



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Renato Torquato Cruz da Silva

**Utilização das Soluções de Consulta da COSIT para a Interpretação da
Legislação Sobre a Retenção das Contribuições Sociais: Aspectos
Observados em Licenciamento de Programas e Suporte Técnico**

FLORIANÓPOLIS
2024

Renato Torquato Cruz da Silva

**Utilização das Soluções de Consulta da COSIT para a Interpretação da
Legislação Sobre a Retenção das Contribuições Sociais: Aspectos
Observados em Licenciamento de Programas e Suporte Técnico**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao curso de Ciências Contábeis do Centro Socioeconômico da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Contabilidade.

Orientador: Prof. Sergio Murilo Petri, Dr.

FLORIANÓPOLIS

2024

Ficha catalográfica gerada por meio de sistema automatizado gerenciado pela BU/UFSC.
Dados inseridos pelo próprio autor.

Silva, Renato Torquato Cruz da
Utilização das Soluções de Consulta da COSIT para a
Interpretação da Legislação Sobre a Retenção das Contribuições
Sociais: Aspectos Observados em Licenciamento de Programas
e Suporte Técnico / Renato Torquato Cruz da Silva;
orientador, Sérgio Murilo Petri, 2024.
50 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro
Socioeconômico, Graduação em Ciências Contábeis,
Florianópolis, 2024.

Inclui referências.

1. Ciências Contábeis. 2. legislação tributária. 3.
soluções de consultas. 4. COSIT. 5. CSRF. I. Petri, Sérgio
Murilo. II. Universidade Federal de Santa Catarina.
Graduação em Ciências Contábeis. III. Título.

Renato Torquato Cruz da Silva

**Utilização das Soluções de Consulta da COSIT para a Interpretação da Legislação
Sobre a Retenção das Contribuições Sociais: Aspectos Observados em
Licenciamento de Programas e Suporte Técnico**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado para obtenção do título de Bacharel em Contabilidade e aprovado em sua forma final pelo Curso de Ciências Contábeis.

Florianópolis, 12 de junho de 2024.

Prof. Moacir Manoel Rodrigues Junior, Dr.
Coordenação do TCC

Banca examinadora

Prof. Sergio Murilo Petri, Dr.
Orientador

Prof.a Viviane Theiss, Dra.
Universidade Federal de Santa Catarina

Amanda da Silva Camargo, Me.
Universidade Federal de Santa Catarina

Florianópolis, 2024.

Dedico este trabalho a minha mãe, por seu apoio incondicional, paciência e incentivo ao longo desta jornada acadêmica. A sua compreensão pela minha ausência foi fundamental para a conclusão deste.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pela força e sabedoria que me conduziram até aqui.

À minha família, pela paciência e apoio incondicional em todos os momentos desta jornada.

Aos meus amigos, pela compreensão nas horas de ausência e pelas palavras de encorajamento quando mais precisei.

Ao meu orientador, Dr. Sérgio Murilo Petri, pela orientação, conselhos e dedicação. Sua mestria e paciência foram fundamentais para a realização deste trabalho.

A todos que, de alguma forma, contribuíram para a realização deste trabalho, meus sinceros agradecimentos.

“Uma nação que tenta prosperar a base de impostos é como um homem com os pés num balde tentando levantar-se puxando a alça.”

(CHURCHILL, Winston)

RESUMO

A legislação tributária é reconhecida por sua complexidade, demandando dos contribuintes e dos órgãos fiscalizadores um conhecimento especializado para sua interpretação. Em relação à retenção das contribuições sociais, a ausência de clareza e uniformidade na aplicação das normas pode causar incertezas e dúvidas aos contribuintes, o que pode levar a erros e até mesmo a sanções impostas pelos órgãos competentes, além da insegurança jurídica. O objetivo deste trabalho é utilizar das Soluções de Consultas da Coordenação-Geral de Tributação–COSIT para a interpretação da legislação a respeito das Contribuições Sociais Retidas na Fonte–CSRF sobre as atividades de licenciamento de software e suporte técnico, buscando o efetivo entendimento do posicionamento da Receita Federal do Brasil–RFB sobre essas retenções. A metodologia utilizada para este trabalho é de natureza qualitativa, com uma abordagem descritiva que não busca quantificar as informações estudadas, mas sim interpretar os dados disponibilizados para a apresentação do entendimento a partir das Soluções de Consultas analisadas. Por meio da Solução de consulta publicada mais recente sobre o tema, a nº 157 de 2023, ficou entendido que os serviços de licenciamento de software, quando há previsão do serviço de programação no contrato celebrado pelo licenciante e licenciado, e suporte técnico estão sujeitos às retenções das contribuições sociais. É possível visualizar a importância da utilização das ferramentas disponibilizadas pela RFB para melhor compreensão de quais seriam as obrigações dos contribuintes frente às operações realizadas por esse, sendo como prestadores ou tomadores de serviços.

Palavras-chave: legislação tributária; soluções de consultas; COSIT; CSRF.

ABSTRACT

Tax legislation is recognized for its complexity, requiring taxpayers and supervisory bodies to have specialized knowledge for its interpretation. In relation to the withholding of social contributions, the lack of clarity and uniformity in the application of rules can cause uncertainty and doubts for taxpayers, which can lead to errors and even sanctions imposed by the competent bodies, in addition to legal uncertainty. The objective of this work is to use the Consultation Solutions of the General Coordination of Taxation–COSIT to interpret the legislation regarding Social Contributions Withheld at Source–CSRF on software licensing and technical support activities, seeking an effective understanding of the positioning of the Federal Revenue of Brazil–RFB on these withholdings. The methodology used for this work is qualitative in nature, with a descriptive approach that does not seek to quantify the information studied, but rather to interpret the data made available to present the understanding based on the Query Solutions analyzed. Through the most recent published Consultation Solution on the subject, No. 157 of 2023, it was understood that software licensing services, when programming services are provided for in the contract signed by the licensor and licensee, and technical support are subject to the withholdings of social contributions. It is possible to visualize the importance of using the tools made available by the RFB to better understand what the taxpayers' obligations would be in relation to the operations carried out by them, whether as service providers or service takers.

Keywords: Tax legislation; query solutions; COSIT; CSRF.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Estudos correlatos	21
Quadro 2 – Objetivos Específicos	24
Quadro 3 – Solução de consulta do Caso 01	26
Quadro 4 – Solução de consulta do Caso 02	27
Quadro 5 – Solução de consulta do Caso 03	28
Quadro 6 – Solução de consulta do Caso 04	29
Quadro 7 – Caso 05 – Hipotético	30
Quadro 8 – Caso 06 – Hipotético	31
Quadro 9 – Caso 07 – Hipotético	31

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ações Diretas de Inconstitucionalidade
CF	Constituição Federal
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIT	Coordenação-Geral de Tributação
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CSRF	Contribuições Sociais Retidas na Fonte
CST	Coordenação Sistema de Tributação
CTN	Código Tributário Nacional
IN	Instrução Normativa
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LC	Lei Complementar
MG	Minas Gerais (Unidade Federativa)
MT	Mato Grosso (Unidade Federativa)
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
PJ	Pessoa Jurídica
PN	Parecer Normativo
RFB	Receita Federal do Brasil
RIR	Regulamento do Imposto sobre a Renda
SC	Solução de Consulta
SRF	Secretaria da Receita Federal
STB	Sistema Tributário Brasileiro
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	13
1.1	OBJETIVOS	14
1.1.1	Objetivo geral	14
1.1.2	Objetivos específicos	15
1.2	JUSTIFICATIVA.....	15
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	18
2.1	INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	18
2.2	IMPORTÂNCIA DAS RETENÇÕES FEDERAIS NA FONTE.....	20
3	METODOLOGIA	23
4	APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	26
4.1	APRESENTAÇÃO DOS DADOS	26
4.2	ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	32
4.3	COM BASE NAS PESQUISAS SIMILARES OU CORRELATAS.....	40
5	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	42
	REFERÊNCIAS.....	45

1 INTRODUÇÃO

De acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), tributo é uma obrigação imposta pelo Estado que nasce com ou sem a autorização do sujeito passivo (indivíduos ou empresas). É importante destacar que essa obrigação não se trata de uma ação ilícita, mas sim de uma obrigação legalmente instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa integralmente vinculada (Brasil, 1966).

As contribuições sociais, considerada uma modalidade de tributo, estão previstas no Art. 149 da Constituição Federal (CF) de 1988. Diferente dos impostos, outro tipo de tributo, que não há destinação específica (Art. 167 da CF), as contribuições sociais serão destinadas ao financiamento da seguridade social, que compreende a saúde, a assistência social e a previdência social (Art. 195 da CF) (Brasil, 1988).

A retenção é uma situação em que o Estado passa a obrigação de recolhimento dos tributos para os tomadores dos serviços, cuja finalidade é a redução da sonegação fiscal e o melhoramento na arrecadação tributária (Conta Azul, 2023). A retenção das contribuições sociais está assegurada pela Instrução Normativa – IN 459 de 2004.

As Contribuições Sociais Retidas na Fonte (CSRF) vigentes são o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), com alíquotas que variam de 0,65%, 3% e 1%, respectivamente, com total de 4,65% de retenção sobre o valor do serviço prestado (Art. 2º da IN 459). O fato gerador da CSRF, de acordo com o §7º, Art. 1º da IN 459, é o pagamento ou adiantamento devido às prestações de serviços (Brasil, 2004).

