



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

208 – COSIT

DATA

16 de julho de 2024

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

RETENÇÃO NA FONTE. ART. 64 DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PAGAMENTOS EFETUADOS EM DECORRÊNCIA DE LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO DE USO DE SOFTWARE NÃO CUSTOMIZADO OU CUSTOMIZADO EM PEQUENA EXTENSÃO.

Para efeitos da incidência na fonte do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), prescrita no art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, considera-se que a atividade de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão consiste na prestação de serviços em geral de que tratam o art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, e o art. 20, *caput*, inciso I, da Lei nº 9.249, de 1995.

Os órgãos da administração pública federal direta, autarquias, fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades mencionadas nos arts. 1º e 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, deverão utilizar as alíquotas previstas no art. 3º do referido ato normativo, que equivalem ao percentual total de 9,45% (nove inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento), previsto na última linha do Anexo I do mesmo ato (Código da Receita 6190), ao determinarem o montante da retenção na fonte de tributos incidentes sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas em decorrência das atividades de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão.

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

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, e art. 20, *caput*, inciso I; Lei nº 9.430, de 1996, art. 64; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 1º, 2º e 3º, e Anexo I.

RELATÓRIO

1. Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal apresentada nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, pela pessoa jurídica acima identificada, que indaga quais são as alíquotas aplicáveis à retenção de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), na hipótese de pagamento realizado por órgão federal a pessoas jurídicas, em decorrência do licenciamento ou da cessão de uso de programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão, conforme previsto nos arts. 2º e 3º e no Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012.
2. Inicialmente, a interessada relata ter firmado contrato com a empresa XXXXXXXXXXXX, no valor de R\$ XXXXXXXXXXXX, para aquisição da ferramenta de colaboração *on line* XXXXXXXXXXXX, por um período de 12 (doze) meses consecutivos.
3. Observa que, no bojo da própria nota fiscal emitida pela contratada, após a realização do empenho e pagamento pelas licenças do *software* disponibilizadas, a referida empresa sustenta que emitiu a nota fiscal considerando o objeto da avença como sendo de prestação de serviços, para fins de incidência de tributos municipais e também como aquisição de mercadoria, para fins de incidência de tributos federais, caracterizando, assim, um tratamento tributário “híbrido”.
4. Esclarece entender que o tratamento tributário dessa matéria deve guardar sintonia com o que foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal no bojo das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nº 1.945 e nº 5.659, o que levaria ao entendimento de que o objeto do contrato firmado deveria se constituir na natureza de prestação de serviços, com incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), guardando correspondência com o sujeito tributário ativo no âmbito municipal, sem que se cogitasse da incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).
5. Ao final, transcreve excerto de Parecer emitido pelo seu órgão jurídico, que, ao analisar o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento conjunto das ADIs nº 1.945 e nº 5.659, menciona a Solução de Consulta Disit/SRRF06 nº 6.022, de 21 de julho de 2021, e a Solução de Consulta Disit/SRRF07 nº 7.250, de 5 de julho de 2021.

FUNDAMENTOS

6. 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 suas obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar sanções decorrentes do desatendimento das referidas obrigações. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo, para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública à aplicação da legislação tributária federal a um fato determinado.

7. Para serem solucionadas, as dúvidas dos consulentes devem ser objetivas e específicas; os dispositivos jurídicos cujas aplicações ensejam a apresentação das consultas devem ser expressamente identificados; e os fatos narrados pelos consulentes devem ser descritos de forma clara, completa e objetiva, sem omissão de detalhes relevantes para as soluções das consultas em questão.

8. Embora a consulta corretamente formulada produza efeitos jurídicos que protegem o consulente, tais como a proibição de instaurarem-se procedimentos fiscais contra seu autor e a não aplicação de multa ou juros de mora por determinado período, a consulta incorretamente formulada não produz tais efeitos, conforme previsto na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, que dispõe (sublinhou-se):

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...)

9. Nesse contexto, cabe recordar que, na técnica de redação legislativa, o termo *dispositivo* tem o significado previsto no parágrafo único do art. 12 da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998 (*O termo dispositivo' mencionado nesta Lei refere-se a artigos, parágrafos, incisos, alíneas ou itens*), e não se confunde com leis, portarias, instruções normativas ou resoluções, que são atos constituídos por diversos dispositivos jurídicos distintos.

9.1 Consequentemente, em princípio, a presente consulta deveria ser declarada ineficaz, nos termos do art. 27, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, porque a interessada limitou-se a citar soluções de consulta, sem mencionar os dispositivos jurídicos que ensejaram a apresentação de sua consulta.

9.2 Apesar disso, por economia processual, considera-se, excepcionalmente, que a presente consulta é eficaz, uma vez que o exame das ementas das soluções de consulta citadas pela interessada permite identificar, com facilidade, os dispositivos legais cuja interpretação é solicitada.

