



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

271 – COSIT

DATA

27 de setembro de 2024

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Simples Nacional

LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO DE USO. SOFTWARE PADRONIZADO. SERVIÇO.

A atividade de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação (*software*), mesmo os padronizados, ou os customizados em pequena extensão, está enquadrada no art. 18, § 5º-D, inciso V da Lei Complementar nº 123, de 2006, devendo ser tributada pelos Anexos III ou V, a depender do cálculo do fator “r”.

Dispositivos legais: Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 4º, § 5º-D, V, § 5º-K e 5º-M, II; Resolução CGSN nº 140, de 2018, arts. 25, § 1º, I, V, “e” e 26.

Assunto: Normas de Administração Tributária

INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz o questionamento quando ele se refere a tributo não administrado pela RFB.

Dispositivos legais: Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 40; Resolução CGSN nº 140, de 2018, art. 125; IN RFB nº 2.058, de 2021, arts. 1º e 27, XIII.

RELATÓRIO

A consulente acima qualificada, pessoa jurídica de direito privado, formula consulta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

2. Afirma que que é optante pelo regime do Simples Nacional e que tem como atividade principal o desenvolvimento e a cessão de uso de aplicativos, do tipo *software* “de prateleira”, no qual é feita a venda e a cobrança mensal pelo uso do *software*.

3. Cita o inciso I do § 1º do art. 25 da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) nº 140, de 22 de maio de 2018, e entende que esse dispositivo estabelece que a venda de *software* de prateleira seria tributada conforme o Anexo I, o qual se refere às alíquotas destinadas a atividades de comércio, sujeitas ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

4. Argumenta, no entanto, que as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.945 e 5.659 julgadas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) decidiram que as operações que envolvam o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador (*software*) não estão sujeitas à incidência do ICMS e sim do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

5. Por fim, apresenta os questionamentos a seguir:

1) Por se tratar de uma empresa optante pelo Simples Nacional como é o entendimento da Receita Federal?

2) Como devemos proceder para o recolhimento correto dos impostos, devemos recolher ISS ou ICMS?

6. A consultante foi intimada, em 8 de dezembro de 2022, pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da RFB, a apresentar novo requerimento de consulta preenchido e assinado digitalmente pelo responsável legal ou procurador, conforme o modelo do Anexo II da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, atentando-se para que a consulta verse sobre fato determinado, com descrição detalhada de seu objeto e para que haja a indicação das informações necessárias à elucidação, expondo a matéria completa detalhadamente e examinando a questão frente ao preceito legal, indicando os dispositivos legais que ensejaram a aplicação da consulta e enumerando objetivamente os questionamentos, além de apresentar a declaração obrigatória prevista no art. 14 da citada Instrução Normativa (fls. 6 e 7).

7. A resposta à intimação foi apresentada conforme documentos presentes às fls. 13 e 14.

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 convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou situações

jurídico-tributária informadas pela consulente e 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

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

10. Apesar de a consulente informar ser optante pelo Simples Nacional, regime tributário que engloba diversos tributos, constata-se que a questão 2 não se situa no campo de abrangência da consulta tributária prevista na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, já que se refere a dúvida relativa a tributos municipais e estaduais.

Lei Complementar nº 123, de 2006

Art. 40. As consultas relativas ao Simples Nacional serão solucionadas pela Secretaria da Receita Federal, salvo quando se referirem a tributos e contribuições de competência estadual ou municipal, que serão solucionadas conforme a respectiva competência tributária, na forma disciplinada pelo Comitê Gestor.

(Grifos nossos)

Resolução CGSN nº 140, de 2018

Art. 125. É competente para solucionar a consulta: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 40)

I - o Estado ou o Distrito Federal, quando se tratar de consulta relativa ao ICMS;

II - o Município ou o Distrito Federal, quando se tratar de consulta relativa ao ISS;

III - o Estado de Pernambuco, quando se tratar de consulta relativa ao ISS exigido no âmbito do Distrito Estadual de Fernando de Noronha;

IV - a RFB, nos demais casos.

