os percentuais de presunção do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), previstos nos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicáveis às seguintes atividades:

- a) licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão;
- b) prestação de serviços técnicos complementares à utilização dos programas de computador mencionados no item 'a';
- c) serviços de hospedagem de programas na internet; e
- d) prestação de serviços técnicos qualificados para clientes e elaboração de *roadmaps*¹.

¹ Em informática, um roadmap é uma espécie de 'mapa' que visa organizar as metas de desenvolvimento de um software. Nele podem ser encontradas ainda as possíveis datas de lançamento das próximas versões, bem como um registro do lançamento e notas das versões anteriores. No roadmap pode incluir tarefas do cliente.

Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão

2. A consulente relata que “os softwares comercializados [por ela consistem em uma] (...) espécie de plataforma eletrônica, utilizada diretamente na nuvem, devendo o usuário dispor, para utilização das funcionalidades da plataforma na íntegra, de dispositivos e equipamentos eletrônicos compatíveis e serviços de conexão à internet com antivírus e firewall habilitados”.

3. Ressalta que, como regra geral, ela (consulente) “não é contratada para prestar um serviço de criação e desenvolvimento de um software para cada usuário, pelo contrário: a atividade desenvolvida consiste na cessão de uso da plataforma eletrônica, com a disponibilização de recursos de gestão comercializados em série e a varejo. Ou seja, a consulente apenas cede o direito de uso do programa de computador pré-existente e devidamente identificado utilizado na rede, que conta com ferramentas de gestão comercial prontas para o uso, que não são personalizadas a depender do cliente e tão somente variam entre si de acordo com o produto desejado no momento da compra” (destaque do original).

4. Esclarece que “para o regular desenvolvimento de suas atividades, (...) desenvolveu a plataforma eletrônica AAAAAAAA, composta pela plataforma de gestão de vendas pela internet e vinculados a um front-end², que agregam vários módulos de gestão de (i) clientes, (ii) catálogo de produtos, (iii) pedidos, (iv) compras, (v) fretes e (vi) conteúdo. Em breve síntese, a plataforma AAAAAAAA é hospedada e gerida exclusivamente em serviços controlados pela consulente, e será integrada ao front-end de propriedade do usuário, com acesso através de conexão pela internet, mediante a inserção de login e senha”.

5. Observa que “de forma padrão e sem custo extra, para facilitar e agilizar a implantação dos projetos dos clientes, a consulente disponibiliza e já integra à plataforma comercializada uma espécie de layout denominado de InterfaceBBBBBBBB. Após a implantação, a InterfaceBBBBBBBB pode ser customizada pelo próprio contratante via Painel Administrativo (usando linguagem HTML, CSS e Javascript), que permite ao cliente, dentro dos limites técnicos das ferramentas disponíveis, a personalização do front-end da sua loja virtual sem a necessidade de integração com um layout externo”.

Na Administração de Empresas, trata-se de um mapa que apresenta os possíveis caminhos de um negócio ou organização em direção aos seus objetivos de inovação, mostrando as oportunidades existentes e os desafios a serem enfrentados.

(Fonte: pt.wikipedia.org)

² A consulente conceitua front-end como o “ambiente virtual (site) disponível na internet como um canal de vendas de bens e/ou serviços, mediante operações de venda através da Plataforma AAAAAAAA e de demais softwares de intermediadores de operação de pagamento. O front-end é composto basicamente por duas estruturas: o layout de propriedade do usuário e a programação digital para integração da Plataforma AAAAAAAA de propriedade da consulente”.

6. Menciona que “o cliente, ao adquirir a plataforma eletrônica, pode optar pela contratação dos seguintes produtos: (i) e-commerce OMS; (ii) e-commerce B2B; (iii) e-commerce B2C; (iv) e-commerce para supermercados; (v) e-commerce para franquias; e (vi) plataforma de marketplace. Os produtos apresentam diferentes funcionalidades de recursos de gestão e após a contratação do plano desejado, os usuários assinantes podem utilizar das ferramentas de gestão disponíveis na plataforma contratada diretamente na rede”.