10. Conforme foi exposto pela consulente, o entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca da incidência do ICMS e do ISSQN sobre as atividades de licenciamento e cessão de direito de uso de programas de computador, que havia sido firmado em 1998, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 176.426, foi alterado pelo referido Tribunal no julgamento conjunto das Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade (ADIs) nº 1.945 e nº 5.659, ocorrido em 2020/2021.

11. Algumas repercussões causadas por essa mudança de entendimento na interpretação das legislações do IRPJ e da CSLL foram examinadas por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) 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 julgamento 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.

(...)

12. O exame dos excertos transcritos no item anterior revela que:

a) para efeitos da incidência do IRPJ e da CSLL, considera-se que a atividade de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão consiste na prestação de serviços em geral de que tratam o art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, e o art. 20, *caput*, inciso I, ambos da Lei nº 9.249, de 1995; e

b) 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.

12.1. A conclusão exposta no item 12, letra “a”, também se aplica à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

13. Consequentemente, os órgãos da administração pública federal direta, autarquias, fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades mencionadas nos arts. 1º e 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, deverão utilizar as alíquotas previstas no art. 3º do referido ato normativo, que equivalem ao percentual total de 9,45% (nove inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento), previsto na última linha do Anexo I do mesmo ato (Código da Receita 6190), ao determinarem o montante da retenção na fonte de tributos incidentes sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas em decorrência das atividades

de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão. Confira-se:

Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012

Art. 1º A retenção de tributos incidentes sobre pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias, fundações, empresas públicas federais, sociedades de economia mista e demais entidades das quais a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), obedecerá ao disposto nesta Instrução Normativa. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2145, de 26 de junho de 2023)

CAPÍTULO I

DA OBRIGATORIEDADE DE RETENÇÃO DOS TRIBUTOS

Art. 2º Os órgãos e entidades a que se refere o art. 1º ficam obrigados a efetuar a retenção, na fonte, do imposto sobre a renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep incidentes sobre os pagamentos que efetuarem a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras de construção civil. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2145, de 26 de junho de 2023)

(...)

Art. 3º A retenção será efetuada aplicando-se, sobre o valor a ser pago, o percentual constante da coluna 06 do Anexo I a esta Instrução Normativa, que corresponde à soma das alíquotas das contribuições devidas e da alíquota do IR, determinada mediante a aplicação de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo estabelecida no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, conforme a natureza do bem fornecido ou do serviço prestado.

§ 1º O percentual a ser aplicado sobre o valor a ser pago corresponderá à espécie do bem fornecido ou do serviço prestado, conforme estabelecido em contrato.

§ 2º Sem prejuízo do estabelecido no § 7º do art. 2º, caso o pagamento se refira a contratos distintos celebrados com a mesma pessoa jurídica pelo fornecimento de bens ou de serviços prestados com percentuais diferenciados, aplicar-se-á o percentual correspondente a cada fornecimento contratado.

§ 3º O valor da CSLL, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento) sobre o montante a ser pago.

§ 4º Os valores da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep a serem retidos serão determinados, aplicando-se, sobre o montante a ser pago, respectivamente as alíquotas de 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), exceto nas situações especificadas no art. 5º; no § 2º do art. 19; no parágrafo único do art. 20; nos §§ 1º e 2º do art. 21 e nos §§ 1º e 2º do art. 22.

§ 5º As alíquotas de que trata o § 4º aplicam-se, inclusive, nas hipóteses em que as receitas decorrentes do fornecimento de bens ou da prestação do serviço estejam

sujeitas ao regime de apuração da não cumulatividade da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep ou à tributação a alíquotas diferenciadas.

§ 6º Fica dispensada a retenção de valor inferior a R\$ 10,00 (dez reais), exceto na hipótese de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) eletrônico efetuado por meio do Siafi.

§ 7º Ocorrendo a hipótese do § 2º, os valores retidos correspondentes a cada percentual serão recolhidos em Darf distintos.

(...)

14. Por fim, registre-se que a presente solução de consulta está parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 36, de 7 de fevereiro de 2023, conforme previsto no art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

CONCLUSÃO

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

a) para efeitos da incidência na fonte do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, considera-se que a atividade de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão consiste na prestação de serviços em geral de que tratam o art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, e o art. 20, *caput*, inciso I, ambos da Lei nº 9.249, de 1995;

b) os órgãos da administração pública federal direta, autarquias, fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades mencionadas nos arts. 1º e 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, deverão utilizar as alíquotas previstas no art. 3º do referido ato normativo, que equivalem ao percentual total de 9,45% (nove inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento), previsto na última linha do Anexo I do mesmo ato (Código da Receita 6190), ao determinarem o montante da retenção na fonte de tributos incidentes sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas em decorrência das atividades de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão; e

c) 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 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.

Assinado Digitalmente

ADEMAR DE CASTRO NETO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado Digitalmente

RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotir.

Assinado Digitalmente

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.

Assinado Digitalmente

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.

Assinado Digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Coordenador-Geral da Cosit