



---

**Solução de Consulta nº 243 - Cosit**

**Data** 19 de maio de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

**RETENÇÃO NA FONTE. REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS DE LICENÇA DE USO DE PROGRAMA DE COMPUTADOR E SUPORTE TÉCNICO, DE HOSPEDAGEM E SUPORTE DE SITE NA INTERNET E DE GUARDA DE INFORMAÇÕES.**

Os pagamentos referentes à licença de uso de *software* desenvolvido para utilização de usuários em geral, prestação de serviços de suporte técnico relativo ao *software*, guarda das informações contidas no *software*, hospedagem e suporte de *sites* na Internet, não estão sujeitos à retenção na fonte do IR, por não se tratarem de prestação de serviços na forma prevista no § 1º do art. 647 do Decreto nº 3.000, de 1999.

Os pagamentos por concessão de licença de uso de *software* decorrentes da prestação de serviços de elaboração de programa de computador (*software*) por encomenda para uso exclusivo do encomendante, de prestação de serviços complementares, visando o adequado funcionamento do *software*, ou de desenvolvimento de melhorias ou novas funcionalidades do *software* (customização), estão sujeitos à retenção na fonte do Imposto de Renda, de que trata o art. 647, do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), por configurarem “serviços profissionais” na forma prevista no § 1º do citado dispositivo legal.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 3.000, de 29/03/1999 (RIR/99), art. 647, § 1º; Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003; Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, arts. 1º, 8º e 9º.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

**RETENÇÃO NA FONTE. REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS DE LICENÇA DE USO DE PROGRAMA DE COMPUTADOR E SUPORTE TÉCNICO, DE HOSPEDAGEM E SUPORTE DE SITE NA INTERNET E DE GUARDA DE INFORMAÇÕES.**

Os pagamentos referentes à licença de uso de *software* desenvolvido para utilização de usuários em geral, prestação de serviços de suporte técnico relativo ao *software*, guarda das informações contidas no *software*, hospedagem e suporte de *sites* na Internet, não estão sujeitos à retenção na fonte da CSLL, por não se tratarem de prestação de serviços na forma

prevista no art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, e no § 1º do art. 647 do Decreto nº 3.000, de 1999.

Os pagamentos por concessão de licença de uso de *software* decorrentes da prestação de serviços de elaboração de programa de computador (*software*) por encomenda para uso exclusivo do encomendante, de prestação de serviços complementares, visando o adequado funcionamento do *software*, ou de desenvolvimento de melhorias ou novas funcionalidades do *software* (customização), estão sujeitos à retenção na fonte da CSLL, de que tratam o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, por configurarem “serviços profissionais” na forma prevista no § 1º do art. 647, do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99).

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; Decreto nº 3.000, de 29/03/1999 (RIR/99), art. 647, § 1º; Instrução Normativa nº 459 de 17 de outubro de 2004; Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003; Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, arts. 1º, 8º e 9º.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

**RETENÇÃO NA FONTE. REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS DE LICENÇA DE USO DE PROGRAMA DE COMPUTADOR E SUPORTE TÉCNICO, DE HOSPEDAGEM E SUPORTE DE SITE NA INTERNET E GUARDA DE INFORMAÇÕES.**

Os pagamentos referentes à licença de uso de *software* desenvolvido para utilização de usuários em geral, prestação de serviços de suporte técnico relativo ao *software*, guarda das informações contidas no *software*, hospedagem e suporte de *sites* na Internet, não estão sujeitos à retenção na fonte da Cofins, por não se tratarem de prestação de serviços na forma prevista no art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, e no § 1º do art. 647 do Decreto nº 3.000, de 1999.

Os pagamentos por concessão de licença de uso de *software* decorrentes da prestação de serviços de elaboração de programa de computador (*software*) por encomenda para uso exclusivo do encomendante, de prestação de serviços complementares, visando o adequado funcionamento do *software*, ou de desenvolvimento de melhorias ou novas funcionalidades do *software* (customização), estão sujeitos à retenção na fonte da Cofins, de que tratam o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, por configurarem “serviços profissionais” na forma prevista no § 1º do art. 647, do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99).

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; Decreto nº 3.000, de 29/03/1999 (RIR/99), art. 647, § 1º; Instrução Normativa nº 459 de 17 de outubro de 2004; Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003; Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, arts. 1º, 8º e 9º.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

**RETENÇÃO NA FONTE. REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS DE LICENÇA DE USO DE PROGRAMA DE COMPUTADOR E**

## **SUPORTE TÉCNICO, DE HOSPEDAGEM E SUPORTE DE *SITE* NA INTERNET E GUARDA DE INFORMAÇÕES.**

Os pagamentos referentes à licença de uso de *software* desenvolvido para utilização de usuários em geral, prestação de serviços de suporte técnico relativo ao *software*, guarda das informações contidas no *software*, hospedagem e suporte de *sites* na Internet, não estão sujeitos à retenção na fonte da contribuição para o PIS/Pasep, por não se tratarem de prestação de serviços na forma prevista no art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, e no § 1º do art. 647 do Decreto nº 3.000, de 1999.

Os pagamentos por concessão de licença de uso de *software* decorrentes da prestação de serviços de elaboração de programa de computador (*software*) por encomenda para uso exclusivo do encomendante, de prestação de serviços complementares, visando o adequado funcionamento do *software*, ou de desenvolvimento de melhorias ou novas funcionalidades do *software* (customização), estão sujeitos à retenção na fonte da contribuição para o PIS/Pasep, de que tratam o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, por configurarem “serviços profissionais” na forma prevista no § 1º do art. 647, do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99).

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; Decreto nº 3.000, de 29/03/1999 (RIR/99), art. 647, § 1º; Instrução Normativa nº 459 de 17 de outubro de 2004; Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003; Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, arts. 1º, 8º e 9º.

## **Relatório**

A consulente, acima identificada, pessoa jurídica do ramo de atividade de Previdência Complementar Fechada, dirige-se à RFB para formular consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, relacionada com a retenção na fonte do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da contribuição para o PIS/PASEP, em face do regramento contido na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) e na Instrução Normativa nº 381 de 30 de dezembro de 2003.

2. Relata que remunera pessoa jurídica atuante no ramo de tratamento de dados, provedores de serviços de aplicação e serviços de hospedagem na internet, por contrato de “Licença de Uso de Programa de Computador”, que tem por objeto: “a) outorgar à consulente licença de uso de software; b) prestar serviços de suporte técnico relativo ao software; e c) prestar serviços de hospedagem e suporte ao site institucional da consulente, abrangendo ainda a guarda das informações contidas no software.”

3. Informa a consulente que, desde a formalização do contrato, e à luz da legislação supracitada, realiza regularmente a retenção e recolhimento do IRRF, Pis, Cofins e CSLL, quando dos pagamentos mensais.

4. Aduz, por fim, que a contratada entende que tais retenções não são cabíveis, ante aos artigos 30 da Lei 10.833 de 2003 e 647 do RIR de 1999.

5. Em vista do exposto, indaga:

*1) A consulente deve ou não reter o IR?*

*2) A consulente deve ou não reter as Contribuições (Pis, Cofins e CSLL)?*

## **Fundamentos**

6. Preenchidos os requisitos de admissibilidade previstos na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a consulta será apreciada, conforme segue.

7. Cumpre notar, inicialmente, que as atividades da empresa contratada pela consulente são legalmente caracterizadas como serviços de informática, abrangidas pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, conforme a seguir:

*Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.*

*1 – Serviços de informática e congêneres.*

*1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.*

*1.02 – Programação.*

*1.03 – Processamento de dados e congêneres.*

*1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.*

*1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.*

*1.06 – Assessoria e consultoria em informática.*

*1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.*

*1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.*

8. Isso posto, passa-se a examinar se as hipóteses em que a lei determina a retenção do imposto de renda e das contribuições alcança as atividades listadas. Neste sentido, tem-se que as importâncias pagas por pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado estão sujeitas à retenção da contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da CSLL, no caso da prestação dos serviços expressamente relacionados nos arts. 30 e 31 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sem prejuízo da retenção do imposto de renda na fonte, conforme abaixo transcrito:

*Art.30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP. (Grifou-se)*

(...)