7. Explica que “os clientes, em geral, realizam a contratação dos produtos ofertados pela consulente em 8 (oito) etapas, que incluem o mapeamento do negócio a ser desenvolvido, a validação da proposta comercial e assinatura do contrato, seguidos da efetiva implantação, configuração, homologação e publicação da loja na plataforma”.

Prestação de serviços técnicos complementares à utilização dos programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão que foram licenciados ou tiveram seu direito de uso cedido pela consulente para seus clientes

8. A consulente registra que “de maneira acessória à cessão da licença de uso do software, conforme exigido pelo artigo 8º da Lei 9.609/98 (...) [ela] presta serviços técnicos online para o adequado funcionamento da plataforma, para esclarecimento de eventuais dúvidas quanto à utilização das ferramentas de gestão disponíveis, além da análise e correção de bugs, por meio dos seus canais de ajuda”.

9. Esclarece que “os atendimentos são classificados em (i) criticidade urgente, (ii) criticidade alta e (iii) criticidade normal”, e acrescenta que a equipe de suporte técnico é dividida em três níveis:

(i) Suporte Nível 1: o Suporte N1 é o responsável pela primeira análise, onde avaliamos a solicitação ou o problema reportado a fim de dar uma resolução imediata. Este nível de atendimento não demanda alterações no código da plataforma.

(ii) Suporte Nível 2: o Suporte N2 atua em situações complexas onde a tratativa do chamando envolverá uma análise detalhada. Muitas vezes é necessário um pequeno ajuste no código.

(iii) Suporte Nível 3: o Suporte N3 envolve a equipe de desenvolvimento da AAAAAAAA, responsável por atuações diretamente no código da plataforma, corrigindo possíveis Bugs e aplicando melhorias em nosso produto.

10. Observa que as receitas auferidas em decorrência da prestação desses serviços são discriminadas nas notas fiscais que emite e tributadas pelo IRPJ e pela CSLL separadamente de suas demais receitas.

Serviços de hospedagem de programas na internet

11. A consulente esclarece que *“além dos serviços de suporte técnico, a consulente também segrega e (tributa a título de prestação de serviço) (sic) os serviços relacionados à hospedagem, ou seja, à Infraestrutura de Servidores Especializadas para E-commerce (CCCCCCCC)”*.

Prestação de serviços técnicos qualificados a clientes e elaboração de roadmaps

12. Por fim, a consulente também relata que *“embora o software seja disponibilizado [por ela] (...) em formato padrão, os clientes podem contratar (...) planos de atendimento personalizados, com squads multidisciplinares, mediante análise de nova proposta comercial e assinatura de novo contrato. Quando contratados, os serviços são cobrados separadamente”*.

13. Observa que os referidos “serviços exclusivos adicionais” são prestados por:

(i) Gerente de Projetos Exclusivo - CSM: profissional responsável por acompanhar a integração do projeto e promover ações facilitando o alinhamento entre os stakeholders;

(ii) Service Desk Exclusivo: responsável pelo atendimento n1, n2 e n3, com foco nas resoluções de dúvidas da equipe do projeto;

(iii) Equipe de desenvolvimento exclusiva: desenvolvedores full stack contratados para criar funcionalidades no sistema de acordo com os requisitos exatos e para projetar códigos que ajudam a resolver os desafios dos negócios dos clientes.

14. Acrescenta que *“caso o projeto do cliente demande o desenvolvimento de funcionalidades específicas ou customizações, é possível a contratação adicional de um roadmap próprio, que contempla um número específico de horas (cobradas de forma apartada no valor de XXXXXX por hora) utilizadas no desenvolvimento e customização das novas funcionalidades”*.

Questionamentos da consulente

15. A consulente relata que tem aplicado o percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento) na determinação da base de cálculo por estimativa do IRPJ e da CSLL incidentes sobre suas atividades de licenciamento de softwares e esclarece entender que acredita tratar-se de um enquadramento fiscal equivocado, mas ressalva que, mesmo assim, tem dúvidas sobre essa matéria.

16. Em vista disso, detalha seu entendimento sobre o assunto e indaga:

(a) Considerando que os softwares comercializados pela consulente possuem plataforma que já foi desenvolvida e é colocada indistintamente à disposição de seus clientes, aplicam-se os percentuais de 8% e 12% para o IRPJ e CSLL, respectivamente?

