



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

15 – COSIT

DATA

9 de fevereiro de 2026

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

CONTRATO DE LONGO PRAZO CELEBRADO COM A ADMINITRAÇÃO PÚBLICA. SOFTWARE SAAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. RECEBIMENTO ADIANTADO. EMISSÃO DE NOTA FISCAL.

O reconhecimento da receita bruta em virtude da disponibilização de licenças de uso de softwares SaaS e da prestação de serviços relacionados a tais licenças, nos termos do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, no âmbito do regime do lucro presumido, com base no regime de competência, deve ser realizado à medida do adimplemento das obrigações contratualmente estabelecidas.

O reconhecimento da receita com a observância do regime de competência independe do recebimento do preço atrelado ao serviço e de seu faturamento.

A alteração do regime do lucro presumido com base no regime de competência para o regime do lucro real não interfere na forma de reconhecimento das receitas por parte da pessoa jurídica posto que tal reconhecimento deve ser feito com a observância do regime de competência.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 25, inciso I; Pronunciamento Técnico CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro e CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

CONTRATO DE LONGO PRAZO CELEBRADO COM A ADMINITRAÇÃO PÚBLICA. SOFTWARE SAAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. RECEBIMENTO ADIANTADO. EMISSÃO DE NOTA FISCAL.

O reconhecimento da receita bruta em virtude da disponibilização de licenças de uso de softwares SaaS e da prestação de serviços relacionados a tais licenças, nos termos do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, no âmbito do resultado presumido, com base no regime de competência, deve ser realizado à medida do adimplemento das obrigações contratualmente estabelecidas.

O reconhecimento da receita com a observância do regime de competência independe do recebimento do preço atrelado ao serviço e de seu faturamento.

A alteração do regime do lucro presumido com base no regime de competência para o regime do lucro real não interfere na forma de reconhecimento das receitas por parte da pessoa jurídica posto que tal reconhecimento deve ser feito com a observância do regime de competência.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 20, *caput*; Pronunciamento Técnico CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro e CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

CONTRATO DE LONGO PRAZO CELEBRADO COM A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. SOFTWARE SAAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. RECEBIMENTO ADIANTADO. EMISSÃO DE NOTA FISCAL.

O reconhecimento da receita bruta em virtude da disponibilização de licenças de uso de softwares SaaS e da prestação de serviços relacionados a tais licenças, nos termos do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, para fins de apuração da base de cálculo da Cofins, no âmbito do regime cumulativo, com base no regime de competência, deve ser realizado à medida do adimplemento das obrigações contratualmente estabelecidas.

O reconhecimento da receita com a observância do regime de competência independe do recebimento do preço atrelado ao serviço e de seu faturamento.

Na hipótese de a pessoa jurídica apurar o IRPJ com base no regime do lucro real, as receitas auferidas em decorrência do licenciamento ou cessão de uso de software desenvolvido por terceiros ou importado estão sujeitas à apuração não cumulativa da Cofins.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 24 DE JULHO DE 2024.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12; Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º e 3º; Pronunciamento Técnico CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro e CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CONTRATO DE LONGO PRAZO CELEBRADO COM A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. SOFTWARE SAAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. RECEBIMENTO ADIANTADO. EMISSÃO DE NOTA FISCAL.

O reconhecimento da receita bruta em virtude da disponibilização de licenças de uso de softwares SaaS e da prestação de serviços relacionados a tais licenças, nos termos do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no âmbito do regime cumulativo, com base no regime de competência, deve ser realizado à medida do adimplemento das obrigações contratualmente estabelecidas.

O reconhecimento da receita com a observância do regime de competência independe do recebimento do preço atrelado ao serviço e de seu faturamento.

Na hipótese de a pessoa jurídica apurar o IRPJ com base no regime do lucro real, as receitas auferidas em decorrência do licenciamento ou cessão de uso de software desenvolvido por terceiros ou importado estão sujeitas à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 24 DE JULHO DE 2024.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12; Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º e 3º; Pronunciamento Técnico CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro e CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

INEFICÁCIA PARCIAL.

Não produz efeito o questionamento sobre fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação e com o objetivo de obter a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte da RFB.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021, art. 27, VII e XIV.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica de direito privado acima identificada apresenta consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal relativa à tributação de receitas auferidas na disponibilização de licenças de uso de Software as a Service – SaaS para a administração pública e na prestação de serviços relacionados a tais licenças, pelo prazo de 36 (trinta e seis) meses, para fins de incidência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no âmbito do regime do lucro presumido, e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep, no regime cumulativo, considerando-se que a integralidade do preço previsto na licitação foi paga à consulente no momento da celebração do contrato e que, para suportar o pagamento, teria sido necessário emitir uma nota fiscal com o preço integral relativo aos serviços que serão prestados.

2. Informa ser empresa prestadora de serviços de tecnologia na área de educação, comercializando licenças de uso de softwares da plataforma XXXX para terceiros, bem como presta serviços relacionados a tais licenças, como a implementação dos softwares, instalação, manutenção, resposta a chamados etc.

3. Explica que os softwares objeto da presente consulta se enquadram na modalidade de Software as a Service - SaaS, os quais foram definidos na Solução de Consulta Cosit nº 192, de 14 de dezembro de 2021, da seguinte forma:

2. Software como Serviço (SaaS)

Software como Serviço (Software as a Service - SaaS) é um modelo de entrega de software onde as empresas clientes pagam, não pela propriedade do software, mas pelo uso do mesmo e as companhias fornecedoras provêm manutenção e suporte técnico aos seus clientes. Segundo Frederick Chong e Gianpaolo Carraro, SaaS pode ser definido como "Software implementado como um serviço hospedado e acessado pela Internet". Isso quer dizer que SaaS inclui uma série de serviços e aplicativos que podemos nem esperar encontrar nessa categoria, como por exemplo um serviço de email baseado na Web.

4. Assevera que participa de processos licitatórios, os quais preveem a aquisição de licenças de software do XXXX por entidades da administração pública por prazo de vigência determinado, 36 (trinta e seis) meses por exemplo, em que deve assegurar a usabilidade e as funcionalidades das licenças adquiridas pela entidade pública pelo prazo determinado.

5. Com relação ao contrato de parceria firmado com o XXXX para fornecimento das referidas licenças, esclarece que a responsabilidade pelo pagamento mensal ao provedor recai sobre a consulente, independentemente do efetivo recebimento do preço por parte de seus clientes da administração pública.

6. Sustenta que o custo principal relacionado ao fornecimento das licenças é devido em bases mensais, e assim, deve ser reconhecido contabilmente sob o regime de competência mensal. Com relação aos custos acessórios (instalação, implementação, suporte etc.), estes estariam diluídos mensalmente na folha de pagamento da consulente e, considerando não haver uma previsibilidade com relação a sua ocorrência, pois a sua realização é baseada na demanda dos clientes (enquadrando-se assim no conceito de número indeterminado de atos durante um período específico), o seu reconhecimento também seria efetuado em bases mensais por meio da folha de pagamento.

7. Defende que a receita oriunda deste contrato deve ser reconhecida de maneira linear em bases mensais, ao longo de 36 (trinta e seis) meses de vigência, em observância ao regime de competência. Tal entendimento baseia-se na natureza e nas características dos contratos que ensejam a subsunção aos requisitos do Pronunciamento Técnico CPC - PME (Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas), norma à qual declara estar submetida.

8. Argumenta que o rito ordinário da operação seria o de efetuar a emissão da nota fiscal de prestação de serviço mensalmente, com o consequente reconhecimento concomitante de receitas, custos e tributos incidentes. Contudo, por questões orçamentárias do ente público e por cautela administrativa, a integralidade da licitação foi paga à consulente no ato da celebração do contrato e, para suportar o pagamento, foi necessário emitir uma nota fiscal pelo valor total dos serviços prestados, mesmo que ainda não tivesse ocorrido a sua efetiva prestação e não estivessem presentes os elementos caracterizadores do momento do reconhecimento da receita.

9. Transcreve trecho da Solução de Consulta Cosit nº 63, de 17 de março de 2023, e ressalta que, o fato de ter havido a emissão da nota fiscal, por si só, não determina o momento do reconhecimento da receita, o que deve ser feito de acordo com as regras contábeis aplicáveis a cada tipo de contrato, operação, atividade etc. considerando-se as suas particularidades.

10. Logo, ocorrendo o recebimento do preço no momento da celebração do contrato e o reconhecimento da receita de maneira linear durante o prazo do contrato, a consulente entende que poderia reconhecer a integralidade do valor recebido como receita diferida, apropriando tais valores ao resultado na proporção do tempo de duração do contrato (no caso em tela, 1/36 avos ao mês).

