Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 3ª RF

Solução de Consulta nº 3.002 - SRRF03/Disit

Data 03 de março de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

PROGRAMA DE COMPUTADOR CUSTOMIZÁVEL. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

As receitas decorrentes do licenciamento de programas de computador customizáveis, assim entendido as adaptações feitas em programas preexistentes para entrega aos clientes, consideradas meros ajustes, sujeitam-se à aplicação do percentual de presunção de 8% (oito) para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), considerando que a comercialização de *software* customizado caracteriza-se como venda de mercadoria.

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

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT - nº 374, de 18 de dezembro de 2014, e nº 130, de 31 de agosto de 2016.

Dispositivos Legais: Art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

PROGRAMA DE COMPUTADOR CUSTOMIZÁVEL. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

As receitas decorrentes do licenciamento de programas de computador customizáveis, assim entendido as adaptações feitas em programas preexistentes para entrega aos clientes, consideradas meros ajustes, sujeitam-se à aplicação do percentual de presunção de 12% (doze) para determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), considerando que a comercialização de *software* customizado caracteriza-se como venda de mercadoria.

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

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT - nº 374, de 18 de dezembro de 2014, e nº 130, de 31 de agosto de 2016

Dispositivos Legais: Art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

A pessoa jurídica com ramo de atividade de cessão de direito de uso de software customizável, licenciamento de programas de computador customizáveis, suporte técnico em tecnologia da informação, entre outras, formula consulta sobre a aplicação dos percentuais de presunção de 8% (oito) e 12% (doze) para determinação da base de cálculo, respectivamente, do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), de que trata os artigos 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

2. Relata que suas atividades estão sujeitas a diferentes cargas tributárias e que dispõe de 02(duas) propostas comerciais: uma para o licenciamento do software customizável e outra para os serviços técnicos acessórios relativos ao adequado funcionamento do programa. Afirma que grande parte da receita da consulente decorre da atividade de licenciamento do uso software customizável, no caso o ALIS (Sistema de Interceptação Legal).

3. Informa que este Software já está pronto, difundido no mercado mundial, licenciado para diversas empresas em mais de 35 países, e suscetível a adaptações realizadas de acordo com as necessidades do cliente, as quais representam meros ajustes no programa ou associação a módulos prontos. Revela que não é contratada para criar o software, no caso apenas cede o direito de uso do programa de computador pré-existente, cessão de uso da plataforma ALIS.

4. Entende que, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, respectivamente, pelos percentuais de presunção de 8% e 12%, o programa caracteriza-se como customizável, na medida em que pode sofrer pequenos ajustes para adaptar-se a plataforma e/ou rede do cliente. Afirma que a jurisprudência e a doutrina convergiram para classificar os softwares da seguinte maneira: (i) programas *standard*, desenvolvidos e postos à disposição de clientes indistintamente: (ii) programas por encomenda, desenvolvidos especificamente para determinado cliente; e (iii) programas adaptados (*customized*), os quais constituem uma forma híbrida, ou seja, programas *standard* que permitem adaptação às necessidades de um cliente em particular. Nessa linha, cita a Solução de Consulta COSIT nº 123, de 28 de maio de 2014.

5. Afirma que seu produto já está difundido no mercado internacional e que diversas empresas já utilizam, o que caracterizaria como um *software standard*. Alega que o licenciamento do software pode requerer a associação a módulos previamente desenvolvidos e ainda sofrer pequenas adaptações para se amoldar às estações de trabalho, o que caracterizaria como um *software customized*. Ao final, pretende obter esclarecimentos no seguinte sentido:

> *(a) considerando que a plataforma ALIS já está pronta, difundida no mercado, licenciada para diversas empresas, seu licenciamento configura comércio de mercadoria aplicando-se os percentuais de 8% e 12% para o IRPJ e CSLL, respectivamente?*

Fundamentos

6. De início, convém destacar que o objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

7. Na presente, tem-se como questionamento central à aplicação dos percentuais de presunção de 8% (oito) e 12% (doze) para determinação da base de cálculo, respectivamente, do IRPJ e da CSLL, de que trata os artigos 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, no caso de comercialização de *software,* normalmente vendidos no mercado, que sofrem pequenas adaptações para atender aos interesses do cliente, os chamados *software* customizados.

8. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, existindo sobre determinada matéria Solução de Consulta ou Solução de Divergência emitida pela Coordenação Geral de Tributação, a consulta com o mesmo objeto será solucionada por meio de Solução de Consulta Vinculada, entendendo-se esta como sendo a que reproduz o entendimento da Solução de Consulta ou Solução de Divergência, que têm efeito vinculante, conforme artigo 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013 (na redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.434, de 30 de novembro de 2013).

9. Assim, quanto ao objeto da presente consulta, a Coordenação Geral de Tributação por meio das Soluções de Consulta nº 374, de 18 de dezembro de 2014, e nº 130, de 31 de agosto de 2016, já abordou o tema quando tratou do licenciamento de programas de computador de computador, customizáveis ou não, produzidos ou comercializados em série, prontos para o uso, não desenvolvidos sobre encomenda, que nos termos dos fundamentos das soluções, adequam-se, para fins de incidência do IRPJ e CSLL, às mesmas atividades desenvolvidas pela consulente.

10. Neste sentido, a fim de melhor explicitar os efeitos da interpretação da matéria ora sob consulta, alinham-se, aqui, excertos das Soluções de Consulta nº 374, de 2014, e nº 130, de 2016, publicada na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil - Sistema Normas, *in verbis*:

> **Solução de Consulta nº 374, de 18 de dezembro de 2014.**
>
> [...]

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. (grifou-se)

Solução de Consulta nº 130, de 31 de agosto de 2016.

Fundamentos

[...]

17. Pois bem. Cabe destacar que a disciplina tributária relativa à comercialização dos programas de computador tem suscitado discussões e posicionamentos diversos, quer no âmbito doutrinário, quer na esfera judicial, especialmente quanto à sua caracterização como venda de serviço ou de mercadoria.

18. A Lei nº 9.609, de 1998, dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no País. Assim estabelecem os seus arts. 1º, 4º, 8º e 9º:

[...]

19. Observa-se que, segundo a referida lei, o programa de computador é um bem incorpóreo, contido em um suporte físico, cuja disponibilização ao

usuário dá-se, como regra, mediante um contrato de licença de uso. Ademais, quem comercializa programas de computador fica obrigado a assegurar a prestação de serviços complementares, visando o seu adequado funcionamento, tais como manutenção e suporte técnico, remoto ou não, conforme estabelecido contratualmente.

19.1 A comercialização de programas de computador tem como característica marcante o fato de se operar mediante contrato de licenciamento de uso, firmado em caráter permanente ou temporário, exclusivo ou não. Em lugar da compra e venda, tem-se a autorização de uso do bem, por meio da qual o licenciante, sem transferir a propriedade intelectual do produto, permite que o adquirente-licenciado utilize o *software* contratado.

19.2 Nada obstante, é possível também haver a própria cessão dos direitos do autor, em que o titular da propriedade intelectual transmite os direitos patrimoniais sobre o programa de computador.

19.3. Para aqueles *softwares* desenvolvidos sob encomenda, para atender às necessidades específicas de um cliente, o contratante dos serviços é o titular dos direitos relativos ao programa de computador, muito embora a prática demonstre que as partes, algumas vezes, celebram contrato de licenciamento de uso exclusivo.

20. No âmbito judicial, o Supremo Tribunal Federal (STF) fixou o entendimento de que o *software* produzido em série, sem qualquer especificação prévia do usuário, comercializado por meio de suporte físico, também chamado de "*software* de prateleira", deve ser classificado como mercadoria.[1] De maneira que, nessa hipótese, a natureza de circulação de uma mercadoria prevalece sobre o licenciamento dos direitos ao uso do programa.[2] Tais decisões da Corte Suprema serviram de referência para muitas outras, não somente no âmbito do STF, como também no Superior Tribunal de Justiça (STJ).

20.1 Com relação a esses precedentes do STF, é oportuno enfatizar que o Tribunal relevou a um segundo plano o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador apenas na hipótese de comercialização de "*software* de prateleira"; vale dizer, programas de computador vendidos em

[1] Nesse sentido: " (...). III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" " matéria exclusiva da lide ", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio." (Recurso Extraordinário 176.626/SP, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, julgado em 10/11/1998)."

[2] Nesse sentido: " TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado "de prateleira", e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido." (RE 199.464/SP, Relator Ministro Ilmar Galvão, 1ª Turma, julgado em 02/03/1999).

lojas do mercado varejista, em que há um armazenamento físico desses *softwares* ("disquete", CD-ROM, embalagem etc.).

21. Contudo, a evolução tecnológica veio rapidamente tornar dispensável o comércio do *software* em meio físico, como "bem corpóreo". A tendência é a aquisição de programa de computador por intermédio da transferência eletrônica de dados, tal como por *download*.

21.1 Ainda que tema controverso, o STF parece indicar, mais recentemente, que a ausência de um suporte físico, nessa hipótese de programa de computador padrão destinado a uma pluralidade de usuários, sem especificação prévia do adquirente, não levaria a descaracterizar a circulação de uma mercadoria

21.2 De fato, essa linha de pensamento é bem verossímil. Tanto num quanto em outro caso, afigura-se não haver elementos para caracterizar uma prestação de serviço. Cuida-se de uma circulação de mercadoria, ainda que virtual, que se concretiza por meio da comercialização de um programa de computador materializado em um suporte físico ou mediante um pedido eletrônico.

22. Destarte, pode-se concluir que o *software* produzido em escala e de forma padronizada, não personalizado sob especificação prévia do cliente, não deve ser considerado uma prestação de serviço. Ao passo que o *software* desenvolvido sob encomenda do cliente, de forma personalizada, caracteriza uma típica prestação de serviço.

23. Ao transportar tal raciocínio para o objeto deste processo de consulta, e abstraindo-se de questões atinentes à tributação de competência estadual ou municipal sobre as operações comerciais, infere-se que o licenciamento de programas de computador não customizáveis equivale a uma circulação de mercadorias, e não caracteriza uma atividade de prestação de serviços.

23.1 Com efeito, o *software* não customizável é um programa pronto e acabado, comercializado sem a possibilidade de alterações na sua estrutura básica. Produzido em escala e de maneira padronizada, não se destina ao atendimento de necessidade específica encomendada pelo cliente.

24. Porém, relativamente ao licenciamento de programas de computador customizáveis, há certas particularidades que merecem atenção mais detida.

25. Em linhas gerais, o programa de computador customizável é uma solução tecnológica pré-formatada que permite alterações na sua estrutura básica, de forma a melhor atender às necessidades do cliente ou de um mercado particular. Tais flexibilidades, como a capacidade de adequação a recursos e funcionalidades disponíveis, prestam-se a ajustar o *software* às exigências e/ou objetivos do adquirente ou do negócio.

25.1 O conceito de *software* customizável permite a sua utilização por um variado número de usuários, mesmo que as necessidades não sejam exatamente iguais. Embora padronizada a concepção do programa, a sua maleabilidade viabiliza a personalização, pois o *software* permite alterações conforme a necessidade do usuário. Adaptações essas feitas pelo próprio desenvolvedor do programa padrão, pelo cliente ou por um terceiro.

25.2 É de notar-se que o *software* customizável não se confunde com programa de computador sob encomenda. O primeiro, ainda que comporte certo grau de personalização, é produto padronizado, pronto para uso, concebido e desenvolvido para suprir as necessidades de potenciais clientes, ao passo que o segundo visa atender a um prévio e determinado encomendante. Acrescente-se que a característica de *software* customizável não se altera pelo fato de a empresa que o desenvolve usualmente oferecer o sistema em módulos, divididos de acordo com funcionalidades do negócio, na medida em que o produto final será resultado de um ou mais desses módulos.