(b) Os serviços técnicos, essenciais para o adequado funcionamento da plataforma, previstos na Cláusula 4.1 das Cláusulas Gerais, por corresponderem a uma exigência legal inerente à atividade de licenciamento do software, nos termos do art. 8º da Lei 9.609/98, tratam-se de atividades meio, acessória da atividade fim de licenciamento de softwares (comércio de

mercadorias), e, portanto, atraem a incidência do percentual do lucro presumido de 8% e 12%, respectivamente, também sobre as respectivas receitas?

(c) Os serviços de hospedagem na internet também podem ser considerados como atividade meio, acessória da atividade fim de licenciamento de softwares (comércio de mercadorias), aplicando-se os percentuais de 8% e 12% para o IRPJ e CSLL, respectivamente?

(d) Caso a resposta dos itens (b) e (c) sejam negativa, pode-se afirmar que, pelo fato de a consulente distinguir o preço da cessão da licença de uso do software da prestação de serviços de suporte técnico e de serviços de hospedagem, poderá segregar as receitas para apuração e recolhimento do IRPJ e CSLL, na forma do §2º do artigo 15 da Lei 9.249/96? Em outras palavras, poderia a consulente, nesta hipótese, aplicar o percentual do lucro presumido de 8% e 12%, respectivamente, sobre a cessão de licença de uso do software, e, por outro lado, o percentual de 32% sobre os serviços técnicos e os serviços de hospedagem na internet?

(e) Na eventual hipótese de um usuário específico contratar os serviços exclusivos adicionais e/ou um roadmap próprio da consulente, a atividade será considerada como efetiva prestação de serviços para esse caso específico, devendo ser tributada pelo percentual de 32%?

FUNDAMENTOS

Introdução

17. Preliminarmente, cumpre registrar que a Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 2013 (citada pela consulente), foi revogada pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, ato que atualmente disciplina as consultas sobre a interpretação da legislação tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

18. O objetivo do instituto da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

19. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

20. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito

caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão

21. Esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) examinou indagação semelhante à primeira pergunta da consulente na Solução de Consulta Cosit nº 36, de 7 de fevereiro de 2023, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 15 de fevereiro de 2023, e cujo inteiro teor, disponível no *site* da Receita Federal na internet (www.rfb.gov.br), esclarece (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. 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 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.

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 prevalecente 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 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.

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.*

(...)

22. O exame dos excertos transcritos no item anterior revela 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 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 do § 1º desse mesmo artigo;

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; e

c) nos termos do 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, 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.

23. Registre-se que a solução desta primeira indagação da consulente está vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 36, de 2023, conforme determinado pelo art. 34 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

Prestação de serviços técnicos complementares à utilização dos programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão que foram licenciados ou tiveram seu direito de uso cedido pela consulente para seus clientes

24. A segunda indagação desta consulta refere-se à tributação de atividades que consistem na prestação de serviços de suporte técnico aos usuários dos programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão que foram licenciados ou tiveram seu direito de uso cedido pela consulente para seus clientes.

25. A tributação de tais serviços, que não se confundem com os referidos licenciamento e cessão de direito de uso, foi examinada por esta Cosit na Solução de Consulta Cosit nº 269, de 24 de setembro de 2019, cuja ementa foi publicada no DOU de 2 de outubro de 2019, e cujo inteiro teor está disponível no *site* da Receita Federal na internet.

26. Apesar do entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit nº 269, de 2019, a respeito da determinação da natureza jurídica do licenciamento ou da cessão de uso de cada uma das categorias de programas de computador existentes (padronizados, por encomenda ou customizados), com vista à determinação dos percentuais de presunção de IRPJ e de CSLL, encontrar-se superado (devido à já mencionada alteração do entendimento do STF sobre essa matéria), o entendimento exposto na referida solução de consulta acerca da categoria na qual se enquadram os serviços de suporte técnico a usuários de programas de computador, para os mesmos fins, permanece aplicável.

27. Consequentemente, verifica-se que os mencionados serviços consistem nos “serviços em geral” previstos no art. 15, § 1º, III, ‘a’, e no art. 20, I, ambos da Lei nº 9.249, de 1995, que se sujeitam ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento), tanto na apuração do IRPJ, quanto da CSLL. Confira-se:

Ementa da Solução de Consulta Cosit nº 269, de 2019

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

(...)

LUCRO PRESUMIDO. PROGRAMAS DE COMPUTADOR. SOFTWARE. SUPORTE TÉCNICO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PERCENTUAL APLICÁVEL.

O suporte técnico oferecido aos usuários de programas de computador destinado ao seu adequado funcionamento denota como atividade preponderante uma obrigação de fazer, ou seja, prestação de serviço, sendo irrelevante que sua prestação decorra de uma exigência legal. O percentual para determinação da base de cálculo do imposto é de 32% sobre a receita bruta.

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

(...)

LUCRO PRESUMIDO. PROGRAMAS DE COMPUTADOR. SOFTWARE. SUPORTE TÉCNICO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PERCENTUAL APLICÁVEL.

O suporte técnico oferecido aos usuários de programas de computador destinado ao seu adequado funcionamento denota como atividade preponderante uma obrigação de fazer, ou seja, prestação de serviço, sendo irrelevante que sua prestação decorra de uma exigência legal. O percentual para determinação da base de cálculo da contribuição é de 32% sobre a receita bruta.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 20; Lei nº 9.609, de 1998, art. 8º.

Lei nº 9.249, de 1995

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)

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

(...)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

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;

(...)

28. Registre-se que a identificação da categoria na qual se enquadram os serviços de suporte técnico a usuários de programas de computador, com vista à determinação dos percentuais de presunção de IRPJ e de CSLL, está vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 269, de 2019, conforme determinado pelo art. 34 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

Serviços de hospedagem de programas na internet

29. A terceira indagação desta consulta refere-se à tributação de atividades que consistem na prestação de serviços de hospedagem de programas na internet.

30. Os serviços de hospedagem de dados na internet podem assumir duas feições: o mero armazenamento de arquivos ou dados pertencentes ao cliente nos equipamentos da empresa que ele contratou para essa finalidade, ou o armazenamento de programas de computador acessados pela internet, mediante a inserção de login e senha, que foram licenciados para uso do cliente ou que tiverem seus direitos de uso cedidos para o mesmo cliente.

31. Nessa segunda hipótese, que corresponde à situação descrita pela consulente, os serviços de hospedagem e o licenciamento/cessão de direito de uso do programa de computador estão umbilicalmente unidos e se confundem, de modo que não podem ser separados.

32. Portanto o percentual de presunção aplicável a essa segunda categoria de serviços de hospedagem é o mesmo percentual aplicável ao programa em questão, independentemente do contrato firmado entre as partes interessadas ou da documentação fiscal emitida por elas discriminar os valores dos respectivos pagamentos em rubricas distintas ou consolidá-los em um único item.

33. Sendo assim, no caso em exame, que se refere à armazenamento de programas de computador acessados pela internet, mediante a inserção de login e senha, que foram licenciados para uso do cliente ou que tiverem seus direitos de uso cedidos para o mesmo cliente:

a) o percentual para determinação da base de cálculo do IRPJ, de que trata o 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 do § 1º 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.

Prestação de serviços técnicos qualificados a clientes e elaboração de roadmaps

34. Os serviços técnicos qualificados referidos pela consulente consistem em serviços de análise de sistemas e de customização em grande extensão de programas de computador já existentes, ou de desenvolvimento de novos programas de computador, de acordo com os requisitos apresentados pelo cliente em questão.

35. Esta Cosit examinou a tributação de tais serviços na Solução de Consulta Cosit nº 269, de 2019, já mencionada no presente ato.

36. Na Solução de Consulta Cosit nº 269, de 2019, é analisado, sucessivamente, duas matérias distintas: inicialmente, com base nas características do programa de computador em questão, o referido ato determina a natureza jurídica do seu licenciamento/cessão de direito de uso, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL; e, em um segundo momento, na hipótese dessa natureza jurídica consistir em prestação de serviços, a Solução de Consulta Cosit nº 269, de 2019, determina a natureza dos mencionados serviços, para fins de enquadramento em uma das alíquotas previstas no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995.