A legislação tributária é considerada complexa e exige dos contribuintes e dos órgãos fiscalizadores, o conhecimento técnico específico para sua correta interpretação (Mariano, 2019). No que se refere à retenção das contribuições sociais, a falta de clareza e uniformidade na aplicação das normas pode gerar dúvidas e inseguranças para as empresas, que resultam em possíveis erros e até mesmo em sanções por parte dos órgãos competentes (Mariano, 2019).

De acordo com o Ministério da Fazenda, a função das soluções de consultas da COSIT é publicar orientações a respeito da classificação fiscal de mercadorias, ou seja, sobre a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e realizar publicações para

esclarecer dúvidas ao que diz respeito à interpretação da legislação tributária dos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB).

Deste modo, a Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), da Receita Federal do Brasil (RFB) auxilia na interpretação e orientação dos contribuintes sobre a aplicação das normas tributárias (Dias, 2023). Por meio das suas soluções de consulta, a COSIT tem o objetivo de uniformizar o entendimento da legislação, esclarecer dúvidas e orientar os contribuintes em relação ao cumprimento das suas obrigações fiscais e é nesse sentido que as Consultas COSIT se tornam uma fonte de informações e esclarecimentos (Dias, 2023).

O suporte técnico e o licenciamento de programas são serviços distintos, mas complementares no fornecimento de um software (Alonso, 2024). O licenciamento se refere à concessão, pela licenciante, ao cliente do direito de usar o software de acordo com os termos do contrato (Alonso, 2024). Por outro lado, o suporte técnico inclui a manutenção contínua para garantir que o programa funcione corretamente, resolver problemas, fornecer atualizações e fornecer instruções sobre seu uso (Alonso, 2024).

A complexidade da legislação tributária, especialmente em relação à retenção das contribuições sociais sobre a atividade de licenciamento de programas e suporte técnico, pode gerar dúvidas e inseguranças para as empresas. Diante disso, surge a seguinte problemática: **quais aspectos que devem ser observados nas soluções de consulta da COSIT para a interpretação da legislação sobre a retenção das contribuições sociais, sobre a atividade de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação e suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados?**

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo geral

O objetivo principal deste estudo é verificar quais aspectos que devem ser observados nas soluções de consulta da COSIT na interpretação da legislação sobre a retenção das contribuições sociais, sobre a atividade de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação e suporte técnico em informática,

inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

1.1.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos incluem:

- (i) Identificar a relevância das consultas COSIT no entendimento e aplicação das normas tributárias;
- (ii) Entender o porquê a relação com a normatização das contribuições sociais possam gerar dúvidas e inseguranças para as empresas;

Buscar soluções de consultas sobre o tema que possam apresentar uma alteração no entendimento da Receita Federal ao longo do tempo.

1.2 JUSTIFICATIVA

As pesquisas de Faria (2012), Grupenmacher e Feijó (2021), Carvalho e Rennó (2020), Silva e Coutinho (2019), e Barbosa *et al.* (2019) convergem ao reconhecerem desafios no campo tributário. Todas destacam a complexidade e as dificuldades enfrentadas por empresas e profissionais na interpretação e aplicação das normas tributárias. A justificativa comum entre essas pesquisas é a necessidade de esclarecimento, transparência e segurança jurídica diante das particularidades e mudanças na legislação tributária, buscando aprimorar o entendimento e práticas nesse contexto.

As contribuições das pesquisas de Faria (2012), Grupenmacher e Feijó (2021), Carvalho e Rennó (2020), Silva e Coutinho (2019), e Barbosa *et al.* (2019) estão intrinsecamente ligadas à melhoria da compreensão e práticas no âmbito tributário. Ao aprofundar o entendimento sobre a retenção de valores para o recolhimento dos tributos (Faria), são fornecidas ferramentas jurídicas para: (I) garantir segurança nas mudanças interpretativas (Grupenmacher e Feijó), (II) identificar obstáculos hermenêuticos e propor soluções claras (Carvalho e Rennó), (III) destacar a importância do planejamento tributário para a competitividade empresarial (Silva e Coutinho) e (IV) identificar fatores impactantes na conformidade tributária

(Barbosa *et al.*). Desta forma, essas pesquisas contribuem para uma abordagem mais informada, eficiente e segura no cenário tributário, promovendo melhorias tanto para as organizações quanto para os profissionais do campo.

O estudo busca contribuir para uma compreensão clara e eficiente das normas tributárias, promovendo a segurança jurídica e a conformidade das empresas com a legislação vigente. A partir dessa análise, busca-se compreender a importância da COSIT na orientação dos contribuintes e na uniformização do entendimento da legislação tributária, bem como identificar alterações no entendimento da RFB frente a normatização das contribuições sociais que possam gerar dúvidas e inseguranças para as empresas.

A pesquisa delimita-se tanto ao aspecto temporal quanto temporalidade, em que se levou em consideração a legislação até dezembro/ 2023 No aspecto legal quanto a legislação Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Os serviços mencionados nas soluções de consultas que serão analisadas estão legalmente abrangidos 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:
1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

No aspecto espacial, considerando a delimitação legal, seria abrangência do Senado Federal, dado que a competência de legislação e cobrar o imposto é de competência dos municípios. Além das soluções de consultas COSIT, sobre as atividades de licenciamento de programas e suporte técnico, que serão utilizadas para análise são:

- SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 130, DE 31 DE AGOSTO DE 2016;
- SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 243, DE 19 DE MAIO DE 2017;
- SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 407, DE 05 DE SETEMBRO DE 2017; e
- SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 157, DE 04 DE AGOSTO DE 2023.

Para organizar o trabalho e assim ter um melhor entendimento do estudo, esta pesquisa será distribuída em (5) cinco seções.

A primeira seção é o capítulo 1, que contém a introdução, objetivos e justificativa.

Na segunda seção serão apresentadas uma concepção sobre a interpretação da legislação tributária, abordando as dificuldades de interpretação das normas fiscais, seja pela linguagem utilizada ou pela falta de clareza, bem como a insegurança dos contribuintes diante dos dispositivos legais. Além disso, serão discutidas as retenções na fonte, incluindo o seu conceito e a sua importância no combate à sonegação fiscal. Ainda na segunda seção, serão expostos os estudos similares ou correlatos sobre o assunto deste trabalho.

Já na terceira seção será apresentada a metodologia utilizada para o desenvolvimento desta pesquisa.

Na quarta seção, serão apresentados os dados obtidos nas quatro soluções de consulta COSIT escolhidas e três casos hipotéticos, que tratam sobre a retenção das contribuições sociais, bem como os resultados dessas consultas.

E finalmente a quinta seção, na qual será apresentada a conclusão do tema abordado.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A fundamentação teórica da presente pesquisa inicia com a descrição sobre a interpretação da legislação tributária, devido às dificuldades enfrentadas pelos contribuintes e órgãos fiscalizadores para interpretação da legislação tributária, visto que há uma alta complexidade para o entendimento das normas tributárias. Deste modo, além de terem normas com difícil compreensão, a falta de clareza na legislação traz ainda mais inseguranças àqueles que estão sujeitos a segui-la.

Por fim, é importante ressaltar a relevância das retenções da fonte para o combate à evasão fiscal e o monitoramento do Estado quanto às obrigações fiscais dos contribuintes.

2.1 INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

A interpretação da legislação tributária é uma tarefa que exige conhecimento técnico e experiência para compreender as normas, os princípios e as particularidades do sistema tributário (BARBOSA *et al.*, 2019). A dificuldade de interpretação da legislação tributária é uma questão que envolve diversos aspectos, como a forma de linguagem usada, a complexidade das normas e a insegurança jurídica (BARBOSA *et al.*, 2019).

A linguagem utilizada na legislação tributária é muitas vezes técnica e cheia de termos específicos do direito tributário, o que pode dificultar a compreensão por parte dos contribuintes e até mesmo dos profissionais da área jurídica (Carvalho, 2018). Além disso, as normas tributárias costumam ser extensas, complexas e de difícil interpretação, o que pode gerar dúvidas e reflexões sobre o seu correto entendimento e aplicação (Carvalho, 2018).

O Sistema Tributário Brasileiro (STB) é caracterizado pela variedade de tributos, regimes de apuração, obrigações acessórias e incentivos fiscais, o que torna ele um dos mais complexos do mundo (Campanelle, 2012). Diante dessa complexidade, para interpretação correta da legislação tributária é necessário haver certo domínio sobre o assunto (Campanelle, 2012).

A insegurança jurídica também é um fator que contribui para a dificuldade de interpretação da legislação tributária (Pinto, 2022). Com as constantes mudanças nas normas tributárias, a falta de uniformidade na jurisprudência e a falta de clareza das

normas podem gerar divergências e reflexos quanto à sua correta aplicação (Pinto, 2022). Deste modo, pode gerar uma insegurança jurídica que afeta tanto os contribuintes quanto as autoridades fiscais, dificultando a interpretação e a aplicação das normas tributárias (Guilherme, 2019).

A jurisprudência dos tribunais também pode gerar dificuldades na interpretação da legislação tributária (Gruppenmacher; Feijó, 2021). Isso ocorre porque muitas vezes os tribunais interpretam uma norma de forma diferente da interpretação dada pelos órgãos administrativos (Gruppenmacher; Feijó, 2021). Além disso, há casos em que os tribunais interpretam a norma de forma restritiva, ou seja, com uma interpretação mais limitada do que a interpretação dada pelos órgãos administrativos, o que pode gerar divergências e conflitos na aplicação da norma (Gruppenmacher; Feijó, 2021).

É difícil fazer uma distinção clara entre o que é permitido e o que não é dentro da área tributária (Costa, 2019). Os litígios administrativos e judiciais são os que finalmente determinam os limites e as regras do planejamento tributário, pois não há legislação específica que defina claramente essas permissões e restrições (Costa, 2019). Esses litígios geram uma vasta jurisprudência que orienta os contribuintes (Costa, 2019).

A falta de uniformidade na interpretação da legislação tributária pelos órgãos administrativos também é uma fonte de dificuldades para os contribuintes (Gruppenmacher; Feijó, 2021). Diferentes órgãos administrativos aplicam a mesma norma de forma diferente (Gruppenmacher; Feijó, 2021). Neste sentido, há casos em que os próprios órgãos administrativos mudam a sua interpretação ao longo do tempo, o que pode gerar ainda mais confusão na aplicação da legislação (Gruppenmacher; Feijó, 2021).

A ausência de clareza das normas fiscais contribui para a dificuldade na interpretação da legislação tributária (Carvalho; Rennó, 2020). Muitas vezes, as leis tributárias são elaboradas de forma vaga e imprecisa, e podem gerar diferentes interpretações e dúvidas na aplicação da norma (Carvalho; Rennó, 2020). Existem ainda casos em que as normas tributárias contêm termos técnicos ou jurídicos de difícil compreensão para os contribuintes, o que aumenta a dificuldade na interpretação (Carvalho; Rennó, 2020).

No entanto, é comum que a legislação apresente lacunas, ou seja, situações sem uma norma específica que regulamente determinado assunto ou não abrange

todas as variáveis (Dias, 2019). O que pode gerar interferências e dificuldades para o cumprimento das obrigações fiscais (Fachini, 2020).

As lacunas na legislação tributária podem gerar uma série de consequências para os contribuintes (Sousa, 2022). Uma delas é a insegurança jurídica, já que as empresas podem ficar em dúvida sobre como devem agir em determinadas situações (Sousa, 2022). As lacunas na legislação podem ser aproveitadas por sonegadores, que podem utilizar brechas na lei para evitar o pagamento de tributos (Sousa, 2022).

A rápida evolução tecnológica pode ser outro fator para ter lacunas na legislação tributária (Dias Jr, 2019). Os dispositivos legais geralmente não estão atualizados à medida que a economia digital muda conforme novas tecnologias aparecem ou atualizam (Dias Jr, 2019). Isso causa incerteza jurídica e brechas que podem ser exploradas indevidamente, comprometendo a arrecadação tributária e equidade fiscal (Dias Jr, 2019).

A complexidade da legislação brasileira se torna uma lacuna significativa (Bifano, 2017). A extensão e a mudança contínua das leis tributárias, combinadas com sua interpretação técnica e jurídica complexa, faz surgir um cenário tributário sujeito a erros e ambiguidade (Bifano, 2017). Além disso, pelas várias modificações tributárias, abre espaço para os contribuintes explorarem um planejamento tributário agressivo, onde faz a utilização das lacunas para benefícios próprios dentro da legalidade (Bifano, 2017).

2.2 IMPORTÂNCIA DAS RETENÇÕES FEDERAIS NA FONTE

As retenções na fonte são um instrumento importante para a arrecadação de tributos e para o controle fiscal, uma vez que obrigam o responsável pelo pagamento a reter uma parte do valor devido e repassá-lo ao Estado como forma de antecipação do pagamento dos tributos devidos pelos beneficiários (Ferreira, 2018)

Segundo Ferreira (2018, p. 27):

A retenção trata-se assim de uma manobra de garantia efetiva do crédito do sujeito ativo, na medida em que através da retenção na fonte, designadamente da entrega da quantia pecuniária alcançada através da dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular passivo, o substituto tributário cumpre com eficácia a prestação que é devida, por outras palavras o dever de reter impõe ao substituído (devedor originário) uma limitação do poder de disposição de parte do seu crédito (sobre o substituído), o qual será afeto ao pagamento da obrigação tributária.

Além disso, as retenções na fonte constituem um mecanismo importante de controle fiscal, uma vez que permitem que o Estado possa monitorar o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes e diminuir a evasão fiscal (Santos; Vago, 2019). Por meio das informações contidas nas declarações das retenções na fonte, o Estado pode identificar possíveis sonegações ou irregularidades fiscais, o que contribui para o aumento da eficiência na fiscalização tributária (Santos; Vago, 2019).

As retenções na fonte são obrigatórias em diversos casos previstos na legislação tributária, como nos casos de pagamento de salários, aluguéis, prestação de serviços, entre outros, como o Art. 1º da Instrução Normativa SRF Nº 459/04, onde mostra os serviços sujeitos às Retenções das Contribuições Federais (PIS/COFINS/CSLL) (Portella, 2018). É importante destacar que as retenções na fonte devem ser realizadas de acordo com as normas e prazos estabelecidos pela legislação tributária, sob pena de prestação de contas e multas (Portella, 2018).

Um aspecto relevante das retenções na fonte é a sua relação com a responsabilidade tributária dos agentes envolvidos nas operações (Faria, 2012). Isso porque, ao realizar uma retenção na fonte, o responsável pelo pagamento assume uma parcela da responsabilidade pelo pagamento dos tributos devidos pelo beneficiário (Faria, 2012). Dessa forma, é importante que os responsáveis pelas retenções na fonte estejam atentos às normas tributárias (Faria, 2012).

Como complemento, na sequência apresenta-se o Quadro 1, com os resultados de estudos que pesquisaram as retenções na fonte sob diferentes aspectos.

Quadro 1 – Estudos correlatos

Autor (es)	Periódico	Resultados
Faria (2012)	Dissertação da Faculdade de Direito da USP	A retenção é uma obrigação tributária importante que envolve a retenção de valores para o pagamento de impostos e contribuições sociais, visando garantir a arrecadação de tributos pelo governo.
Gruppenmacher e Feijó (2021)	Tese da Faculdade de Direito da UFPR	Para garantir a segurança jurídica, é essencial que as mudanças na interpretação do direito tributário pelas Cortes Superiores sejam embasadas em ferramentas adequadas, tais como a interpretação sistemática, a modulação de efeitos e a proteção da confiança, levando em consideração as particularidades de cada caso.
Carvalho e Rennó (2020)	Monografia em Direito	A falta de transparência e clareza na utilização de métodos hermenêuticos no direito tributário dificulta a identificação da interpretação que deve prevalecer em relação a questões tributárias, uma vez que não é possível determinar de maneira objetiva qual abordagem deve ser adotada.

Silva e Coutinho (2019)	Monografia em Ciências Contábeis	A adoção do planejamento tributário é uma prática que possibilita reduzir o impacto do ônus tributário nos resultados econômicos, uma vez que a ausência de um planejamento adequado pode gerar custos excessivos e tornar a empresa menos competitiva em um mercado cada vez mais disputado.
Barbosa <i>et al.</i> (2019)	Congresso da USP	Os elementos que receberam maior média de importância foram aqueles relacionados ao faturamento da empresa e à complexidade da legislação tributária, ao passo que os de menor média estavam relacionados às pressões sofridas pelos fornecedores ou realizadas pelos clientes para a emissão de documentos fiscais que possibilitam o aproveitamento de créditos tributários.

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Considerando o problema e objetivo principal desta pesquisa, destaca-se a similaridade o alinhamento com Faria (2012), ressaltada a importância da retenção como uma obrigação tributária essencial para a arrecadação de tributos. O estudo busca verificar se as soluções de consulta da COSIT refletem essa importância e fornecem diretrizes claras para a retenção correta das contribuições sociais.

A necessidade de segurança jurídica e a utilização de ferramentas como a interpretação sistemática e a modulação de efeitos nas soluções de consulta estão alinhadas com as recomendações de Gruppenmacher e Feijó (2021).

Já na pesquisa de Carvalho e Rennó (2020), a falta de clareza e transparência nas interpretações jurídicas, é um aspecto a ser observado nas soluções de consulta da COSIT. O estudo deve analisar se essas soluções são claras e transparentes.

A importância do planejamento tributário para reduzir o impacto do ônus tributário, conforme discutido por Silva e Coutinho (2019), deve ser considerada nas orientações fornecidas pela COSIT.

Os fatores relacionados à complexidade da legislação tributária e ao faturamento das empresas, mencionados por Barbosa *et al* (2019)., devem ser refletidos nas soluções de consulta para garantir que elas sejam práticas e aplicáveis.

Portanto, as pesquisas similares ou correlatas identificada nos direciona para uma análise eficaz das soluções de consulta da COSIT, observar esses aspectos e verificar se as orientações fornecidas estão alinhadas com as necessidades de segurança jurídica, clareza, transparência e impacto econômico discutidas nas pesquisas mencionadas. Isso garantirá uma interpretação adequada e prática da legislação tributária sobre a retenção das contribuições sociais.

3 METODOLOGIA

A metodologia adotada para esta pesquisa é de natureza qualitativa, seguindo uma abordagem descritiva que não visa quantificar as informações estudadas, e tampouco faz uso de métodos estatísticos na análise dos dados, conforme preconizado por Godoy (1995, p. 58). O enfoque das pesquisas qualitativas descritivas é interpretar as ocorrências por meio da extração dos dados e/ou informações disponíveis, permitindo apresentar o entendimento conforme refletido nos documentos analisados, sem interferência direta do pesquisador (Godoy, 1995, p. 58). A pesquisa é classificada como descritiva, buscando elucidar aspectos relacionados às soluções de consulta da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT).

A população em foco compreende as soluções de consulta disponibilizadas pela COSIT, enquanto a amostra selecionada para este estudo é constituída por quatro soluções de consulta específicas da COSIT. O instrumento de pesquisa adotado é a pesquisa documental, caracterizada como um método investigativo que se dedica à análise e interpretação de documentos preexistentes (Sá-Silva; Almeida; Guindani, 2009). Esse método é amplamente utilizado em diversas áreas do conhecimento, como ciências sociais e direito, proporcionando uma abordagem detalhada e contextualizada para a investigação proposta (Sá-Silva; Almeida; Guindani, 2009).

A coleta de dados será realizada a partir da página online da Fazenda, onde as soluções de consulta da COSIT estão disponíveis. Para extração dessas consultas, serão utilizadas as palavras chaves, como “Licenciamento”, “Contribuições e “retenções”; para encontrar efetivamente as soluções adequadas sobre o tema. Essa abordagem documental permitirá extrair informações relevantes para a análise, sem a necessidade de intervenção direta durante a coleta, preservando, assim, a objetividade e a autenticidade dos documentos estudados. Referente ao aspecto temporal, foram pesquisadas consultas a partir de 2016 até a mais atual publicada sobre o tema, que é de 2023. Serão buscados também sites, como Arquivoi, Jettax e Open Treinamentos e Editora, que trazem entendimento tributários diversos.

Serão apresentados ainda, três casos hipotéticos sobre as atividades de licenciamento de programas e suporte técnico frente ao atual entendimento da Receita Federal.

Quadro 2 – Objetivos específicos

Objetivo Específico	Variável	Tratamento	Fontes
Identificar a relevância das consultas COSIT.	Dificuldade da interpretação da Legislação Tributária.	Possuir melhor compreensão para a correta aplicação da Legislação quanto às retenções das CSRF sobre as atividades de licenciamento de programas e suporte técnico.	Consultar publicações oficiais da Fazenda sobre assunto.
Entender o porquê a relação com a normatização das contribuições sociais possam gerar dúvidas e inseguranças para as empresas.	Complexidade da legislação Tributária no Brasil.	Ferramentas disponibilizadas pelo Governo para tentar amenizar a dificuldade dos contribuintes a respeito da interpretação da legislação tributária.	Página online da Fazenda.
Buscar soluções de consultas sobre o tema que possam apresentar uma alteração no entendimento da Receita Federal ao longo do tempo.	Particularidades na compreensão sobre as possibilidades de não ocorrência de retenção das CSRF das atividades de licenciamento de programas e suporte técnico.	Utilizar dos acessos disponibilizados pela Fazenda sobre as soluções da atividade de licenciamento de programas e suporte técnico.	Normas sobre as Contribuições Sociais Retidas na Fonte (CSRF) e as Soluções de Consulta da COSIT.

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

O primeiro objetivo específico é identificar a relevância das consultas COSIT. A variável considerada aqui é a dificuldade da interpretação da legislação tributária. O tratamento envolve a busca de uma melhor compreensão para a correta aplicação da legislação quanto às retenções das CSRF sobre as atividades de licenciamento de programas e suporte técnico. Para isso, serão consultadas publicações oficiais da Fazenda sobre o assunto.

O segundo objetivo específico é entender os motivos de insegurança relacionados à normatização das retenções das contribuições sociais. A variável neste caso é a complexidade da legislação tributária no Brasil. O tratamento consiste em analisar as ferramentas disponibilizadas pelo governo que visam amenizar a dificuldade dos contribuintes na interpretação da legislação tributária. As fontes utilizadas serão as páginas online da Fazenda.

O terceiro objetivo específico é buscar possíveis alterações no entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB) para retenção. A variável aqui são as

particularidades na compreensão das possibilidades de não ocorrência de retenção das CSRF nas atividades de licenciamento de programas e suporte técnico. O tratamento envolve o uso dos acessos disponibilizados pela Fazenda sobre as soluções relacionadas à atividade de licenciamento de programas e suporte técnico. As fontes a serem consultadas incluem as normas sobre as Contribuições Sociais Retidas na Fonte (CSRF) e as Soluções de Consulta da COSIT.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O presente trabalho tem como referência 04 (quatro) soluções de consultas publicadas pela Coordenação-Geral de Tributação – COSIT e 03 (três) casos hipotéticos, a respeito das retenções das Contribuições Sociais Retidas na Fonte (CSRF) sobre os serviços de Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação e Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

Importante ressaltar que, de modo geral, quando ocorre remunerações à títulos de serviços profissionais por uma pessoa jurídica (PJ) a outra pessoa jurídica privada, os serviços de Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação e Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados estão sujeitas à retenção das Contribuições Sociais Retidas na Fonte, conforme consta no Art. 1º da IN SRF 459 (Brasil, 2004):

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

Desta forma, em sequência serão apresentados os dados com base nas soluções relacionadas anteriormente, além dos casos hipotéticos.

4.1 APRESENTAÇÃO DOS DADOS

São apresentadas as informações pertinentes de cada caso analisado, retiradas das soluções de consultas publicadas pela COSIT.

ESTUDO DE CASO 01
Solução de Consulta nº 130 - Cosit
Data: 31 de agosto de 2016

Quadro 3: Solução de consulta do Caso 01
Fonte: Dados do Processo (2024).

A consulta em questão, cuja protocolização foi dada em 21/10/2013, visa interpretar a legislação tributária que rege a retenção na fonte dos seguintes tributos: IRRF, CSLL, PIS/Pasep e COFINS.

Ao informar que desenvolve e licencia softwares customizáveis e não customizáveis para gestão documental (códigos da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 62.02-3/00 e 62.03-1/00), a consultora questionou a obrigatoriedade de retenção na fonte e o destaque correspondente nas notas fiscais ao faturar os serviços de licença desses programas.

A consulente citou como referências legais o artigo 647 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99), estabelecido pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o artigo 30 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, os artigos 1º, 8º e 9º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, e o artigo 1º, parágrafo 2º, incisos II e IV, da Instrução Normativa SRF nº 459, de 18 de outubro de 2004.

ESTUDO DE CASO 02
Solução de Consulta nº 243 - Cosit
Data: 19 de maio de 2017

Quadro 4 Solução de consulta do Caso 02
Fonte: Dados do Processo (2024).

Nessa consulta a empresa, cuja atividade desempenhada trata-se de previdência complementar fechada, solicita à Receita Federal do Brasil (RFB) esclarecimentos sobre 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.

A empresa busca interpretar a legislação tributária federal, especialmente a Lei nº 10.833/2003, o Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99) e a Instrução Normativa RFB nº 381/2003.

A empresa informa que paga outra empresa que atua na área de tratamento de dados, serviços de aplicação e hospedagem na internet. O pagamento é feito por meio de um contrato de "Licença de Uso de Programa de Computador", que inclui:

- Concessão de licença de software;
- Suporte técnico para o software; e

- Hospedagem e suporte para o site da consultora, incluindo a proteção dos dados no software.

Foi relatado pela empresa consultora que, desde a assinatura do contrato, em observância à legislação mencionada anteriormente, realiza a retenção e o recolhimento do IRRF, PIS, COFINS e CSLL de forma regular, no momento da liquidação do débito adquirido junto à prestadora de serviços.

Por fim, a consulente deixa exposta de forma direta suas dúvidas diante das operações que ela executa mensalmente, sendo:

- 1) A consulente deve ou não reter o IR?
- 2) A consulente deve ou não reter as Contribuições (Pis, Cofins e CSLL)?

ESTUDO DE CASO 03
Solução de Consulta nº 407 - Cosit
Data: 5 de setembro de 2017

Quadro 5: Solução de consulta do Caso 03
Fonte: Dados do Processo (2024).

A pessoa jurídica mencionada anteriormente faz uma consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal em relação à retenção de tributos.

A empresa informa que tem como foco principal as atividades de desenvolvimento e licenciamento de softwares, além de fornecer serviços de suporte relacionados a esses softwares. Ela explica que os softwares desenvolvidos são categorizados de acordo com a demanda específica de encomendas e necessidades particulares, ou para uso geral por qualquer cliente.

Foi mencionada a legislação que aborda a retenção de tributos na fonte, especialmente o artigo 647 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que estabelece o Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999). Destaca que este dispositivo é crucial para esclarecimentos, pois não apenas embasa diretamente a incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre serviços profissionais, mas também serve como referência para a legislação relacionada à retenção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e contribuições para o PIS/Pasep e COFINS, conforme estipulado no artigo 30 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

A consultante destacou a importância de esclarecer o que significa de fato "serviço de natureza profissional" para fins de retenção de IRRF, CSLL, PIS/Pasep e COFINS.

Diante disso, a partir dos fundamentos que foram apresentados, questiona se incidem, sob a forma de retenção pela fonte pagadora, o IRRF, a CSLL, bem como as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, relativamente aos seguintes itens de sua atividade:

- Software desenvolvido e licenciado sob encomenda de forma exclusiva;
- Software desenvolvido e licenciado não exclusivo, mas customizáveis;
- Software desenvolvido e licenciado não exclusivo nem customizáveis;
- Software desenvolvido e licenciado de uso em geral;

Por fim, do mesmo modo que ocorreu no caso 2, a empresa consultora questionou se há obrigatoriedade da retenção dos tributos (IRRF/PIS/COFINS/CSLL) referente às atividades discriminadas anteriormente.

ESTUDO DE CASO 04
Solução de Consulta nº 157 - Cosit
Data: 4 de agosto de 2023

Quadro 6: Solução de consulta do Caso 04
Fonte: Dados do Processo (2024).

A empresa consultora, uma pessoa jurídica de direito privado atuante no setor de prestação de serviços de informática, enviou uma consulta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), onde informa que sua principal atividade econômica está categorizada pelo código nº 62.03-1-00 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), que engloba o desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não-customizáveis.

Informa que o Supremo Tribunal Federal (STF) chegou a um consenso para modificar a interpretação anterior sobre a classificação de softwares como mercadorias ou serviços, por meio das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.945 e nº 5.659. Essas ações reconheceram que todo licenciamento de uso de software é considerado como fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), independentemente de o software ser uso geral ou por encomenda.

A consultante declarou estar ciente das Soluções de Consulta (SC) emitidas pela Receita Federal do Brasil (RFB) anteriormente sobre o assunto e menciona as SC nº 481/2006, nº 130/2016, nº 243/2017 e nº 29/2018. No entanto, após analisar os argumentos dessas soluções de consultas, conclui que todas elas se baseiam no entendimento anterior do STF sobre a distinção entre softwares de uso geral e aqueles desenvolvidos por encomenda.

Foi mencionada na consulta como base legal o parágrafo 1º do artigo 714 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (trata-se sobre os serviços prestados por Pessoas Jurídicas que há incidência do imposto sobre a renda), o artigo 30 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (trata-se da retenção das CSRF), e os artigos 1º, 8º e 9º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998 (trata-se sobre a propriedade intelectual de programa de computador).

Em resumo, a empresa questiona se a alteração de posicionamento do Supremo Tribunal Federal em relação ao licenciamento e cessão de uso de softwares não customizáveis, agora considerados como prestação de serviço sujeita à incidência do ISSQN, também implicaria uma mudança no entendimento da RFB quanto à não retenção na fonte do Imposto de Renda (IR), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) no pagamento por essa atividade econômica.

ESTUDO DE CASO 05 - HIPOTÉTICO
Empresa Alpha
Data: 15 de março de 2024

Quadro 7: Caso 05 – Hipotético.

Uma empresa (PJ) de tecnologia, Alpha, do Lucro Presumido, celebra um contrato com um cliente (PJ) para licenciamento de um software desenvolvido internamente. Além do licenciamento do programa, o contrato também inclui serviços adicionais de customização e adaptação do software (programação) às necessidades específicas da cliente, além da manutenção mensal do software (suporte técnico). Neste caso, a empresa emissora da nota fiscal fica com algumas dúvidas sobre aplicação da retenção das CSRF.

A empresa faz os seguintes questionamentos:

- É necessário destacar em documento fiscal a retenção do PIS, da COFINS e CSLL?
- Em caso de existir a obrigatoriedade da retenção, ela será sobre o valor total do contrato, incluindo tanto o licenciamento do software, ou apenas dos serviços de programação prestados?
- Sobre a manutenção mensal, deverá ser realizada o destaque das contribuições?

ESTUDO DE CASO 06 - HIPOTÉTICO
Empresa Betha
Data: 31 de março de 2024

Quadro 8 Caso 06 – Hipotético.

A empresa Betha (PJ), de tecnologia, do Lucro Real, vende um software de gestão empresarial para um cliente (PJ) sem oferecer nenhum serviço adicional de programação, customização ou adaptação do software, apenas as manutenções do programa quando necessário.

No cenário apresentado, a empresa questiona se precisará reter o PIS, a COFINS e CSLL sobre o licenciamento do software e a prestação de serviço de suporte.

ESTUDO DE CASO 07 - HIPOTÉTICO
Empresa Ômega
Data: 14 de abril de 2024

Quadro 9: Caso 07 – Hipotético.

A Ômega (PJ), uma empresa de tecnologia, do Simples Nacional, fechou um contrato com a BetaCorp S.A. (PJ) para fornecer um pacote completo de software empresarial. O contrato inclui três componentes principais: (1) licenciamento do software, (2) serviços de programação personalizados, e (3) suporte técnico contínuo. A Ômega questiona sobre a necessidade de aplicar a retenção das CSRF sobre cada um desses componentes e decide buscar esclarecimento através dessa consulta.

4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS

De forma geral, para os quatro casos apresentados, é crucial destacar que a incidência de retenção na fonte não tem vinculação ao enquadramento do serviço num código específico da CNAE. Para fins de realização das obrigações tributárias, deve-se observar efetivamente os serviços que foram prestados, observando as hipóteses discriminadas na legislação sobre as retenções.

- **Com base legal**

As pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) não estão sujeitas à retenção das contribuições (Art. 3º da IN 459).

No que lhe diz respeito, o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2013, ao estabelecer a obrigatoriedade de retenção da CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, dispõe da seguinte forma:

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)

O referido artigo é atualmente tratado pela IN SRF nº 459, de 18 de outubro de 2004, que aborda a retenção de tributos nos pagamentos realizados por pessoas jurídicas - PJ do direito privado a outras PJ:

IN SRF nº 459, de 2004

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

(...)

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

(...)

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

Em 17 de abril de 1986, foi publicado um Parecer Normativo (PN) pela Coordenação Sistema de Tributação (CST), cuja identificação numérica é a nº 8, com o objetivo de definir os critérios a serem adotados para a incidência do IRRF, e conforme destacado anteriormente, possui os mesmos efeitos para as retenções das contribuições federais (PIS/COFINS/CSLL), nos casos de prestação de serviços de natureza profissional. O mencionado Parecer Normativo diz:

(...)

11. É importante assinalar o objetivo da lei ao utilizar a expressão serviços caracterizadamente de natureza profissional; dentro desse comando legal está implícita a pretensão do legislador de submeter à incidência do imposto de renda na fonte as remunerações auferidas por serviços que, por sua natureza, se revelem inerentes ao exercício de quaisquer profissões, sendo irrelevante, na forma do novo disciplinamento legal, que se trate de profissão regulamentada por lei ou não.

(...)

14. É oportuno esclarecer que a lista anexa à Instrução Normativa nº 23/86 enumera de forma taxativa as atividades profissionais sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte; diante desse posicionamento, a inclusão de outros serviços, se porventura ocorrer, somente determinará a obrigatoriedade de retenção do imposto a partir da data de publicação do ato correspondente.

SITUAÇÕES SINGULARES

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

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

(...)

21. Por isso mesmo, somente será devido o imposto na fonte quando o contrato de prestação de serviços restringir-se ao desempenho exclusivo das atividades expressamente listadas na Instrução Normativa 23/86,

independentemente de a profissão ser regulamentada ou não, mesmo que os serviços sejam explorados empresarialmente e não em caráter pessoal. Dessa forma, será exigida a retenção na fonte, por exemplo, nos contratos destinados a estudos geofísicos, fiscalização de obras de engenharia em geral (construção, derrocamento, estrutura, inspeção, proteção, medições, testes, etc.), elaboração de projetos de engenharia em geral, administração de obras, gerenciamento de obras, serviços de engenharia consultiva, serviços de engenharia em informática (desenvolvimento e implantação de “software” e elaboração de projetos de hardware”), planejamento de empreendimentos rurais e urbanos, prestação de orientação técnica perícias técnicas, contratos de cessão ou empréstimo de mão-de-obra de profissionais de engenharia, etc.”(grifou-se)

(...)

Saliento que a regulamentação tributária referente à comercialização de programas de computador tem gerado debates e opiniões diversas, tanto no campo doutrinário quanto no judiciário, especialmente em relação à sua classificação como venda de serviço ou de mercadoria. Neste sentido, julgo necessário trazer a respeito da Lei nº 9.609 de 1998, onde trata sobre a propriedade intelectual de programas de computador e de sua comercialização no país:

Lei Nº 9.609, de 1998.

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. 4º Salvo estipulação em contrário, pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado, contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos.

(...)

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. (grifou-se)

Pode-se observar que, de acordo com a lei mencionada, o programa de computador é um ativo intangível armazenado em um suporte físico, sendo sua disponibilização ao usuário geralmente realizada por meio de um contrato de licença de uso. Além disso, os comerciantes de programas de computador normalmente prestam serviços adicionais para garantir seu funcionamento adequado, incluindo manutenção e suporte técnico.

A venda de programas de computador possui um recurso marcando o fato de que as operações estão sendo realizadas por meio de um contrato de licenciamento de uso, que foi firmado em caráter temporário ou permanente, exclusivo ou não. Em vez de comprar e vender, é uma autorização de uso do bem, por meio de qual o licenciante, sem fazer a transferência da propriedade intelectual do produto, permite que o contratante/licenciado use o software contratado.

No caso de softwares desenvolvidos sob encomenda para atender às demandas particulares de um cliente, a lei concede os direitos autorais ao contratante dos serviços (Amicci, 2004). No entanto, na prática, é comum que as partes negociem um contrato de licenciamento de uso exclusivo, definindo os termos de utilização do software (Amicci, 2004). Neste sentido, os programas sob encomendas não possuem uma padronização frente aos “programas de prateleiras”, ou seja, aqueles modelados para venda de forma genérica, visto que eles são específicos para um cliente e sem uma pré-formatação (Amicci, 2004).