11. Sob essas premissas, apresenta suas conclusões nos seguintes termos:

- a) Considerando o licenciamento de software como um SaaS, a receita deve ser reconhecida de acordo com a substância do contrato;
- b) Caso haja obrigações adicionais por parte da empresa que fornece o SaaS, a receita não pode ser reconhecida pontualmente, mas sim de acordo com seu estágio de execução;
- c) Caso os serviços sejam executados por uma quantidade indeterminada de atos durante o período, a receita deve ser reconhecida linearmente durante este período de tempo;

d) Caso não seja possível determinar de maneira confiável o resultado da transação, a receita deve ser reconhecida de acordo com o reconhecimento das despesas atreladas.

12. Em relação ao regime do lucro presumido, a consultante esclarece que apura seus tributos sob o regime de competência. Ressalta que a tributação nesse regime ocorre mediante a aplicação de coeficientes de presunção sobre a receita bruta, conforme art. 587 e seguintes do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, sendo que não haveria nenhuma especificidade relacionada à atividade de licenciamento de software. Assim, a consultante entende que poderia haver a tributação da receita conforme o seu reconhecimento, ou seja, mensalmente, de maneira linear durante o prazo de execução do contrato, mesmo que já tenha recebido o preço acordado.

13. Em relação à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep no âmbito do regime cumulativo, pontua que o art. 7º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, prevê a possibilidade de diferimento do recolhimento das contribuições quando ocorre o reconhecimento da receita em momento anterior ao seu recebimento, sendo que no caso da consultante ocorre o contrário, o recebimento do valor anteriormente ao reconhecimento da receita.

14. A interessada ainda afirma ter dúvidas se este critério para o reconhecimento da receita estabelecido pelo CPC PME trata-se de uma alteração contábil sujeita a ajustes tributários, conforme a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, ou se esta metodologia de reconhecimento da receita já era prevista na vigência do BR GAAP – conjunto de princípios contábeis geralmente aceitos no Brasil.

15. Considerando que o CPC PME foi aprovado em 8 de abril de 2011 e publicado em 27 de abril de 2011, sendo anterior a 12 de novembro de 2013, marco legal posto no art. 152 da Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 24 de novembro de 2014, entende que qualquer ajuste oriundo de sua redação já deveria ter sido regulamentado no momento da publicação da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, e que, portanto, não havendo menção na legislação quanto à necessidade de se efetuar ajustes na apuração dos tributos federais com base no CPC PME, ou tratando-se de ajustes tributários com base no critério contábil do reconhecimento de receitas, não há base legal para que haja qualquer ajuste na tributação devida no presente caso.

16. Menciona que, considerando o teor da Instrução Normativa RFB nº 1.753, de 30 de outubro de 2017, a qual apresenta determinados ajustes oriundos do reconhecimento de receitas como sendo alterações de normas contábeis (conforme Anexo IV, CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente), caberia uma análise quanto à sua aplicação, no intuito de verificar se a alteração no formato de reconhecimento de receitas aqui em discussão seria tratada como alteração se fosse efetuado com base no CPC 47, que, no presente caso, parece trazer os mesmos conceitos apresentados no CPC PME.

17. Especificamente quanto a empresas tributadas com base no lucro Presumido, cita diversos itens descritos como sendo novos métodos ou critérios contábeis na Instrução Normativa

RFB nº 1.753, de 30 de outubro de 2017, entendendo que nenhum apresenta relação direta com a situação em tela.

18. Com base no Plano de Contas Referencial da Escrituração Contábil Fiscal – ECF, registro P100, aponta que o reconhecimento de receita diferida é aplicável ao valor das receitas faturadas e recebidas antecipadamente, decorrente da venda de serviços cuja entrega ocorre em anos-calendários subsequentes, sendo este exatamente o caso da consultante.

19. Conclui no sentido de o procedimento em discussão não representar um ajuste em decorrência de novos métodos ou critérios contábeis e nem métodos ou critérios contábeis que divergem da legislação tributária, não demandando nenhum ajuste na apuração do IRPJ e da CSLL, a qual deve ocorrer com base no regime de competência, independente do momento do recebimento do valor acordado.

20. Em outro tópico, informa que avalia a mudança de regime tributário para o lucro real para os anos calendários seguintes, ou seja, até que o prazo do contrato seja finalizado.