37. Mais uma vez, não são mais aplicáveis os critérios utilizados na Solução de Consulta Cosit nº 269, de 2019, para determinar a natureza jurídica do licenciamento/cessão de uso do programa de computador em questão, para fins de sua tributação, pelo IRPJ e pela CSLL. Apesar disso, na hipótese de prestação de serviços de análise de sistemas e de customização em grande extensão de programas de computador já existentes, ou de desenvolvimento de novos programas de computador, de acordo com os requisitos apresentados pelo cliente em questão, permanece sendo aplicável o enquadramento desses serviços na categoria de “serviços em geral”, que se sujeitam ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento), conforme previsto no art. 15, § 1º, III, ‘a’, da Lei nº 9.249, de 1995. Confira-se:

Ementa da Solução de Consulta Cosit nº 269, de 2019

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE PROGRAMA DE COMPUTADOR ADAPTADO. SOFTWARE CUSTOMIZED. PERCENTUAL APLICÁVEL. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS.

(...)

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).

(...)

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15.

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE PROGRAMA DE COMPUTADOR ADAPTADO. SOFTWARE CUSTOMIZED. PERCENTUAL APLICÁVEL. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS.

(...)

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).

(...)

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 20, c/c art. 15, §§ 1º e 2º.

(...)

38. Registre-se que a identificação da categoria na qual se enquadram os serviços de análise de sistemas e de customização em grande extensão de programas de computador já existentes, ou de desenvolvimento de novos programas de computador, de acordo com os requisitos apresentados pelo cliente, com vista à determinação dos percentuais de presunção de IRPJ e de CSLL, está vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 269, de 2019, conforme determinado pelo art. 34 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

39. Quanto à elaboração de *roadmaps* para subsidiar a customização em grande extensão de programas de computador já existentes, ou o desenvolvimento de novos programas de computador, trata-se de prestação dos “serviços em geral” previstos no art. 15, § 1º, III, ‘a’, e no art. 20, I, ambos da Lei nº 9.249, de 1995, que se sujeitam ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento), tanto na apuração do IRPJ, quanto da CSLL.

Considerações finais

40. Por fim, convém registrar dois fatos relevantes.

41. Em primeiro lugar, no caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade, conforme previsto no art. 15, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995. Confira-se:

Lei nº 9.249, de 1995

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês (...)

(...)

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

42. Em segundo lugar, considera-se prejudicada a pergunta “d” da interessada, em face das respostas dadas às suas indagações “a”, “b” e “c”. Apesar disso, cabe recordar 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, conforme exposto no item 22, “b”, supra.

CONCLUSÃO

43. Diante do que foi exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

43.1. aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento), para determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de que tratam, respectivamente, a alínea “a” do inciso III do §1º do art. 15 e o inciso I do art. 20, ambos da Lei nº 9.249, de 1995, às receitas auferidas quando do exercício das seguintes atividades:

- a) licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão;
- b) prestação de serviços de suporte técnico aos usuários de programas de computador, independentemente de consistirem em programas padronizados, por encomenda ou customizados;
- c) armazenamento, na internet, de programas de computador que funcionem online, mediante a inserção de login e senha, e que foram licenciados para uso do cliente ou tiverem seus direitos de uso cedidos para o mesmo cliente;
- d) prestação de serviços de análise de sistemas e de customização em grande extensão de programas de computador já existentes, ou de desenvolvimento de novos programas de computador, de acordo com os requisitos apresentados pelo cliente; e
- e) elaboração de *roadmaps* destinados a subsidiar a customização em grande extensão de programas de computador já existentes ou o desenvolvimento de novos programas de computador, de acordo com os requisitos apresentados pelo cliente;

43.2. caso a pessoa jurídica desempenhe concomitantemente mais de uma atividade, o percentual de presunção correspondente deve ser aplicado sobre o valor da receita bruta auferida em cada atividade;

43.3. considera-se prejudicada sua pergunta (d), em face das respostas dadas às indagações anteriores; e

43.4. nos termos do 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, 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

ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinatura digital

RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotir.

Assinatura digital

HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06

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

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit