



Solução de Consulta n° 123 - Cosit

Data 28 de maio de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE SOFTWARE. PERCENTUAL APLICÁVEL.

A venda (desenvolvimento e edição) de *softwares* prontos para o uso (*standard* ou de prateleira) classifica-se como venda de mercadoria e o percentual para a determinação da base de cálculo do imposto é de 8% sobre a receita bruta.

A venda (desenvolvimento) de *softwares* por encomenda classifica-se como prestação de serviço e o percentual para determinação da base de cálculo do imposto é de 32% sobre a receita bruta.

Caso a consultante desempenhe concomitantemente mais de uma atividade, o percentual de presunção correspondente deve ser aplicado sobre o valor da receita bruta auferida em cada atividade.

Dispositivos Legais: Decreto n.º 3.000, de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda, artigos 518 e 519.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE SOFTWARE. PERCENTUAL APLICÁVEL.

A venda (desenvolvimento e edição) de *softwares* prontos para o uso (*standard* ou de prateleira) classifica-se como venda de mercadoria e o percentual para a determinação da base de cálculo da contribuição é de 12% sobre a receita bruta.

A venda (desenvolvimento) de *softwares* por encomenda classifica-se como prestação de serviço e o percentual para determinação da base de cálculo da contribuição é de 32% sobre a receita bruta.

Caso a consultante desempenhe concomitantemente mais de uma atividade, o percentual de presunção correspondente deve ser aplicado sobre o valor da receita bruta auferida em cada atividade.

Dispositivos Legais: Lei n.º 9.249, de 1995, artigo 20 c/c artigo 15, § 1.º; artigo 15, § 2.º.

Relatório

Em petição protocolizada em 26/04/2012, a consulente, vem, na forma da Instrução Normativa RFB n.º 740, de 2 de maio de 2007, formular consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), relatando, em síntese:

- 1.1. A Consulente é pessoa jurídica organizada na forma de sociedade anônima fechada que tem como atividade principal o desenvolvimento e licenciamento de programas de computador (“*software*”) não customizáveis (CNAE 62.03-1-00);
- 1.2. Os *softwares* desenvolvidos pela consulente são comercializados a quaisquer empresas ou pessoas que desenvolvam serviços jurídicos, tratando-se, portanto de “*softwares de prateleira*”. A comercialização desses *softwares* dá-se por meio de licença de uso, conforme estabelecido no artigo 9º da Lei n.º 9.069, de 1998. Por vezes, o contrato também oferece serviços de suporte e treinamento, mas esses são faturados em separado;
- 1.3. Eventualmente a Consulente também é contratada para customizar seus *softwares*, sendo tal serviço faturado de forma separada;
- 1.4. Questiona, por fim, se na sistemática do Lucro Presumido, a atividade de comercialização de “*softwares de prateleira*” deve ser classificada como uma venda de mercadoria estando sujeita ao IRPJ incidente sobre uma base de cálculo equivalente a 8% (oito por cento) e à CSLL equivalente a 12% (doze por cento).

Fundamentos

2. Na tributação do Imposto sobre a Renda pelo lucro presumido, para a obtenção da base de cálculo, aplicam-se, sobre a receita bruta obtida no período, os percentuais previstos nos artigos 518 e 519 do Regulamento do Imposto sobre a Renda – Decreto n.º 3.000, de 1999:

*“Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de **oito por cento** sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 15, e Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).*

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

I - um inteiro e seis décimos por cento, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

*II - dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no **caput**;*

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

*§ 2º No caso de serviços hospitalares aplica-se o percentual previsto no **caput**.*

§ 3º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 2º).” (g.n.)

3. Deflui-se das normas legais acima reproduzidas que o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta auferida pela consultante para apurar o lucro presumido, base de cálculo do imposto de renda, é obtido em função da natureza jurídica da atividade geradora da receita. Se a atividade for classificada como venda de mercadoria, o percentual é de 8%; se for prestação de serviço, é de 32%. Havendo atividades diversificadas, aplica-se o percentual correspondente à receita bruta auferida em cada atividade.

4. Já no tocante à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, para as pessoas jurídicas que tenham feito opção pelo lucro presumido, aplicam-se os percentuais previstos na Lei n.º 9.249, de 1995, artigo 20 combinado com o artigo 15, seguindo a mesma lógica delineada no parágrafo anterior em relação à apuração do lucro presumido (percentuais diversificados em função da natureza da atividade desenvolvida pela empresa):

*“Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os [arts. 27 e 29 a 34 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#), e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a **doze por cento** da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a **trinta e dois por cento**. [\(Redação dada Lei nº 10.684, de 2003\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 232, de 2004\)](#) [\(Vide Lei nº 11.119, de 2005\)](#).*

Art. 15. (...)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o [inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#), observado o disposto nos [§§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei](#);

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: ([Vide Medida Provisória nº 232, de 2004](#))

a) **prestação de serviços em geral**, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; ([Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008](#))

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade”. (g.n.)

5. Deste modo, é imperiosa a análise da natureza jurídica das atividades descritas pela consulente em sua petição ([desenvolvimento e licenciamento de “software” não customizável](#) e [customização de software](#)) para se definir os percentuais adequados à apuração do lucro presumido e da base de cálculo da CSLL.

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

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

híbrida, ou seja, programas “standard” que permitem adaptação às necessidades de um cliente em particular.

8. Em relação às receitas decorrentes da comercialização de programas adaptados (*customized*), entende-se que as adaptações feitas no produto pronto para cada cliente, representam meros ajustes no programa, permitindo que o *software* (*que já existia antes da relação jurídica*) possa atender às necessidades daquele cliente. Tais adaptações não configuram verdadeira encomenda de um programa e, portanto, as respectivas receitas não são auferidas em decorrência da prestação de serviços. Logo, nestes casos, o percentual de presunção do lucro e da base de cálculo da CSLL é de 8% e 12%, respectivamente. No mesmo sentido, destaca-se que, caso os ajustes representem configuração do *software* ao *hardware* do cliente, a atividade mantém-se classificada como venda de mercadoria.

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

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

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

12. Destaca-se que a interpretação acima exposta, fundada na distinção entre o chamado “*software de prateleira*” e o “*software sob encomenda / customizável*”, encontra-se em consonância com a jurisprudência dos tribunais superiores, sendo relevante transcrever-se a ementa do seguinte aresto do Superior Tribunal de Justiça:

“**TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – PROGRAMAS DE COMPUTADOR NÃO PERSONALIZADOS – DL 406/68 – NÃO-INCIDÊNCIA DO ISS.**”

1. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS.

2. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que o compram como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS.

3. Hipótese em que a empresa fabrica programas em larga escala para clientes.

4. *Recurso especial não provido.*

(REsp 1070404/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2008, DJe 22/09/2008)” (g.n.)

13. Desse modo, se a interessada prestar serviço de desenvolvimento de “software” por encomenda de clientes, a receita bruta correspondente por ela auferida se sujeita à aplicação do percentual de 32% para a apuração da base de cálculo tanto do Imposto sobre a Renda como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Mas se, por outro lado, realizar o desenvolvimento de *softwares* destinados a serem vendidos no mercado (“*softwares de prateleira*”) tais operações equiparam-se à venda mercantil, e, para efeito da apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, as receitas brutas assim auferidas sujeitam-se à aplicação dos percentuais de 8% e 12%, respectivamente.

14. Se a interessada executar, concomitantemente, a prestação de serviços e a venda de mercadorias, deve aplicar às receitas oriundas de cada uma dessas atividades os seus percentuais respectivos – de 32% e 8% ou 12%, conforme anteriormente explicitado, sobre a parcela da receita bruta auferida com cada atividade.

Conclusão

15. Ante o exposto, e com base nos atos legais citados, soluciono a consulta declarando que ao vender “*software de prateleira*”, ou *standard*, a consulente está praticando o comércio de mercadoria, ficando a receita bruta correspondente sujeita ao percentual de 8% para a apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda no caso de opção pelo lucro presumido. Para a apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, nessa hipótese, o percentual aplicável sobre a receita bruta é de 12%.

15.1. Se a interessada prestar serviço de desenvolvimento de software por encomenda de clientes, a receita bruta correspondente por ela auferida sujeita-se à aplicação do percentual de 32% para a apuração da base de cálculo tanto do Imposto sobre a Renda como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Caso a consulente desempenhe concomitantemente mais de uma atividade, o percentual de presunção correspondente, previsto na lei, deve ser aplicado sobre o valor da receita bruta auferida em cada atividade.

Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (COTIR).

(assinado digitalmente)

EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação – SRRF08

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

(assinado digitalmente)

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da COTIR

Ordem de Intimação

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

(assinado digitalmente)

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