O software não customizável é um programa pronto, vendido sem a possibilidade de modificações em sua programação (Amicci, 2004). Ele é desenvolvido em escala e de forma padronizada e não é destinado às particularidades do cliente (Amicci, 2004). Em contrapartida, o programa de computador customizável é uma solução em desenvolvimento que permite modificações em sua estrutura (Amicci, 2004). Essa opção, inclui a capacidade de adaptação dos recursos e das funcionalidades disponíveis, permitindo ajustar o software às necessidades e objetivos do contratante (Amicci, 2004).

O suporte técnico se caracteriza pela resolução de problemas técnicos dos usuários, seja de softwares ou hardwares. Conforme descrito no código do serviço 1.07 da Lei Complementar – LC 116 de 2003, esse serviço abrange a instalação, configuração e manutenção de programas e bancos de dados, além de atendimento ao usuário, instalação e configuração inicial de sistemas, personalização de

programas e monitoramento de desempenho. O objetivo é manter uma infraestrutura tecnológica segura e eficiente, evitando problemas e interrupções aos usuários.

A partir das soluções de consultas COSIT nº 130 de 2016, nº 243 de 2017 e nº 407 de 2017, foram apresentadas as seguintes determinações:

Ficou definido que não estão sujeitos à retenção das Contribuições Sociais Retidas na Fonte – CSRF os pagamentos referentes ao licenciamento de programas de computador, sendo customizável ou não, produzidos ou comercializados em série, ou seja, prontos para o uso, e que não foram desenvolvidos sob encomenda a um adquirente em específico. Por outro lado, consideram-se remuneração de serviço profissional, e está sujeita à retenção na fonte das CSRF, os pagamentos referentes ao licenciamento de programas customizáveis, quando ocorre a pré-contratação de serviços de customização, buscando o desenvolvimento de melhorias e/ou de novas funcionalidades no programa.

Por sua vez, o entendimento discriminado na solução de consulta é que os serviços contratados com a finalidade de armazenamento de informações contidas no software, hospedagem e suporte de sites na Internet, não se enquadram nas situações de prestação de serviços profissionais. Desta forma, não há o que se falar sobre a retenção na fonte das contribuições.

Já ao que se ficou entendido referente ao suporte técnico e à manutenção, independente se forem sobre programas de uso exclusivo – sob encomenda – ou uso geral, com a finalidade de assegurar as atualizações, as prestações de serviços profissionais ficam sujeitos à retenção do PIS, da COFINS e CSLL.

Por outro lado, na solução de consulta COSIT nº 157 de 2023, são apresentadas mais algumas discussões referente ao entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o serviço de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. Nessa, a Auditora Fiscal da RFB expressou que as orientações anteriores tomadas pela RFB foram fundamentadas na jurisprudência do STF, que apresentava uma diferença conceitual em relação aos casos de licenciamento ou cessão de padronizado ou produzido em "série", bem como software customizado em pequena escala.

A partir dos julgamentos das Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 5.659/MG (Minas Gerais) e nº 1.945/MT (Mato Grosso), o STF alterou parte de seu entendimento sobre a natureza jurídica do licenciamento e cessão de uso de software.

Por meio desses julgamentos, afastou-se da posição anterior de que tais contratos não se configurariam como prestação de serviço.

O STF concluiu que o licenciamento ou cessão de uso de software possui natureza complexa, sendo considerado uma prestação de serviço. Isso se aplica tanto ao software feito por encomenda quanto ao software padronizado fornecido em larga escala, além do software customizado, que combina características dos dois anteriores. A relevância do trabalho humano e intelectual desenvolvido na atividade é determinante, conforme demonstrado nos trechos a seguir das ADI nº 5.659/MG e ADI nº 1.945/MT:

ADI nº 5.659/MG

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

[...]

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

[...]

ADI nº 1.945/MT

5. Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento.

[...]

Posteriormente, no Recurso Extraordinário nº 688.223, o Supremo Tribunal Federal reafirmou o seu entendimento sobre a existência de esforço humano para o desenvolvimento de softwares de computação. Além disso, ficou relatado que a recorrente distinção entre software de prateleira e por encomenda não é mais

suficiente para definir a competência tributária que envolvam programas de computador em suas variáveis modalidades:

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

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

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

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

Após apresentação e compreensão do atual entendimento do STF, apesar da consciência sobre a distinção conceitual entre licenciamento e cessão de uso de software por encomenda e software padronizado (não customizável) ou customizados em pequena extensão, definindo que estes últimos também constituem serviço, para fins de retenção do IR e das CSRF, ainda é fundamental o enquadramento como serviço de programação, de natureza profissional. Visto que, conforme a legislação, para que ocorra a retenção de tributos federais na fonte, é necessário que seja caracterizado como serviço de programação.

As páginas online Arquivai, Jettax e Open Treinamentos e Editora trazem tratativas a respeito do assunto desse trabalho. Entretanto, após um breve resumo sobre as atividades de licenciamento de programas e suporte técnico, elas apresentam como base para entendimento da aplicação ou não das retenções, as próprias soluções de consultas, sendo colocadas aquelas que eram mais recentes quando as matérias foram redigidas.

Diante de todo exposto, ficou concluído na solução de consulta nº157 de 2023 que os pagamentos feitos por empresas privadas a outras empresas privadas pelo

licenciamento ou cessão de uso de software, quando o contrato não discrimina a prestação do serviço de programação, não estão sujeitos à retenção na fonte das Contribuições Sociais.

De toda forma, é necessário que os contribuintes busquem outros meios confiáveis, como um escritório de prestação de serviços especializado em tributação, para novos entendimentos. Visto que, as soluções de consultas surgem a partir de dúvidas de outros contribuintes. Ness sentido, é entendido que as soluções, apesar de representar uma segurança jurídica, não abrange todo o entendimento da legislação tributária do Brasil.

- **Solução dos casos 05, 06 e 07 – Hipotéticos**

Na situação da empresa Betha, onde foi informado que haverá a prestação de serviços de programação, haverá retenção das contribuições sociais sobre o valor total do licenciamento do programa, conforme parecer da Solução de consulta nº 157 de 2023:

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

Como foi informado que ocorre a prestação de serviços de programação, entende-se que há a retenção sobre o valor total do contrato do licenciamento.

Já a respeito do serviço de suporte técnico, também deverá ter os destaques em documento fiscal das retenções das contribuições, visto que ocorre a prestação de serviço profissional de uma pessoa jurídica para outra PJ.

Sobre a empresa Betha, por não ter a previsão do serviço de programação no contrato, conforme já detalhado o embasamento fiscal anteriormente, ela não precisará destacar as contribuições na Nota Fiscal de Serviços. Entretanto, terá que destacar as CSRF referente aos valores dos serviços prestados de suporte técnico.

Por último, a respeito da empresa Ômega, por ela estar enquadrada no Simples Nacional, conforme Art. 3º da IN 459, não há exigência para o destaque da retenção das contribuições sobre qualquer um dos três serviços mencionados: licenciamento de programas, programação e suporte técnico.

- **Apresentação temporal do entendimento da RFB**

Entendimento Inicial: nas três primeiras Soluções de Consultas, a conclusão era de que as retenções de contribuições sociais seriam cabíveis apenas para os serviços de licenciamento de softwares desenvolvidos sob encomenda e seria aplicável a retenção para o serviço de suporte técnico.

Nova interpretação do STF: após o Recurso Extraordinário nº 688.223 e as ADI nº 5.659/MG e ADI nº 1.945/MT, o Supremo Tribunal Federal reconheceu o licenciamento de software como uma atividade de propriedade intelectual, e não uma prestação de serviço profissional. Além disso, destacou que a definição de software de ser sob encomenda ou padronizado, não é suficiente para aplicação tributária frente aos serviços celebrados em contrato.

Entendimento Atual: com base na nova interpretação do STF, a Solução de Consulta mais recente da COSIT concluiu que apenas haverá retenção de contribuições sociais se o contrato envolver a prestação de serviço de programação. Quanto ao serviço de suporte técnico, seguirá com as soluções anteriores, ou seja, deverão ser retidas as contribuições.

4.3 COM BASE NAS PESQUISAS SIMILARES OU CORRELATAS

Como destacado ao final da fundamentação teórica que suporta a presente pesquisa, essas pesquisas acadêmicas discutem temas similares, como a necessidade de clareza e segurança jurídica na interpretação da legislação tributária, a importância do planejamento tributário e a complexidade das obrigações fiscais. As empresas buscam entender melhor suas responsabilidades fiscais, refletindo a relevância dos pontos abordados pelas pesquisas mencionadas:

Faria (2012) destaca a importância da retenção como mecanismo de garantia da arrecadação de tributos. As consultas analisadas tratam diretamente da interpretação de legislação tributária para a retenção de tributos, que é uma questão central também abordada pelo autor.

Gruppenmacher e Feijó (2021) discutem a importância da segurança jurídica e modulação de efeitos em mudanças de interpretação do direito tributário. A decisão do STF mencionada no Caso 04 reflete a mudança na interpretação tributária, o que exige modulação de efeitos para garantir segurança jurídica.