21. Explica que a tratativa específica quanto à transição do lucro presumido para o lucro real refere-se a valores de avaliação de ativos e passivos com base no seu valor justo (adoção de novos métodos e critérios contábeis), não havendo previsão específica para a receita diferida.

22. Novamente com base na ECF, registro L100 que trata da apresentação do balanço das empresas tributadas com base no lucro real utilizando como base o plano de contas referencial, a consultante afirma que o reconhecimento de receita diferida é aplicável ao valor das receitas faturadas e recebidas antecipadamente, decorrente da venda de serviços cuja entrega ocorre em anos-calendários subsequentes.

23. Ainda em relação à ECF, aponta que há linhas específicas para os ajustes relativos aos novos métodos e critérios contábeis na apuração do IRPJ e da CSLL, especificamente quanto ao reconhecimento da receita (registro M300) e que, todos esses ajustes estariam vinculados à Instrução Normativa RFB nº 1.753, de 30 de outubro de 2017, a qual, no entendimento da consultante, não seria aplicável ao caso em questão.

24. Ante o exposto, apresenta as seguintes dúvidas:

a) Está correto o seu entendimento de que a tributação das suas operações pelo Lucro Presumido para IRPJ, CSLL e pelo regime cumulativo para PIS e COFINS deve ser efetuada com base no reconhecimento da sua receita (conforme redação do artigo 591 do RIR/2018), independente do momento do recebimento do preço acordado e ainda que o recebimento ocorra de maneira antecipada, não sendo aplicável o disposto no artigo 7º da Lei 9.718/1998?

b) Está correto seu entendimento de que a contabilização da Receita do Contrato primeiramente como Receita Diferida e havendo mensalmente sua apropriação ao resultado não é um ajuste oriundo da adoção de novos métodos ou critérios contábeis (considerando não haver tal caracterização conforme artigo 58 da Lei 12.973/2014 e IN 1.753/2017) e assim não há ajustes a efetuar na apuração de IRPJ,

CSLL, PIS e COFINS decorrentes de adoção de novos métodos e/ou critérios contábeis?

c) Está correto o entendimento de que, uma vez que a empresa altere o seu regime para o Lucro Real, esta prática de considerar o valor recebido como receita diferida também não deve impactar na apuração de IRPJ e CSLL (seja no caso dos contratos antigos ou no caso de celebrar novos contratos), por não haver previsão específica para tal no RIR/2018 e não serem aplicáveis os ajustes descritos na IN 1.753/2017, sendo ainda mantido procedimento de tributação para PIS e COFINS, considerando que as receitas estão sujeitas ao regime cumulativo das Contribuições ainda que a empresa esteja no Lucro Real (conforme artigo 10 da Lei 10.833/2003)?

25. Por fim, a consultante presta as declarações previstas no art. 14 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

FUNDAMENTOS

26. O presente processo de consulta tem seu regramento básico previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação foi disciplinada nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

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

28. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos expostos pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre esses fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações ou interpretações e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

29. Em síntese, a interessada apresenta dúvidas relativas (i) ao momento do reconhecimento de receitas auferidas com a disponibilização de licenças de uso de softwares e a prestação de serviços relacionados a tais licenças para fins de incidência de IRPJ e CSLL, no âmbito do regime do lucro presumido, e de Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep, no regime cumulativo, considerando-se que a integralidade do preço previsto na licitação foi paga à consultante no momento da celebração do contrato e que, para suportar o pagamento, teria sido necessário emitir uma nota fiscal com o preço integral dos serviços que ainda serão prestados; (ii) à contabilização da receita objeto do mencionado contrato como receita diferida e posterior apropriação mensal ao resultado, se, nessa hipótese, não seria considerado como um ajuste decorrente da adoção de

novos métodos ou critérios contábeis, sendo necessária a realização de ajustes na apuração dos tributos federais, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.753, de 30 de outubro de 2017; e (iii) à alteração do regime de tributação do lucro presumido para o lucro real, se haveria algum impacto na apuração do IRPJ e da CSLL, considerando-se, ainda, que, com base no art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no que diz respeito à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, as receitas estariam sujeitas ao regime cumulativo mesmo que a empresa opte pelo regime do lucro real.

30. Quanto ao primeiro questionamento, em termos contábeis, a receita auferida pela pessoa jurídica no exercício de seu objeto social deve ser contabilizada com observância ao regime de competência, independentemente do efetivo recebimento de qualquer importância ou bem para a quitação da obrigação. Tal preceito encontra amparo no art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, Lei das Sociedades por Ações, que pode ser aplicado supletivamente a sociedades limitadas por força do parágrafo único do art. 1.053 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, Código Civil:

Lei nº 6.404, de 1976

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

.....

Lei nº 10.406, de 2002

Art. 1.053. A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples.

Parágrafo único. O contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima.

(grifos não constam do original)

31. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, por meio do Pronunciamento Técnico CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, estabelece que a elaboração de demonstrações contábeis sob o regime de competência reflete com maior fidedignidade o desempenho financeiro da entidade:

1.17 O regime de competência reflete os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre reivindicações e recursos econômicos da entidade que reporta nos períodos em que esses efeitos ocorrem, mesmo que os pagamentos e recebimentos à vista resultantes ocorram em período diferente. Isso é importante porque informações sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta e mudanças em seus recursos econômicos e reivindicações durante o período fornecem uma base melhor para a avaliação do desempenho passado e

futuro da entidade do que informações exclusivamente sobre recebimentos e pagamentos à vista durante esse período.

(grifos não constam do original)

32. O Pronunciamento Técnico CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas também determina a aplicação do regime de competência, nos seguintes termos:

Regime de competência

2.36 A entidade deve elaborar suas demonstrações contábeis, exceto informações de fluxo de caixa, usando o regime contábil de competência. No regime de competência, os itens são reconhecidos como ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas ou despesas quando satisfazem as definições e critérios de reconhecimento para esses itens. (grifos não constam do original)

(grifos não constam do original)

33. Em relação ao Software como Serviço (SaaS), tecnologia disponibilizada pela consultante, a Solução de Consulta Cosit nº 192, de 14 de dezembro de 2021, expôs a seguinte definição:

22.2 No artigo intitulado “Software como Serviço: Um Modelo de Negócio Emergente”, produzido no Centro de Informática da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), os autores Cássio A. Melo, Daniel F. Arcoverde, Éfrem R. A. Moraes, João H. C. Pimentel, Rodrigo Q. Freitas abordam as características de uma nova fronteira de comercialização de softwares, conhecida pela sigla SaaS (Software as a Service), esclarecendo que neste modelo a empresa cliente não paga pela propriedade do software, mas apenas pelo uso, ficando o fornecedor com a responsabilidade de prover a manutenção e o suporte técnico. Ensinam os autores (grifou-se):

2. Software como Serviço (SaaS)

Software como Serviço (Software as a Service - SaaS) é um modelo de entrega de software onde as empresas clientes pagam, não pela propriedade do software, mas pelo uso do mesmo e as companhias fornecedoras provêm manutenção e suporte técnico aos seus clientes. Segundo Frederick Chong e Gianpaolo Carraro, SaaS pode ser definido como "Software implementado como um serviço hospedado e acessado pela Internet". **Isso quer dizer que SaaS inclui uma série de serviços e aplicativos que podemos nem esperar encontrar nessa categoria, como por exemplo um serviço de email baseado na Web.**

(grifos não constam do original)

34. Assim, em estrita observância ao regime de competência, a pessoa jurídica que, por meio de contrato de longo prazo, disponibiliza licenças de uso de Software como Serviço (*Software as a Service – SaaS*) e presta serviços com vistas a garantir a disponibilidade e a segurança deste, deve apropriar mensalmente a receita auferida no exercício de seu objeto social. Tal apropriação

deve considerar as particularidades do contrato, como o transcurso do prazo nele estabelecido e o estágio de execução dos serviços.

35. No caso em análise, apesar de a consulente já ter emitido uma nota fiscal com o valor integral relativo à disponibilização das licenças de uso de softwares SaaS e aos serviços objeto do contrato firmado com a administração pública, no momento da celebração do contrato e emissão da respectiva nota fiscal, a disponibilização das licenças de uso de softwares e os serviços relacionados a tais licenças sequer foram prestados. Nesses termos, qualquer valor recebido pela pessoa jurídica antes da disponibilização das licenças de uso de softwares e efetiva prestação de serviços configura-se mero adiantamento, tendo-se em vista que ainda há obrigações contratuais que devem ser adimplidas.

36. Logo, a receita deve ser reconhecida apenas quando for considerada efetivamente auferida, momento em que houver a disponibilização das licenças de uso de softwares para a entidade da administração pública e a prestação dos serviços relacionados a tais licenças nos termos previstos no contrato e, conseqüentemente, o aperfeiçoamento do negócio jurídico celebrado entre a consulente e o ente da administração pública.

37. Em relação à nota fiscal, cabe reproduzir o entendimento já exarado por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), por meio da Solução de Consulta Cosit nº 63, de 17 de março de 2023, no sentido de que a receita bruta não se baseia somente na emissão de notas fiscais, mas no seu auferimento nos termos da legislação pertinente:

29. Sobre a emissão de notas fiscais, torna-se oportuno reproduzir o art. 1º da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, que trata, entre outros assuntos, da emissão de documentos fiscais:

Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

30. Importa, aqui, reproduzir o entendimento exarado no Acórdão 08-41.046 – 3ª Turma da DRJ/FOR, o qual, embora não seja vinculante no âmbito desta Secretaria, descreve de forma clara a relação entre a emissão da nota fiscal e o surgimento da receita:

Certo é que não é a emissão da nota fiscal de serviços que exterioriza a receita (fosse assim, por exemplo, o Fisco jamais poderia tributar a omissão de receitas justo porque inexistente o documento fiscal correspondente). Para que a receita surja e transborde no mundo tributário, não é necessário que haja emissão de nota fiscal, mas que seus componentes estejam completos e alinhados, vale dizer, os preceitos que a lei listou, sejam aqueles citados no art. 279¹ do

¹ Definição de receita bruta, atualmente contante do art. 208 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), sejam os que o legislador, mesmo sem a entrega do produto ou término da prestação do serviço, elevou à categoria de “receita” (...)

31. Portanto, a receita bruta não se baseia na emissão de notas fiscais, mas no seu auferimento nos termos da legislação pertinente (...)

38. Adiciona-se a isso o fato de que, da mesma forma que a emissão das notas fiscais, o recebimento financeiro não se constitui como um elemento indispensável para o reconhecimento de receitas e, sim, a efetiva prestação do serviço com a anuência do tomador em relação ao cumprimento da obrigação.

39. Para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, no âmbito do regime do lucro presumido, e da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime cumulativo, a legislação de regência dos mencionados tributos remete à definição de receita bruta prevista no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, nos seguintes termos:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

**Seção VI
Lucro Presumido
Determinação**

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995

Base de cálculo da CSLL - Estimativa e Presumido

Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá aos seguintes percentuais aplicados sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos: (Redação dada pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

.....
Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)
 (grifos não constam do original)

40. E, neste ponto, cabe informar que, nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 36, de 7 de fevereiro de 2023, as receitas de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador devem ser classificadas como receitas provenientes da prestação de serviços em geral.

41. Nesses termos, responde-se à primeira indagação da consulente no sentido de que o reconhecimento da receita bruta em virtude da prestação de serviços em geral, nos termos do inciso II do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, no âmbito do regime do lucro presumido, e da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime cumulativo, com base no regime competência, deve ser realizado à medida que houver o cumprimento da obrigação contratualmente estabelecida, tendo-se em vista que o reconhecimento da receita independe do recebimento do preço atrelado ao serviço e de seu faturamento.

42. Quanto ao segundo questionamento, convém destacar que a correção da classificação contábil das operações da consulente está fora do objeto da presente consulta. Nesse sentido, a antiga Coordenação do Sistema de Tributação esclareceu:

Parecer Normativo CST nº 347, de 1970 (DOU de 29.10.1970)

Às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte. Tais processos só estarão sujeitos a impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo.

(grifos não constam do original)

43. Além disso, a Instrução Normativa RFB nº 1.753, de 30 de outubro de 2017, dispõe de forma expressa os itens do Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC que contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis. Confira-se o teor dos itens 1 a 4 do Anexo IV da mencionada Instrução Normativa:

ANEXO IV (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1771, de 20 de dezembro de 2017)

(Anexo IV da Instrução Normativa RFB nº 1.753, de 30 de outubro de 2017)

Pronunciamento Técnico nº 47 - Receita de Contrato com Cliente, divulgado em 22 de dezembro de 2016 pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 47)

Dos Novos Métodos ou Critérios Contábeis

1. Os procedimentos contábeis relacionados abaixo, caso adotados pela pessoa jurídica, contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis:

I - o tratamento conferido às modificações contratuais (item 21 do CPC 47);

II - o reconhecimento de passivos em razão de obrigações contratuais relativas a:

a) garantias, exceto as contratadas com empresas de seguros e as contabilizadas como provisões (itens B30, B31 e B32 do CPC 47);

b) direitos não exercidos (item B46 do CPC 47); e

c) serviços de custódia, na hipótese de vendas para entrega futura (item B82 do CPC 47);

III - a aplicação dos critérios para a determinação do preço de transação em razão do reconhecimento de (itens 46, 47 e 48 do CPC 47):

a) contraprestações variáveis, nas hipóteses não previstas nos incisos I e II (itens 50 e 56 do CPC 47);

b) reavaliações da contraprestação variável (item 59 do CPC 47); e

c) contraprestações pagas ou a pagar (itens 70 a 72 do CPC 47); e

IV - a aplicação dos critérios para a alocação do preço de transação às obrigações de desempenho, nos casos não previstos nos incisos I e II (itens 73 e 74 do CPC 47).

2. Os procedimentos contábeis relacionados abaixo, caso adotados pela pessoa jurídica, contemplam métodos ou critérios contábeis que divergem da legislação tributária:

I - a aplicação do critério relativo à possibilidade de a entidade não receber a contraprestação a que tem direito na identificação do contrato (item 9.e do CPC 47); e

II - o reconhecimento de passivos em razão de obrigações contratuais relativas a:

a) direito à devolução (itens B21 a B27 do CPC 47); e

b) direitos de aquisição opcional de bens ou serviços adicionais ou com desconto (item B40 do CPC 47).

3. Os demais itens do CPC 47 que envolvam a aplicação, ainda que indireta, dos procedimentos contábeis estabelecidos nos itens 1 e 2 também contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis ou divergem da legislação tributária.

4. Os itens do CPC 47 não mencionados nos itens 1, 2 e 3 não contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis ou não têm efeito na apuração dos tributos federais.

(grifos não contam do original)

44. Nesses termos, a segunda indagação da consultante deve ser declarada ineficaz, nos termos dos incisos VII e XIV do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, vez que se trata de fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes da apresentação da consulta, bem como por configurar questionamento apresentado com o objetivo de obter a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte desta Secretaria, o que desvirtua a finalidade do instituto.

45. Não obstante a ineficácia declarada, cumpre informar à interessada que:

a) a observância do regime de competência, em que há o reconhecimento das transações nos períodos a que se referem, nos termos das normas contábeis brasileiras, não se constituiu em modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis que divergem da legislação tributária;

b) caso a pessoa jurídica adote algum dos procedimentos contábeis relacionados no Anexo IV da Instrução Normativa RFB nº 1.753, de 30 de outubro de 2017, como, por exemplo, a aplicação dos critérios para a alocação do preço de transação às obrigações de desempenho, de que tratam os itens 73 e 74 do CPC 47, na hipótese em que o contrato envolva múltiplos serviços com preços diferentes, devem ser adotados os ajustes previstos nos itens 22 a 25 do mencionado Anexo IV, também disciplinados no art. 26 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017; e

c) o CPC PME (R1), cuja última versão divulgada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis data de 27 de abril de 2011, em sua Seção 23 que trata de receitas, não sofreu alterações em decorrência da emissão do CPC 47 – Receitas e que, nos termos do item P16 do CPC PME:

P16 Alterações feitas nos pronunciamentos completos (full IFRS) não se aplicam a este pronunciamento, enquanto ele não for alterado. Este pronunciamento é um documento individual. Alterações feitas nos pronunciamentos completos (full IFRS) não se aplicam a este pronunciamento antes que essas alterações sejam incorporadas a este pronunciamento, salvo se, na falta de orientação específica neste pronunciamento, a entidade decidir aplicar a orientação dos pronunciamentos completos (full IFRS) e esses princípios não entrarem em conflito com os requisitos na hierarquia dos itens 10.4 e 10.5. (Incluído pela Revisão CPC 11)

(grifos não constam do original)

46. Quanto à terceira pergunta apresentada pela consulente, afirma-se, novamente, que a correção da classificação contábil das operações da consulente está fora do objeto da presente consulta.

47. Em relação à mudança de regime para apuração do IRPJ e da CSLL, deve-se ter em vista que a alteração do regime do lucro presumido com base no regime de competência para o regime do lucro real não interfere na forma de reconhecimento das receitas por parte da pessoa jurídica posto que, no âmbito do lucro real, a regra é a observância dos preceitos da legislação comercial, dentre os quais se incluiu o regime de competência. Veja-se a determinação do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

(grifos não constam do original)

48. Ademais, a argumentação despendida no item anterior, regra geral, também se aplica à apuração da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, tanto no regime cumulativo quanto não cumulativo, considerando-se que a receita bruta auferida no exercício do objeto social da pessoa jurídica é determinada por meio da observância do regime de competência e do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, já anteriormente reproduzido.

49. Em relação à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, ainda se informa à consulente que, ao contrário do que foi afirmado pela interessada em sua petição de consulta, na hipótese de a pessoa jurídica apurar o IRPJ com base no regime do lucro real, as receitas auferidas em decorrência do licenciamento ou cessão de uso de software desenvolvido por terceiros ou importado estão sujeitas à apuração não cumulativa da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 218, de 24 de julho de 2024. Veja-se a ementa do mencionado ato:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

REGIMES DE APURAÇÃO. EMPRESA DE SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. RECEITAS DECORRENTES DO LICENCIAMENTO OU DA CESSÃO DE DIREITO DE USO DE SOFTWARE.

Na hipótese de empresa de serviços de informática sujeita à apuração do Imposto sobre a Renda com base no lucro real:

- a) estão sujeitas à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas auferidas em decorrência do licenciamento ou da cessão de uso de software nacional desenvolvido pela referida empresa;
- b) estão sujeitas à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas auferidas em decorrência do licenciamento ou da cessão de uso de software desenvolvido por terceiros ou importado; e
- c) considera-se software importado aquele produzido por pessoa jurídica cuja sede não está localizada no País.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 303, DE 23 DE OUTUBRO DE 2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inciso XXV e § 2º, e art. 15, inciso V; e Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2021, art. 126, § 2º.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

REGIMES DE APURAÇÃO. EMPRESA DE SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. RECEITAS DECORRENTES DO LICENCIAMENTO OU DA CESSÃO DE DIREITO DE USO DE SOFTWARE.

Na hipótese de empresa de serviços de informática sujeita à apuração do Imposto sobre a Renda com base no lucro real:

- a) estão sujeitas à apuração cumulativa da Cofins as receitas auferidas em decorrência do licenciamento ou da cessão de uso de software nacional desenvolvido pela referida empresa;
- b) estão sujeitas à apuração não cumulativa da Cofins as receitas auferidas em decorrência do licenciamento ou da cessão de uso de software desenvolvido por terceiros ou importado; e
- c) considera-se software importado aquele produzido por pessoa jurídica cuja sede não está localizada no País.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 303, DE 23 DE OUTUBRO DE 2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inciso XXV e § 2º; e Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2021, art. 126, § 2º.

(grifos não constam do original)

50. Por fim, registre-se que a solução da parte final da terceira indagação da consulente encontra-se vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 218, de 24 de julho de 2024, cuja ementa foi

publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 26 de julho de 2024, conforme determinado pelo art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

CONCLUSÃO

51. Com base no exposto, soluciona-se a presente consulta, respondendo-se à consulente que:

- a) o reconhecimento da receita bruta em virtude da disponibilização de licenças de uso de softwares SaaS e da prestação de serviços relacionados a tais licenças, nos termos do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, no âmbito do regime do lucro presumido, e da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime cumulativo, com base no regime competência, deve ser realizado à medida do adimplemento das obrigações contratualmente estabelecidas;
- b) o reconhecimento da receita com a observância do regime de competência independe do recebimento do preço atrelado ao serviço e de seu faturamento;
- c) a alteração do regime do lucro presumido com base no regime de competência para o regime do lucro real não interfere na forma de reconhecimento das receitas por parte da pessoa jurídica posto que tal reconhecimento deve ser feito com a observância do regime de competência;
- d) na hipótese de a pessoa jurídica apurar o IRPJ com base no regime do lucro real, as receitas auferidas em decorrência do licenciamento ou cessão de uso de software desenvolvido por terceiros ou importado estão sujeitas à apuração não cumulativa da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep; e
- e) não produz efeito o questionamento sobre fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação e com o objetivo de obter a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte da RFB.

Assinatura digital

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

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras e à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados.

Assinatura digital

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

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação-Geral de Tributação.

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras

Assinatura digital

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital

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