§ 1º A consulta formalizada perante ente não competente para solucioná-la será declarada ineficaz. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 40)

§ 2º Na hipótese de a consulta abranger assuntos de competência de mais de um ente federado, a ME ou a EPP deverá formular consultas em separado para cada administração tributária. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 40)

§ 3º No caso de descumprimento do disposto no § 2º, a administração tributária que receber a consulta declarará a ineficácia relativamente à matéria sobre a qual não exerça competência. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 40)

§ 4º Será observada a legislação de cada ente competente quanto ao processo de consulta, no que não colidir com esta Resolução. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 40)

§ 5º Os entes federados terão acesso ao conteúdo das soluções de consultas relativas ao Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 40)

(Grifos nossos)

IN RFB nº 2.058, de 2021

Art. 1º Esta Instrução Normativa regulamenta o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio.

[...]

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

[...]

XIII - sobre matéria estranha à legislação tributária e aduaneira; e

[...]

11. Nos termos do art. 40 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, do art. 125, incisos I a IV e §§ 1º e 2º da Resolução CGSN nº 140, de 2018, e arts. 1º e 27, XIII, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, percebe-se que o questionamento nº 2 deve ser considerado ineficaz, não produzindo efeito, já que a pergunta é relativa a tributos que não são da competência da RFB.

12. Em relação ao questionamento nº 1, importa ressaltar que, pelos mesmos motivos indicados nos itens anteriores, somente cabe à RFB solucionar a dúvida na parte em que contempla a tributação no âmbito do Simples Nacional, assim esta Solução de Consulta irá se ater a analisar os impactos das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) nos julgamentos das ADI nº 1.945/MT e nº 5.659/MG na classificação da atividade de cessão de uso de *software* padronizado quanto ao Anexo correspondente.

13. Para uma melhor compreensão das questões apresentadas, entende-se oportuno reproduzir trechos da Solução de Consulta Cosit nº 75, de 31 de março de 2023, e da Solução de Consulta Cosit nº 177, de 24 de junho de 2024, que, apesar de responderem dúvidas interpretativas não relacionadas ao Simples Nacional, explicam conceitos e definições acerca de softwares e os tipos de licença relacionadas que podem auxiliar no presente caso.

SC Cosit nº 177, de 2024

*26. Neste ponto, cumpre referir que a legislação brasileira reflete as possíveis relações jurídicas verificadas quanto ao tema *software*, distinguindo os objetos dos respectivos contratos. A Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, conhecida por “*lei dos softwares*”, traz essa distinção nos seus arts. 9º, 10 e 11:*

a) Licenciamento de direitos de uso de programas de computador no País:

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

Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no caput deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.

b) Licenciamento de direitos de distribuição ou comercialização de programas de computador oriundos do exterior:

Art. 10. Os atos e contratos de licença de direitos de comercialização referentes a programas de computador de origem externa deverão fixar, quanto aos tributos e encargos exigíveis, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos e estabelecerão a remuneração do titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior.

c) Transferência de tecnologia:

Art. 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.

Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.

SC Cosit nº 75, de 2023

36. Outra lei federal, editada no mesmo dia 19 de fevereiro de 1998, a Lei nº 9.609 (Lei dos softwares), veio dispor sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no Brasil. Além de trazer a definição legal de programa de computador (software) como conhecido à época, trouxe diversas disposições pertinentes às garantias asseguradas a ambas as partes envolvidas nas transações, conforme os artigos a seguir transcritos:

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. 6º Não constituem ofensa aos direitos do titular de programa de computador:

I - a reprodução, em um só exemplar, de cópia legitimamente adquirida, desde que se destine à cópia de salvaguarda ou armazenamento eletrônico, hipótese em que o exemplar original servirá de salvaguarda;

[...]

(grifou-se)

41. No que tange aos dispositivos legais referentes ao software, constantes da Lei nº 9.609, de 1998, tem-se, basicamente, que:

a) o software é um bem incorpóreo, já que consiste em um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada (art. 1º);

b) o software não se confunde com o suporte físico que o contém (art. 1º);

c) a propriedade intelectual do software é tutelada pela legislação que protege os direitos autorais e conexos das obras literárias no Brasil (art. 2º);

d) a cópia legitimamente adquirida pode ser reproduzida uma única vez, desde que o novo exemplar se destine à salvaguarda da cópia inicial (backup) ou ao armazenamento eletrônico, hipótese em que a cópia original servirá de salvaguarda (art. 6º, I);

e) constitui crime sujeito a pena de reclusão ou multa a reprodução, por qualquer meio, de software, no todo ou em parte, para fins de comércio, sem autorização expressa do titular dos direitos autorais (art. 12, § 1º).

42. Ademais, enquanto a lei que trata dos direitos do autor prevê que os direitos de autor poderão ser, total ou parcialmente, transferidos a terceiros, por meio de licenciamento (art. 49 da Lei nº 9.610, de 1998), a lei que trata dos programas de computador estabelece, expressamente, que o uso de programa de computador, no País, será objeto de contrato de licença. Não existindo esse contrato, “o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso” (art. 9º, caput e parágrafo único, da Lei nº 9.608, de 1998).

43. Em outras palavras, softwares são conteúdos intelectuais e, com isso, estão protegidos pelo direito autoral, que significa o direito de propriedade sobre a distribuição e uso de obras de expressão criativa. **Em caso de licenciamento do direito de uso a terceiros, o software não é vendido**, uma vez que a aquisição da licença de uso de software não concede ao usuário amplos direitos sobre o produto e seu uso é regulado pelos termos da licença. (Grifou-se)

44. A licença de uso de software é o documento que define os limites de uso que um usuário pode ter em relação ao produto, equivalente a um contrato de permissão de uso, firmado entre o fornecedor e o usuário final. Dentro dos termos e das condições descritas no licenciamento, basicamente, estão consignados o uso correto do software, bem como as regras sobre limitações de responsabilidade, proteção e segurança, fundamentais para a relação entre contratante e contratado.

45. Nesse contrato são definidas as responsabilidades de ambas as partes, permitindo aos usuários finais usar o software sem que os direitos autorais do fornecedor sejam violados. O usuário, por sua vez, paga pelo direito de usar o software e se compromete a cumprir todas as restrições constantes do contrato.

46. **A licença de uso de software, ou simplesmente software, como ordinariamente se denomina, pode ser adquirida diretamente de quem detém o direito autoral do conteúdo (proprietário) ou de quem detém o direito de comercialização ou distribuição (distribuidor autorizado).** Pode, ainda, ser temporária, quando sujeita a renovações periódicas, como é o caso ora analisado, ou definitiva, quando não sujeita a renovação. Mas, em ambos os casos, reconhece-

se que sempre existe um limite em sua validade técnica, ou seja, quanto ao tempo de vida útil de uma versão a partir de sua disponibilização. (Grifou-se)

47. Assim, do mesmo modo que na aquisição definitiva da licença de uso de software, no caso de licença temporária, a sua renovação traz ínsita todas as características do contrato de licenciamento dos direitos autorais do software.

[...]

14. Tendo em vista as diversas possibilidades de negócios envolvendo softwares, (softwares com mídia física, softwares digitais adquiridos por meio de download, softwares digitais com uso liberado por meio de assinatura temporária, desenvolvedor que realiza o licenciamento e a cessão de uso, empresa terceira que possui contrato de distribuição do software) importa destacar que **a presente Solução de Consulta irá ater-se a solucionar unicamente questão relativa às características da operação descrita pela consulente, a saber, desenvolvimento e a cessão de uso de aplicativos, do tipo software “de prateleira”, cujo pagamento se dá através de uma cobrança mensal (assinatura) pelo uso do software.**

15. A Lei Complementar nº 123, de 2006, instituiu o regime tributário do Simples Nacional e estabeleceu que a tributação nesse regime se dá com base na natureza das atividades das quais decorrem as receitas auferidas pela microempresa (ME) ou empresa de pequeno porte (EPP) optantes. Em regra, as receitas derivadas de atividades de comércio são tributadas na forma do Anexo I da referida Lei Complementar, atividades de indústria seguem a tributação prevista no Anexo II, e atividades relativas à prestação de serviços são tributadas pelo Simples Nacional com base nos Anexos III, IV ou V, a depender da espécie de serviço executado.

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º. (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016) Produção de efeito

[...]