Carvalho e Rennó (2020) apontam que a falta de clareza nos métodos hermenêuticos, esses são métodos interpretativos que, principalmente em disciplinas

de direito e ciências sociais, auxiliam a compreensão de textos; dificulta a determinação de interpretações tributárias. As consultas refletem a dificuldade das empresas em interpretar a legislação tributária de maneira clara e uniforme, uma questão central no trabalho de Carvalho e Rennó (2020).

Silva e Coutinho (2019) enfatizam que o planejamento tributário é crucial para reduzir o impacto dos tributos. As empresas consultantes estão buscando clareza para melhor planejar seus tributos, reduzir custos e ter melhor controle do fluxo de caixa, alinhado com as recomendações de Silva e Coutinho.

Barbosa *et al.* (2019) evidenciam a complexidade da legislação tributária e as pressões relacionadas à emissão de documentos fiscais. As consultas evidenciam a complexidade da legislação tributária e a necessidade de clareza na emissão de documentos fiscais para a retenção correta dos tributos.

Portanto, as consultas à COSIT e as pesquisas acadêmicas discutem temas similares, como a necessidade de clareza e segurança jurídica na interpretação da legislação tributária, a importância do planejamento tributário e a complexidade das obrigações fiscais. As empresas buscam entender melhor suas responsabilidades fiscais, refletindo a relevância dos pontos abordados pelas pesquisas mencionadas.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Ao tratarmos sobre a legislação tributária brasileira, é notoriamente visível que ela possui certa complexidade para sua interpretação. É exigido, pela própria linguagem de sua constituição, que os contribuintes e órgãos fiscalizadores tenham um conhecimento suficiente para seguir o exigido. Em particular, a retenção das contribuições sociais é uma área que frequentemente gera dúvidas devido à falta de clareza das normas.

É sabido que as retenções têm extrema importância frente à busca pelo combate à sonegação fiscal no país. Isso porque por meio delas é possível um controle mais rigoroso através das obrigações acessórias que são entregues pelos contribuintes com a informação dos serviços que foram tomados e os tributos que foram retidos. Desta forma, contribuindo para a eficiência e transparência da arrecadação dos tributos.

Devido à alta complexidade dos dispositivos legais, faz-se necessário que os contribuintes, principalmente aqueles sem uma assessoria jurídica, busquem ferramentas, como as Soluções de Consultas – SC da Coordenação-Geral de Tributação, para maior segurança fiscal sobre as operações realizadas.

Fica claro neste trabalho a importância da utilização das Soluções de Consultas da COSIT para a análise da legislação tributária. Por intermédio dessas soluções é possível encontrar com clareza as dúvidas da consulente, a fundamentação e conclusão do Auditor Fiscal da Receita sobre o assunto. Deste modo, a observância desses três pontos é fundamental para encontrar uma solução que se enquadre na mesma situação do contribuinte-leitor. Com base nessa estruturação, resolvendo a problemática deste trabalho.

Encontrar uma solução de consulta que efetivamente se enquadre nas atividades do contribuinte, de primeiro momento, não é o suficiente para assegurar a empresa no cumprimento da legislação. Isso porque deve ser observado se tal consulta é a mais recente publicada pela COSIT.

Através das SC, podemos observar nas três primeiras consultas, apresentadas de forma cronológica, que elas tinham como conclusão um entendimento frente às atividades de licenciamento de software (item 1.05 da LC 116 de 2003), onde só seria cabível as retenções das contribuições aqueles desenvolvidos sob encomenda. No entanto, na quarta, e última, solução apresentada, após uma

nova percepção do Supremo Tribunal Federal, a Auditora Fiscal traz mais recente interpretação para a retenção das contribuições do serviço de licenciamento de software. Nessa, a conclusão é que apenas haverá as retenções das CSRF se tiver a prestação de serviço de programação no contrato.

É possível concluir, e extremamente importante ser frisada, que essa alteração no parecer da Receita Federal ocorreu principalmente pela jurisprudência do STF. Anteriormente ao Recurso Extraordinário nº 688.223 e aos ADI nº 5.659/MG e ADI nº 1.945/MT, não havia um entendimento explícito sobre considerar o licenciamento de software como mercadoria ou serviços. Apesar de atualmente tratar-se de serviços, essa alteração está vinculada principalmente ao reconhecimento da propriedade intelectual do indivíduo no desenvolvimento de softwares, ou seja, não é reconhecido como uma prestação de serviço profissional para ser passível de retenção.

Já referente às prestações de serviço de suporte técnico (item 1.07 da LC 116 de 2003), podemos concluir que os valores das contribuições federais deverão ser destacados em documento fiscal e deverá ser retido e recolhido pelo tomador de serviço.

A conclusão sobre as retenções da CSRF é para quando as empresas prestadoras de serviço são do regime de tributação normal, lucro presumido ou real. Visto que as empresas do Simples Nacional não estão sujeitas às retenções.

Após tudo que foi apresentado, entende-se que não há lacunas na legislação que possam de fato trazer dúvidas sobre as retenções. Desta forma, as eventuais questões que possam resultar em dúvidas, é devido ao compilado de normativos sobre o assunto. Para uma compreensão de fato sobre o assunto, o contribuinte deverá, além da normatização das retenções em si, buscar entendimentos dos Tribunais, como o STF, para a melhor aplicação da legislação.

Para encontrar as soluções de consultas onde trata-se do tema escolhido foi um pouco dificultoso, sendo por: poucas pesquisas sobre o tema e a falta de outras fontes públicas, como sites, de entendimento. No site das normas da Fazenda, há muitas SC que também tratam dos serviços apresentados neste trabalho, mas não necessariamente sobre as retenções. Deste modo, pela quantidade de conteúdo disponibilizado, encontrar os dados que de fato seriam relevantes para o desenvolvimento, demandou certo tempo. Como recomendação, aconselha-se em

filtrar pela “COSIT” na parte de “Órgão / Unidade” e fazer a “Busca textual” por palavras-chaves do assunto.

Como recomendação para pesquisas futuras, sugere-se que busquem SC publicadas mais recentes. Isso porque caso ocorra novas interpretações pela jurisprudência do STF, há possibilidade de a RFB ter novas orientações. Recomenda-se também que sejam analisadas outras fontes de informação, como sites especializados em tributação e escritórios que tenham entendimento sobre o assunto para que assim tenha uma maior abrangência sobre a validação dos pareceres das soluções de consultas ou até mesmo identificar possíveis divergências na compreensão da aplicação da legislação sobre a retenção das contribuições a respeito dos serviços apresentados neste trabalho.

Portanto, que o resultado desta monografia traga o esclarecimento sobre a importância da utilização das soluções de consulta da COSIT para ser auxílio dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 abril 2023.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 01 abril 2023.

Retenção de impostos na nota fiscal de serviços e de produtos. **Conta Azul Blog**, 2023. Disponível em: <https://blog.contaazul.com/retencao-de-impostos-na-nota-fiscal-de-servicos-e-de-produtos#:~:text=A%20reten%C3%A7%C3%A3o%20de%20impostos%20%C3%A9,gest%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria%20do%20seu%20neg%C3%B3cio!>. Acesso em: 01 abril 2023.

BRASIL. **Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal Nº 459 (2004)**. retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços. Brasília, DF: Auditor Fiscal, 2023. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15365#:~:text=IN%20SRF%20n%C2%BA%20459%2F2004&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20reten%C3%A7%C3%A3o%20de,jur%C3%ADdicas%20pela%20presta%C3%A7%C3%A3o%20de%20servi%C3%A7os>. Acesso em: 01 abril 2023.

MARIANO, Paulo Antônio. Entenda como ter uma correta interpretação da legislação tributária brasileira. **Cursos Módulo**, 2019. Disponível em: <https://cursosmodulos.com.br/Artigos/Entenda-como-ter-uma-correta-interpretacao-da-legislacao-tributaria-brasileira#:~:text=A%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria%20brasileira%20%C3%A9%20complexa%20e%20muito,necess%C3%A1rio%20cuidado%20redobrado%20quando%20o%20assunto%20%C3%A9%20tributo.>>. Acesso em: 02 abril 2023.

DIAS, Marina Barbosa. Solução de Consulta – COSIT nº 7/2021. **Lage e Portilho Jardim**, 2023. Disponível em: <https://lageportilhojardim.com.br/blog/solucao-de-consulta-cosit-n-7-2021/#:~:text=Portanto%2C%20compete%20%C3%A0%20COSIT%2C%20principalmente,atividade%20legislativa%20em%20mat%C3%A9ria%20tribut%C3%A1ria>. Acesso em: 02 abril 2023.

BARBOSA, Maiane; RIECHTER, Stephanie Macie; SOUZA, Antônio Nadson Mascarenhas; MEURER, Alison Martins. Dificuldades e elementos priorizados no planejamento tributário: Análise a Partir da Percepção dos Profissionais da Contabilidade. São Paulo: 2019. In: (Congresso USP de Iniciação Científica em

Contabilidade). Disponível em:

<https://congressosp.fipecafi.org/anais/19UsplInternational/ArtigosDownload/1632.pdf>. Acesso em 27 abril 2023.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF Nº 459, de 17 de outubro de 2004**. Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços. Brasília, DF: Auditor Fiscal, 2023. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15365#:~:text=IN%20SRF%20n%C2%BA%20459%2F2004&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20reten%C3%A7%C3%A3o%20de,jur%C3%ADdicas%20pela%20presta%C3%A7%C3%A3o%20de%20servi%C3%A7os>. Acesso em: 29 abril 2023.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 01 maio 2023.

CARVALHO, Silzia Alves; RENNÓ, Gabriela Machado. Hermenêutica jurídica tributária: redução dos efeitos da complexidade das normas tributárias. São Paulo: 2020. **Monografia** (Graduação em Direito). Disponível em:

<https://scholar.archive.org/work/b5tsz7xrnfcld7xuvnqafnxwq/access/wayback/https://indexlaw.org/index.php/HermeneuticaJuridica/article/download/6416/pdf>. Acesso em 27 abril 2023.

DIAS, Daniela Gueiros. Analogia no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: 2019. **Tese** (Doutorando em Direito). Disponível em:

<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/734/731>. Acesso em 29 abril 2023.

FACHINI, Tiago. **Direito tributário: o que é, importância, princípios e aplicações**. PROJURIS, 2020. Disponível em: <https://www.projuris.com.br/blog/direito-tributario/>. Acesso em 27 abril 2023.

FARIA, Renato Vilela. Natureza jurídica da retenção na fonte do imposto sobre a renda. São Paulo: 2012. **Dissertação** (Mestre em Direito). Disponível em:

https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-25062013-091911/publico/DISSERTACAO_MESTRADO_170112_parcial_Renato_Vilela_Faria.pdf. Acesso em 01 maio 2023.

FERREIRA, Patrícia Sabino. A importância ou influência dos deveres do sujeito passivo na relação jurídica tributária e a sua relação com a evasão fiscal. Lisboa: 2018. **Dissertação** (Mestrado Profissionalizante em Ciências Jurídico-Forenses).

Disponível em: https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/37200/1/ulfd135732_tese.pdf. Acesso em 30 abril 2023.

GRUPENMACHER, Betina; Treiger; FEIJO, Maria Angélica. Conflito de precedentes em matéria tributária: mudança de entendimento jurisprudencial e segurança

jurídica. Curitiba: 2021. **Tese** (Doutorando em Direito Tributário). Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/81979/46401>. Acesso em 27 abril 2023.

PINTO, Rosalice. LINGUÍSTICA E DIREITO: Implicações no âmbito da Segurança Jurídica. Lisboa: 2022. **Monografia** (Graduação em Direito). Disponível em: https://run.unl.pt/bitstream/10362/148761/1/17636_Texto_do_artigo_67515_1_10_20221123.pdf. Acesso em 27 abril 2023.

PORTELLA, André. **Legislação tributária**. Salvador: 2018. Material de estudos da Graduação do curso de Ciências Contábeis. Disponível em: https://educapes.capes.gov.br/retrieve/173823/DIR06_Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria_Andr%C3%A9%20Portella.pdf. Acesso em 27 abril 2023.

SILVA, Laisla Thaís da; COUTINHO, Lucas. Planejamento tributário: aplicabilidade como instrumento financeiro de redução dos custos organizacionais. Marília: 2019. **Monografia** (Graduação em Ciências Contábeis). Disponível em: <https://revista.univem.edu.br/REGRAD/article/view/2843/786>. Acesso em 27 abril 2023.

DE SOUSA, Domingos Pereira. Tipicidade tributária, segurança jurídica e protecção da confiança. JURISMAT, n. 15, p. 22-22, 2022. **Monografia**. Disponível em: <https://recil.ensinolusofona.pt/bitstream/10437/13700/1/Tipicidade%20Tribut%C3%A1ria%2c%20Seguran%C3%A7a%20Jur%C3%addica%20e%20Protec%C3%A7%C3%A3o%20da%20Confian%C3%A7a.pdf>. Acesso em 28 abril 2023.

VAGO, Rayane Monteiro; SANTOS, Denise Teixeira dos. A importância do planejamento tributário em uma clínica de saúde: um estudo de caso em uma empresa no município de Tomé-Açu/PA. Tomé-Açu: 2019. **Monografia** (Graduação em Ciências Contábeis). Disponível em: <http://bdta.ufra.edu.br/jspui/bitstream/123456789/1646/1/TCC%20-%20DENISE%20SANTOS%20E%20RAYANE%20MONTEIRO%20VERS%C3%83O%20FINAL.pdf>. Acesso em 01 maio 2023.

GODOY, Arlida Schmidt. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de administração de empresas**, v. 35, p. 57-63, 1995. Acesso em: 26 maio 2023.

SÁ-SILVA, Jackson Ronie; ALMEIDA, Cristóvão Domingos de; GUINDANI, Joel Felipe. Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. **Revista brasileira de história & ciências sociais**, v. 1, n. 1, p. 1-15, 2009. Acesso em: 27 maio 2023.

BRASIL. **Solução de Consulta COSIT nº 407, de 05 de setembro de 2017**. Dispõe sobre a Retenção na Fonte. Desenvolvimento e licenciamento de software. Suporte técnico. Brasília, DF: Auditor Fiscal, 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=86349&visao=anotado>. Acesso em: 19 março 2024.

BRASIL. **Solução de Consulta COSIT nº 130, de 31 de agosto de 2016**. Dispõe sobre programa de computador em série. pronto para uso. customizável. não customizável. licenciamento. retenção na fonte. inaplicabilidade. Brasília, DF: Auditor Fiscal, 2016. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=78043>. Acesso em: 19 março 2024.

BRASIL. **Solução de Consulta COSIT nº 243, de 19 de maio de 2017**. dispõe sobre a 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. Brasília, DF: auditor fiscal, 2017. disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=83682&visao=a> notado. Acesso em: 21 março 2024.

BRASIL. **Solução de Consulta COSIT nº 157, de 04 de agosto de 2023**. dispõe sobre licenciamento. software padronizado. serviço. retenção na fonte. incorrência. Brasília, DF: Auditor Fiscal, 2023. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=132755>. Acesso em: 22 março 2024.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm. Acesso em: 07 maio 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF, 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 08 maio 2024.

BRASIL. **Lei Nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm. Acesso em: 17 maio 2024.

BRASIL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5659**. Direito administrativo e outras matérias de direito público | Controle de Constitucionalidade. Brasília, DF: Relator: Min. Dias Toffoli, 2024. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5132886>. Acesso em: 23 maio 2024.

BRASIL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945**. Direito administrativo e outras matérias de direito público | Controle de Constitucionalidade | Processo Legislativo | Direito Tributário | Impostos | ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Brasília, DF: Relator: Min. Cármen Lúcia, 2024. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>. Acesso em: 23 maio 2024.

BRASIL. **Recurso Extraordinário 688223**. Direito tributário | Crédito tributário | Fato Gerador/incidência | Direito Tributário | Impostos | ISS/ Imposto sobre Serviços Brasília, DF: Relator: MIN. DIAS TOFFOLI, 2024. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4245695>. Acesso em: 23 maio 2024.

AMICCI, Fábio Luiz. Software sob encomenda - Um estudo exploratório de segmentação e posicionamento no mercado empresarial. São Paulo, 2004.

Dissertação. Disponível em:

https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-26012005-165749/publico/Dissert_FabioAmicci_FEA2004.pdf. Acesso em 23 maio 2024.

COSTA, André Luís Macedo. Planejamento Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Brasília, 2019. **Monografia** (Especialidade em Direito Tributário).

Disponível em:

<https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4806/1/ANDR%c3%89%20LU%c3%8dS%20MACEDO%20COSTA.doc>. Acesso em 15 junho 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

ALONSO, Luciano. Licenciamento de software para empresa: o que você deve saber. **Smart Support.**, 2024. Disponível em:

<https://smartsupport.com.br/licenciamento-de-software/>. Acesso em 15 junho 2024.

CAMPANELLE, David Matos. Sistema Tributário Brasileiro: Uma Análise Crítica. Brasília, 2012. **Monografia** (Bacharel em Economia). Disponível em:

<https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/2062/1/DMCampanelle.pdf>. Acesso em 15 junho 2024.

SANTOS, Guilherme Ribas da Silva. Segurança jurídica em matéria tributária: uma questão constitucional e estrutural. Brasília, 2019. **Dissertação** (Programa Stricto Sensu em Direito). Disponível em:

<https://btdt.ucb.br:8443/jspui/bitstream/tede/2735/2/GuilhermeRibasdaSilvaSantosDissertacao2019.pdf>. Acesso em 15 junho 2024.

DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. Tributação da economia digital – propostas doutrinárias, OCDE e o panorama brasileiro. **Revista Direito Tributário**

Internacional Atual, 2019. Disponível em:

<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1131/69>. Acesso em 15 junho 2024.

BIFANO, Elídie Palma. Complexidade das obrigações tributárias incluindo a imposição de multa por seu descumprimento. In: **CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Racionalização do Sistema Tributário. XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses. 2017. p. 291-321.

O que diz a decisão do STF sobre o licenciamento de software. **Open**

Treinamentos, 2021. Disponível em: <https://opentreinamentos.com.br/o-que-diz-a-decisao-do-stf-sobre-o-licenciamento-de-software/>. Acesso em 17 junho 2024.

Retenções na fonte sobre serviços de programação. **Jettax**, 2024. Disponível em: <https://www.jettax.com.br/blog/retencoes-na-fonte-sobre-servicos-de-programacao/>. Acesso em 17 junho 2024.

Retenções Tributárias Na Prestação De Serviços Relacionados A Software – Afinal, O Que Fazer?. **Arquivei**, 2021. Disponível em: <https://arquivei.com.br/blog/retencoes-tributarias/>. Acesso em 17 junho 2024.