



Solução de Consulta nº 374 - Cosit

Data 18 de dezembro 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

A Consulente, pessoa jurídica de direito privado, formula consulta nos termos da Instrução Normativa – IN RFB – nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca do correto enquadramento de suas atividades para fins de determinação do percentual a ser aplicado sobre sua receita para apuração do Lucro Presumido.

2

Em síntese, a narração dos fatos pela Consulente:

2.1 – A consulente tem como objeto social: a) desenvolvimento, fabricação e montagem de instrumentos e aparelhos eletro médicos e científicos; b) desenvolvimento de softwares para os referidos equipamentos; c) suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados; d) comercialização, importação, exportação e representação de equipamentos médicos e científicos nacionais e estrangeiros, assim como seus acessórios, softwares e elementos afins; e) aluguel e assistência técnica de aparelhos eletro médicos e científicos; f) assessoria científica e técnica; e, g) publicações periódicas em geral.

2.2 – Adota o regime de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ - pelo Lucro Presumido.

2.3 – Desenvolve softwares que se destinam ao tratamento de dados obtidos a partir da utilização de equipamentos cardíacos, à geração de laudos, à análise de eventos, etc. Em linhas gerais, o comportamento cardíaco dos pacientes é obtido a partir de equipamentos como o Holter e o MAPA e os dados correspondentes acabam por alimentar os softwares comercializados pela Consulente. O manuseio dos softwares pelos usuários (em especial, médicos) permite o acesso a diversas funcionalidades, entre as quais a análise dos dados colhidos; a identificação da ocorrência de eventos específicos; a geração de laudos, relatórios e gráficos; a criação de bancos de dados de pacientes, médicos, medicações, resultados, etc.

2.4 – Atualmente, a Consulente fornece aos seus clientes quatro espécies de softwares, cujas características básicas são descritas a seguir:

- **CardioSmart:** Sistema inteligente de análise de holter que possui exclusivo algoritmo de rejeição de artefatos, inéditas ferramentas de edição e concepção modular, para se adequar às diferentes formas de trabalho e necessidades dos médicos.

- **CardioNet:** Permite o envio por internet de gravações de holter desde uma estação remota, consultório do médico, posto de coleta etc., para o serviço de análise, com a recepção dos laudos dos pacientes pela mesma via.

- **Pacer:** Trata-se de componente analisador de marca passo; e

CardioLoop: Consiste em um gravador de memória contínua para registro de eventos assintomáticos esporádicos.

2.5 – Todos os softwares descritos acima são fornecidos pela Consulente em formato padrão – por vezes, em módulos adquiridos segundo a conveniência dos clientes – e não estão sujeitos à personalizações conforme demandas específicas dos clientes, razão pela qual entende a Consulente que os mencionados softwares se classificam na categoria dos softwares de prateleira e conseqüentemente sua comercialização se caracteriza como venda de mercadoria, o que produz reflexos na apuração do IRPJ e da CSLL. Formula questionamentos nos exatos termos:

- a) A comercialização de softwares de prateleira, entendidos como aqueles fornecidos prontos para o uso e em formato padrão, tem a natureza de venda de mercadorias ou da prestação de serviços?*
- b) A comercialização de softwares sob encomenda, entendidos como aqueles desenvolvidos para o atendimento de necessidades específicas do cliente e conforme sua demanda, tem natureza de venda de mercadorias ou de prestação de serviços?*
- c) Para as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo lucro presumido, como a Consulente, quais são as corretas margens de presunção de lucro a serem aplicadas para a apuração do IRPJ e da CSLL incidentes sobre as receitas oriundas do fornecimento de softwares de prateleira e sob encomenda.?*
- d) Os softwares comercializados pela Consulente (CardioSmart, CardioNet, Pacer e CardioLoop) caracterizam-se como softwares de prateleira ou sob encomenda?*
- e) Qual a correta forma de apuração do IRPJ e da CSLL incidentes sobre a receita bruta auferida pela Consulente e oriunda do fornecimento dos softwares CardioSmart, CardioNet, Pacer e CardioLoop no regime de tributação do lucro presumido?*

Fundamentos

3 A presente consulta preenche os requisitos da IN RFB nº 1.396, de 2013 e merece seguimento.

4 Para responder à presente consulta, primeiramente há que se conceituar o que seja venda de mercadorias e prestação de serviços. 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.

5 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.

6 Neste último caso, entendemos que algumas adaptações feitas no produto pronto, para cada cliente, representam ajustes no programa, para que o *software* (que já existia antes da relação jurídica) possa atender às necessidades daquele cliente. Isso não configura encomenda de um programa. Caso os ajustes representem configuração do *software* ao *hardware* do cliente, a atividade deve ser classificada como venda de mercadoria.

7 Por outro lado, caso 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*).

8 O mesmo raciocínio até aqui utilizado vale para a 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*).

9 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.

10 Desse modo, 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. 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.

11 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.

12 Como visto, a forma de disponibilização do produto ou serviço para o cliente não constitui parâmetro para determinar o tipo da atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, isto é, não transforma, via de regra, venda de mercadoria em prestação de serviço e vice-versa. No entanto, se a disponibilização por meio de senha de acesso aos computadores de um *Data Center*, em modelo conhecido no mercado de informática como *ASP – Application Service Providers*, caracterizar em si mesma a prestação de um serviço, a exemplo de serviço de manutenção, desenvolvimento ou atualização, a receita bruta correspondente, auferida pela interessada, deve ser tributada pelo Imposto sobre a Renda e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, na opção pelo lucro presumido, ao percentual de 32%.

13 O acima exposto responde às questões “a”, “b” e “c” da Consulente. Para resposta às questões “d” e “e”, partindo-se da premissa de que os fatos narrados pela Consulente se adequam à realidade, o fornecimento dos softwares descritos no sub item 2.4 supra se enquadra como venda de mercadorias.

14 Todavia, na descrição das atividades da Consulente, no sub item 2.1, verifica-se que, além de fornecimento de software de prateleira, também exerce atividades de prestação de serviços, como por exemplo, suporte técnico em informática. Neste caso e em qualquer outra atividade que se configure obrigação de fazer, a Consulente deve aplicar o percentual de presunção sobre a receita bruta auferida correspondente às respectivas atividades.

Conclusão

15 Face ao exposto, e com base nos atos legais citados, soluciona-se a presente consulta concluindo-se que:

15.1 - 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.

15.2 - 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%.

15.3 - 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.

15.4 - 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.

À consideração Superior

assinado digitalmente

CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – Matr. 68.236

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira – Cotir.

assinado digitalmente

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI

Auditor Fiscal da RFB – Chefe da DISIT – 9ª RF

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

assinado Digitalmente

CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA

Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora-Geral da Cotir.

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

assinado Digitalmente

CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA

Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora-Geral da Cosit Substituta

assinado Digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador-Geral da Cosit