§ 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento, as receitas decorrentes da: (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

I - revenda de mercadorias, que serão tributadas na forma do Anexo I desta Lei Complementar; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

II - venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, que serão tributadas na forma do Anexo II desta Lei Complementar; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

III - prestação de serviços de que trata o § 5º-B deste artigo e dos serviços vinculados à locação de bens imóveis e corretagem de imóveis desde que observado o disposto no inciso XV do art. 17, que serão tributados na forma do Anexo III desta Lei Complementar; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

IV - prestação de serviços de que tratam os §§ 5º-C a 5º-F e 5º-I deste artigo, que serão tributadas na forma prevista naqueles parágrafos; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

V - locação de bens móveis, que serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar, deduzida a parcela correspondente ao ISS; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

VI - atividade com incidência simultânea de IPI e de ISS, que serão tributadas na forma do Anexo II desta Lei Complementar, deduzida a parcela correspondente ao ICMS e acrescida a parcela correspondente ao ISS prevista no Anexo III desta Lei Complementar; (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

[...]

16. A consulente entende que, anteriormente à decisão do STF nas ADI nº 1.945/MT e nº 5.659/MG, a atividade de cessão de uso de *software* de prateleira, ou seja, não customizáveis, estaria enquadrada no Anexo I da Resolução CGSN nº 140, de 2018, com base no art. 25, § 1º, inciso I da mencionada resolução e do art. 18, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 123, de 2006, já que classificada como revenda de mercadorias.

Resolução CGSN nº 140, de 2018

Art. 25. O valor devido mensalmente pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas calculadas na forma prevista nos arts. 21, 22 e 24 sobre a base de cálculo de que tratam os arts. 16 a 19. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 3º, § 15, art. 18)

§ 1º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de cálculo e pagamento, as receitas decorrentes da:

I - revenda de mercadorias, que serão tributadas na forma prevista no Anexo I; (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 4º, inciso I)

[...]

17. No entanto, constata-se que a legislação do Simples Nacional já disciplinava a tributação relativa à elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, conforme art. 18, § 5º-D, inciso IV da Lei Complementar nº 123, de 2006, e a tributação relativa ao licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, nos termos do art. 18, § 5º-D, inciso V, com redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016, cuja vigência em relação ao referido dispositivo iniciou em 1º de janeiro de 2018.

Lei Complementar nº 123, de 2006

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que

trata o § 3o deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3o. (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016) Produção de efeito

[...]

§ 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento, as receitas decorrentes da: (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

I - revenda de mercadorias, que serão tributadas na forma do Anexo I desta Lei Complementar; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

[...]

§ 5º-D. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as seguintes atividades de prestação de serviços serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar: (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016) Produção de efeito

[...]

IV - elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante;

V - licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;

[...]

§ 5º-K. Para o cálculo da razão a que se referem os §§ 5º-J e 5º-M, serão considerados, respectivamente, os montantes pagos e auferidos nos doze meses anteriores ao período de apuração para fins de enquadramento no regime tributário do Simples Nacional. (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016) Produção de efeito

[...]

§ 5º-M. Quando a relação entre a folha de salários e a receita bruta da microempresa ou da empresa de pequeno porte for inferior a 28% (vinte e oito por cento), serão tributadas na forma do Anexo V desta Lei Complementar as atividades previstas: (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016) Produção de efeito

[...]

II - no § 5º-D deste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016) Produção de efeito

18. Assim, no contexto do Simples Nacional, o licenciamento ou cessão de direito de uso de software por meio de assinatura, mesmo que padronizado (*software de prateleira*) ou customizado em pequena extensão, é tributado com base nos Anexos III ou V, já que tal atividade está enquadrada no art. 18, § 5º-D, inciso V, da Lei Complementar nº 123, de 2006, que foi disciplinado pela Resolução CGSN nº 140, de 2018, no art. 25, § 1º, inciso V, alínea “e”.

Art. 25. O valor devido mensalmente pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas calculadas na forma prevista nos arts. 21, 22 e 24 sobre a base de cálculo de que tratam os arts. 16 a 19. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 3º, § 15, art. 18)

§ 1º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de cálculo e pagamento, as receitas decorrentes da:

[...]

V - prestação de serviços tributados na forma prevista no Anexo III desta Resolução, quando o fator “r” de que trata o art. 26 for igual ou superior a 0,28 (vinte e oito centésimos), ou na forma prevista no Anexo V desta Resolução, quando o fator “r” for inferior a 0,28 (vinte e oito centésimos): (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, §§ 5º-J, 5º-K e 5º-M)

[...]

e) licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação; (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 5º-D, inciso V)

[...]

Art. 26. Na hipótese de a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional obter receitas decorrentes da prestação de serviços previstas no inciso V do § 1º do art. 25, deverá apurar o fator “r”, que é a razão entre a: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, §§ 5º-J, 5º-K e 5º-M)

I - folha de salários, incluídos encargos, nos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração; e

II - receita bruta total acumulada auferida nos mercados interno e externo nos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração.

19. A definição do enquadramento no Anexo III ou Anexo V da Lei Complementar nº 123, de 2006, para a tributação pelo Simples Nacional da atividade de licenciamento ou cessão de uso de softwares, depende do fator “r”, que deve ser calculado como a razão entre a folha de salários, incluídos encargos, nos doze meses anteriores ao período de apuração e a receita bruta total acumulada auferida nos mercados interno e externo nos doze meses anteriores ao período de apuração, nos termos do art. 26 da Resolução CGSN nº 140, de 2018. Será tributada na forma prevista no Anexo III, quando o fator “r” for igual ou superior a 0,28, ou na forma prevista no Anexo V, quando o fator “r” for inferior a 0,28.

20. Percebe-se, conforme trecho extraído da Solução de Consulta Cosit nº 434, de 13 de setembro de 2017, que a RFB já interpretava a legislação do Simples Nacional no sentido de que a microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional que auferisse receitas relativas ao licenciamento ou cessão de direito de uso softwares produzidos por ela seria tributada pelos Anexos III ou V.

Solução de Consulta Cosit nº 434, de 2017

7. *Em uma leitura apressada, seria possível entender que qualquer aquisição ou licenciamento de cópia seria resultado da prestação de um serviço ou da aquisição de um direito, e portanto não poderia ser considerado como mercadoria. Todavia, ao analisar esse tema, o Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário (RE) nº 176.626-3, firmou o entendimento de que softwares produzidos em série e comercializados no varejo (“softwares de prateleira”), mesmo sendo bens incorpóreos, devem ser tributados como mercadorias (sem destaques no original):*

[...]

11. *O que importa é que, com ou sem mídia, o estabelecimento que apenas revende o programa e o licenciamento não é o titular dos direitos patrimoniais de autor, conforme esclareceu o relator do acórdão do RE nº 176.626-3, Ministro Sepúlveda Pertence (sem destaques no original):*

[...]

14. Sendo assim, no âmbito do Simples Nacional:

14.1. a empresa optante que é titular dos direitos patrimoniais de autor deverá tributar as receitas de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação” pelo Anexo V, até o ano de 2017, e pelo Anexo III ou V a partir do ano de 2018, cf. art. 18, § 5º-D, inciso V e § 5º-M, inciso II, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, com redação da Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016;

21. Quanto à menção à jurisprudência do STF feita pela consulente, interessante trazer um histórico da jurisprudência até o presente momento. Reproduz-se, a seguir, trecho da ementa da ADI nº 5.576/SP que traz um histórico resumido da mudança jurisprudencial do STF relativa à incidência do ISS ou ICMS no âmbito do licenciamento e cessão de uso de softwares.

2. *A Primeira Turma deste Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 176.626, de relatoria do Min. Sepúlveda Pertence (j. em 10.11.1998), declarou a impossibilidade de incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador. Isso porque essa operação tem como objeto o direito de uso de bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria. Na mesma ocasião, porém, **a Turma reconheceu a constitucionalidade da incidência do ICMS sobre a circulação de cópias ou exemplares de programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, os chamados softwares “de prateleira” (off the shelf).***

3. *Posteriormente, analisando de forma específica a legislação do Estado de São Paulo, a Primeira Turma reafirmou essa tese e concluiu que **a comercialização e revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual produzida em massa não caracterizam o licenciamento ou cessão do direito de uso da obra.** Trata-se de genuínas operações de circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS (RE 199.464, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 02.03.1999). Este entendimento também foi seguido pela Segunda Turma no RE 285.870-AgR, Rel. Min. Eros Grau, j. em 17.06.2008.*

4. A jurisprudência desta Corte, no entanto, recentemente foi modificada, afastando a distinção em função do caráter customizado ou não do programa de computador.

5. O Plenário deste Supremo Tribunal Federal, ao apreciar as ADIs 1.945 e 5.659 (j. em 24.02.2021), entendeu que as operações relativas ao licenciamento ou cessão do direito de uso de software, seja ele padronizado ou elaborado por encomenda, devem sofrer a incidência do ISS, e não do ICMS. Tais operações são mistas ou complexas, já que envolvem um dar e um fazer humano na concepção, desenvolvimento e manutenção dos programas, além “[d]o help desk, disponibilização de manuais, atualizações tecnológicas e outras funcionalidades previstas no contrato”. Nesse contexto, o legislador complementar buscou dirimir o conflito de competência tributária (art. 146, I, da CF), no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à Lei Complementar nº 116/2003, prevendo o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”. Com isso nos termos do entendimento atual desta Corte, essas operações não são passíveis de tributação pelo ICMS, independentemente do meio de disponibilização do programa.

[...]

22. Assim, o STF decidiu, no julgamento das ADI nº 5.659/MG e nº 1.945/MT, que o fornecimento de programas de computador **mediante contrato de licenciamento ou cessão de direito de uso, por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming, computação em nuvem...)** deve ser considerado uma prestação de serviço, sujeito à incidência do ISS, tanto no caso do *software* feito por encomenda, quanto no caso do *software* padronizado, fornecido em larga escala no varejo ou customizado, em decorrência da relevância do trabalho humano, intelectual, desenvolvido na atividade, e que para a ocorrência do fato gerador do ICMS é imprescindível que haja a transferência da propriedade do bem, o que não ocorre nas operações com software que estejam embasadas em licenças ou cessões do direito de uso, conforme se vê nos trechos reproduzidos a seguir.

ADI nº 5.659/MG

*Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. [...] Incidência do ISS. **Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc).** Distinção entre software sob encomenda ou padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão.*

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).

[...]

Associo 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.

[...]

*Seguindo essa diretriz, **o licenciamento ou a cessão de direito de uso de software, seja ele padronizado (customizado ou não), seja por encomenda, independentemente de a transferência do uso ocorrer via download ou por meio de acesso à nuvem, enquadrando-se no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 - sem prejuízo de que, no caso do modelo Software-as-a-Service (SaaS), outras utilidades disponibilizadas ao usuário possam ser desmembradas do licenciamento e submetidas à tributação nos subitens 1.03 e 1.07 -**, já teriam o condão de extirpar eventuais dúvidas que poderiam existir acerca da incidência do ISS nas transações com programas de computador .*

[...]

*[...] **é indispensável para que ocorra o fato gerador do imposto estadual que haja transferência de propriedade do bem, o que não ocorre nas operações com software que estejam embasadas em licenças ou cessões do direito de uso.***

[...]

*Por fim, esclareço que **minha análise no presente caso 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 116/03.***

[...]

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.

[...]

(Grifos nossos)

23. Cabe mencionar que a análise realizada por meio das ADIs se restringiu ao fornecimento de programas de computador mediante contrato de licenciamento ou cessão de direito de uso, conforme disposto no voto do Ministro Dias Toffoli.

CONCLUSÃO

24. Diante dos fundamentos expostos, declara-se a ineficácia da consulta quanto à questão nº 2, tendo em vista o art. 27, inciso XIII da IN RFB nº 2.058, de 2021, em conjunto com o art. 40 da Lei Complementar nº 123, de 2006, e art. 125 da Resolução CGSN nº 140, de 2018, respondendo à consulente, quanto à parte considerada eficaz, que a atividade de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação (*software*), mesmo os padronizados (*software* de prateleira), ou customizados em pequena extensão, está enquadrada no art. 18, § 5º-D, inciso V da Lei Complementar nº 123, de 2006, devendo ser tributada pelos Anexos III ou V, a depender do cálculo do fator “r”, nos termos dos §§ 5º-K e 5º-M, inciso II do art. 18 da citada lei complementar.

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 Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit05

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

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 nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital

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