*§ 3º As retenções de que trata o caput serão efetuadas sem prejuízo da retenção do imposto de renda na fonte das pessoas jurídicas sujeitas a alíquotas específicas previstas na legislação do imposto de renda.*

(...)

*Art. 31. O valor da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, de que trata o art. 30, será determinado mediante a aplicação, sobre o montante a ser pago, do percentual de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), correspondente à soma das alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente.*

(...) (grifou-se)

9. Portanto, a ocorrência da retenção do imposto e das contribuições, objeto da presente consulta, pressupõe o enquadramento das atividades da contratada nos serviços arrolados no caput do art. 30 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sendo necessário, porém, para a completa visualização das atividades relacionadas, desdobrar o conceito de “serviços profissionais”. Quanto a isto, pode-se consultar a Instrução Normativa SRF nº 459, de 18 de outubro de 2004, a qual, dentre outras disposições, esclarece o que se deve entender como serviços profissionais no art.1º, § 2º, inciso IV:

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

(...)

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

(...)

**IV – profissionais aqueles relacionados no § 1º do art. 647 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), inclusive quando prestados por cooperativas ou associações profissionais, aplicando-se, para fins da retenção das contribuições, os mesmos critérios de interpretação adotados em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal para a retenção do imposto de renda. (Grifou-se)**

10. Já o § 1º do art. 647 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), acima grifado, ao tratar da tributação dos “Rendimentos de Serviços Profissionais Prestados por Pessoas Jurídicas”, estabelece o que segue:

*Art. 647. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, **pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional** (Decreto-Lei nº 2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2º, Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 1º, inciso III, Lei nº 7.450, de 1985, art. 52, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º). (Grifou-se)*

**§ 1º Compreendem-se nas disposições deste artigo os serviços a seguir indicados:**

*1. administração de bens ou negócios em geral (exceto consórcios ou fundos mútuos para aquisição de bens); 2. advocacia; 3. análise clínica laboratorial; 4. análises técnicas; 5. arquitetura; 6. assessoria e consultoria técnica (exceto o serviço de assistência técnica prestado a terceiros e concernente a ramo de indústria ou comércio explorado pelo prestador do serviço); 7. assistência social; 8. auditoria; 9. avaliação e perícia; 10. biologia e biomedicina; 11. cálculo em geral; 12. consultoria; 13. contabilidade; 14. desenho técnico; 15. economia; 16. elaboração de projetos; 17. engenharia (exceto construção de estradas, pontes, prédios e obras assemelhadas); 18. ensino e treinamento; 19. estatística; 20. fisioterapia; 21. fonoaudiologia; 22. geologia; 23. leilão; 24. medicina (exceto a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro); 25. nutricionismo e dietética; 26. Odontologia; 27. organização de feiras de amostras, congressos, seminários, simpósios e congêneres; 28. pesquisa em geral; 29. planejamento; 30. **programação**; 31. prótese; 32. psicologia e psicanálise; 33. química; 34. radiologia e radioterapia; 35. relações públicas; 36. serviço de despachante; 37. terapêutica ocupacional; 38. tradução ou interpretação comercial; 39. urbanismo; 40. veterinária. (Grifou-se)*

11. Uma vez destrinchada a teia de normas que detalha as hipóteses de retenção, resta verificar quais dessas atividades se relacionam com os serviços de TI, conforme definidos na lei, e que abarcam as atividades em questão. Ao se cotejar as normas, constata-se que a atividade de “Programação”, no âmbito dos denominados “serviços profissionais”, está abrangida naquele contexto.

12. Apesar do termo programação tangenciar vários segmentos profissionais, na área de TI refere-se à elaboração de programa de computador, ou *software*. A este respeito, a Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, assim se expressa:

*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. 8º Aquele que comercializar programa de computador, quer seja titular dos direitos do programa, quer seja titular dos direitos de comercialização, fica obrigado, no território nacional, durante o prazo de validade técnica da respectiva versão, a assegurar aos respectivos usuários a prestação de serviços técnicos complementares relativos ao adequado funcionamento do programa, consideradas as suas especificações.*

*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.*

13. Interessante compulsar, como referência, os esclarecimentos da Solução de Consulta nº 122 - SRRF08, de 06 de maio de 2011, que se pronunciou da seguinte forma, no tocante aos trechos acima citados da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998 e a relação com retenção de imposto de renda e contribuições:

*Observa-se que, segundo a referida lei, quem comercializa programa de computador (software) fica obrigado a assegurar a prestação de serviços complementares, visando o adequado funcionamento do mesmo, e, ainda, que o uso do programa será sempre precedido de contrato de licença de uso, o que leva a inferir que caso a atividade de venda de software e tecnologias de desenvolvimento próprio ou de terceiros, listadas no contrato social da consulente, resultar na elaboração de programa de computador (software), na prestação de serviços complementares visando o adequado funcionamento de programa (software), por ela comercializado, na concessão de licença de uso, bem como no desenvolvimento de melhorias ou novas funcionalidades no software (customização) por encomenda para uso exclusivo do encomendante, enquadra-se na expressão “programação”, a que se refere o item 30 do § 1º do art. 647, do RIR, de 1999, sujeitando-se, portanto, à retenção na forma prevista no art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003.*

13.1. Ainda, examinando a mesma solução de consulta, tem-se uma visão completa da obrigatoriedade de retenção na fonte do Imposto de Renda, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, no caso de licença de uso de software por encomenda para uso exclusivo do encomendante:

*Assim, tendo em vista os esclarecimentos constante no art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 459, de 2004, é de se concluir que **estão sujeitos à retenção na fonte do Imposto de Renda, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep**, os pagamentos efetuados à consulente por pessoas jurídicas de direito privado decorrentes da prestação de serviços de **estruturação, consultoria e auditoria em segurança tecnológica e informática, bem como aqueles decorrentes da venda de software e tecnologias de desenvolvimento próprio ou de terceiros, caso tal atividade resulte na elaboração de programa de computador (software), na prestação de serviços complementares visando o adequado funcionamento de programa (software), por ela comercializado, na concessão de licença de uso, ou no desenvolvimento de melhorias ou novas funcionalidades no software (customização) por encomenda para uso exclusivo do encomendante, por configurarem “serviços profissionais” listados no § 1º do art. 647 do Decreto nº 3000, de 1999. (Grifou-se)***

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

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

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

14.2. Já a Solução de Consulta Cosit 123 / 2014, adota como referência a distinção entre a “obrigação de dar” (mercadoria) e a “obrigação de fazer” (prestação de serviço):

*Como bem pontua Maria Helena Diniz (Curso de Direito Civil Brasileiro; Teoria das Obrigações. 2.º v., 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 80, 102-3), na obrigação de dar a prestação do obrigado é essencial à constituição ou transferência do direito real sobre a coisa; a entrega da coisa tem por escopo a transferência de domínio ou outros direitos reais. Tal obrigação surge, por exemplo, por ocasião de um contrato de compra e venda, em que o devedor se compromete a transferir o domínio para o credor do objeto da prestação, tendo este, então, direito à coisa, embora a aquisição do direito fique na dependência da tradição do devedor. Já a obrigação de fazer é aquela que vincula o devedor à prestação de um serviço ou ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou terceira pessoa. Essa obrigação relacional tem por objeto um comportamento humano, lícito e possível, do devedor ou de outra pessoa à custa daquele, seja a prestação de trabalho físico ou material, seja a realização de serviço intelectual, artístico ou científico, seja ele, ainda, a prática de certo ato que não configura execução de qualquer trabalho.*

14.3. A mesma Solução de Consulta Cosit 123 / 2014, termina fazendo uma distinção precisa entre os vários tipos de *software*:

*Temos que os softwares dividem-se em três categorias: **programas standard**, que são desenvolvidos e postos à disposição de clientes indistintamente (“softwares de prateleira”); **programas por encomenda**, que são aqueles desenvolvidos especificamente para determinado cliente; e **programas adaptados** (customized), os quais constituem uma forma híbrida, ou seja, programas “standard” que permitem adaptação às necessidades de um cliente em particular.*

*Em relação às receitas decorrentes da comercialização de programas adaptados (customized), entende-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 de presunção do lucro e da base de cálculo da CSLL é de 8% e 12%, respectivamente. No mesmo sentido, destaca-se que, caso os ajustes representem configuração do software ao*



*hardware do cliente, a atividade mantém-se classificada como venda de mercadoria.*

*Por outro lado, restando caracterizado que o software seja um sistema gerenciador de banco de dados e o ajuste e a adequação às necessidades do cliente representem o desenvolvimento de um banco de dados relacional (obrigação de fazer), a atividade deve ser classificada como prestação de serviço (obrigação de fazer), cujo percentual de presunção do lucro e da base de cálculo da CSLL é de 32%.*

***O mesmo raciocínio até aqui utilizado aplica-se à atualização de software (upgrade). Deve-se verificar se a atividade classifica-se como venda de mercadoria (obrigação de dar) ou prestação de serviço (obrigação de fazer).***

*Em suma, considera-se venda de mercadoria a entrega do objeto sem que se tenha de fazê-lo previamente, tal como ocorre com a comercialização do denominado “software de prateleira”, mesmo que sejam necessários determinados ajustes, de modo a atender às necessidades do cliente. Já na prestação de serviço, o objeto da prestação é um ato do devedor com proveito patrimonial para o credor ou para terceiro, tal como ocorre no desenvolvimento do software de acordo com especificações fornecidas antecipadamente pelo cliente. (Grifou-se)*

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

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

16. Necessário esclarecer que, em relação ao licenciamento de *software*, apresentou-se as duas possibilidades, tanto da imposição, quanto da dispensa da retenção, porque a consultante não deixou claro, na consulta, a natureza do contrato celebrado com a contratada, **se o licenciamento é para usuários em geral, ou se se trata de serviço de programação sob encomenda**. Neste sentido, lembra-se que a Instrução Normativa SRF nº 459, de 2004, em seu art.1º, §10, dispõe que a empresa prestadora do serviço tem a obrigação de informar o valor correspondente à retenção das contribuições incidentes sobre a operação, conforme a seguir transcrito:

*“Art. 1º Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a*

*pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep.*

**§ 10. Para fins do disposto neste artigo, a empresa prestadora do serviço deverá informar no documento fiscal o valor correspondente à retenção das contribuições incidentes sobre a operação.”** (Grifou-se)

## Conclusão

17. Ante o exposto, conclui-se que a consulente estará obrigada a efetuar a retenção na fonte do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da contribuição para o PIS/PASEP, em relação aos pagamentos referentes à licença de uso de *software*, associada à prestação de serviços de suporte técnico relativo ao *software*, se estes serviços se caracterizarem como sendo de encomenda (obrigação de fazer). Caso seja um licenciamento de software para usuários em geral (obrigação de dar), mesmo associado a serviços de suporte técnico, não serão necessárias as retenções anteriormente citadas, por não se tratar de prestação de serviços na forma prevista no art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, e no § 1º do art. 647 do Decreto nº 3.000, de 1999.

18. Os demais serviços contratados, de **guarda das informações contidas no software e de hospedagem e suporte de sites na Internet**, não se enquadram nas hipóteses de prestação de serviços passíveis de retenção na fonte do imposto e das contribuições, conforme legislação anteriormente citada.

19. Saliente-se, por fim, que a empresa prestadora do serviço deverá informar no documento fiscal, o valor correspondente à retenção das contribuições incidentes sobre a operação, de acordo com as determinações do art.1º, §10, da Instrução Normativa SRF nº 459, de 2004.

À consideração do Chefe da Disit.

Assinado digitalmente  
LADISLAU BATISTA DE OLIVEIRA FILHO  
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente  
ALDENIR BRAGA CHRISTO  
Auditor-Fiscal da RFB Chefe da Disit02

De acordo. Ao Coordenador-geral da Cosit para aprovação.

(assinado digitalmente)  
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da RFB Coordenadora da Cotir

### **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-geral da Cosit