25.3 De sorte que adaptações feitas, pelo desenvolvedor do programa customizável, nesse produto preexistente para entrega ao cliente, inclusive a integração do *software* ao *hardware* do adquirente, representam, como regra, meros ajustes para atender as peculiaridades desse cliente. Tais adaptações não significam a prevalência de encomenda de um programa de computador e, por conseguinte, embora atividade decorrente de uma obra intelectual, continua relevante o seu perfil de mercadoria, em detrimento de uma prestação de serviço.

26. Todavia, há uma situação bem distinta. É quando, devido às particularidades do cliente, há a contratação de serviços adicionais de customização para implantação e parametrização do programa customizável.

26.1 Nessa hipótese, previamente ao licenciamento são prestados serviços de customização no programa de computador customizável, mediante desenvolvimento de melhorias e/ou de novas funcionalidades, realizados para atender necessidade de um cliente específico. Tais serviços consistem, por exemplo, em atividades de análise, projeto, programação, testes, homologação e documentação, executadas por equipe de profissionais da área de informática do contratado.

26.2 Aqui, longe de meros ajustes no *software* customizável, predomina uma típica relação obrigacional e autônoma de fazer e, como tal, não há dúvidas de que as receitas decorrentes dessa atividade devem ser classificadas como prestação de serviço.

26.3 Em tais circunstâncias, o *software* customizado merece o mesmo tratamento fiscal dispensado ao fornecimento de uma ferramenta tecnológica desenvolvida de forma personalizada para o cliente, sob medida de acordo com as suas especificações, tendo em conta predominar a circulação econômica de um serviço, e não de uma mercadoria. A atividade equivale, assim, a uma prestação de serviço profissional.

27. Diante dessa exposição, pode-se afirmar que escapam da incidência da retenção na fonte, por não decorrerem de atividade caracterizada com prestação de serviço, os pagamentos efetuados pela obtenção de licenciamento e aquisição de programas de computador - customizáveis ou não - produzidos ou comercializados em série pela consulente, prontos para o uso, eis que não desenvolvidos sob encomenda para usuário específico.

28. Por outro lado, consideram-se remuneração de serviço profissional, para fins do art. 647 do RIR/99, sujeitando-se, por conseguinte, à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda, da CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, os pagamentos relativos ao licenciamento de programas de computador customizados, em que houve a contratação prévia de serviços de

customização, mediante desenvolvimento de melhorias e/ou de novas funcionalidades no programa customizável preexistente, realizados pela consulente para atender necessidade específicas solicitadas pelo cliente.

29. Por fim, esclarece-se que os pagamentos decorrentes de atividades de manutenção e suporte realizadas pela consulente, distintas, portanto, daquelas ora examinadas nesta consulta, não foram objeto da dúvida formulada, dado o requerimento não conter melhor especificação nesse sentido. (grifou-se)

Conclusão

11. Diante do exposto, com fundamento nas Soluções de Consulta COSIT nº 374, de 2014, e nº 130, de 2016, conclui-se que:

a) As receitas decorrentes do licenciamento de programas de computador customizáveis, assim entendido as adaptações feitas em programas preexistentes para entrega aos clientes, consideradas meros ajustes, sujeitam-se à aplicação dos percentuais de presunção de 8% (oito) e 12% (doze) para determinação da base de cálculo, respectivamente, do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), de que trata os artigos 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, considerando que a comercialização de *software* customizado caracteriza-se como venda de mercadoria.

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

12. À consideração da chefia da Divisão de Tributação – Disit.

assinado digitalmente
Francisco Ricardo Gouveia Coutinho
Auditor-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

13. Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação parcial às Soluções de Consulta n.º 374, de 2014, e nº 130, de 2016 – Cosit, com base na competência estabelecida pelos artigos 22 e 24, inciso IV, da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013.

14. Publique-se nos termos do artigo 27, inciso I e parágrafo 2º da referida Instrução Normativa e dê-se ciência ao consulente, adotando as medidas adequadas à observância da presente Solução de Consulta Vinculada, nos termos do artigo 23, inciso V da mesma Norma.

assinado digitalmente

Wilmar Teixeira de Souza
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit03