



Solução de Consulta nº 235 - Cosit

Data 15 de maio de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE PROGRAMA DE COMPUTADOR ADAPTADO. PERCENTUAL APLICÁVEL.

Para fins de determinação da base de cálculo do imposto, o percentual aplicável à receita bruta decorrente da comercialização de programas de computador adaptados (*customized*) deve ser determinado à luz da natureza da atividade prevalecente na relação entre as partes (venda de mercadoria ou prestação de serviço).

Em relação a isso, considera-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 aplicável é de 8% (oito por cento). Contudo, caso se verifique que essas adaptações representem, em verdade, o próprio desenvolvimento de um programa aderente às necessidades do cliente e impliquem nova versão do produto ou sejam significativas ao ponto de não se enquadrarem como os meros ajustes mencionados, configurada estará a prestação de um serviço, o que sujeita a receita decorrente ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

Assim, 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, cujo percentual é de 32% (trinta e dois por cento).

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 123, DE 28 DE MAIO DE 2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE PROGRAMA DE COMPUTADOR ADAPTADO. PERCENTUAL APLICÁVEL.

Para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, o percentual aplicável à receita bruta decorrente da comercialização de programas de computador adaptados (*customized*) deve ser determinado à luz da natureza da atividade prevalecente na relação entre as partes (venda de mercadoria ou prestação de serviço).

Em relação a isso, considera-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 aplicável é de 12% (doze por cento). Contudo, caso se verifique que essas adaptações representem, em verdade, o próprio desenvolvimento de um programa aderente às necessidades do cliente e impliquem nova versão do produto ou sejam significativas ao ponto de não se enquadrarem como os meros ajustes mencionados, configurada estará a prestação de um serviço, o que sujeita a receita decorrente ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

Assim, 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, cujo percentual é de 32% (trinta e dois por cento).

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 123, DE 28 DE MAIO DE 2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 20, c/c art. 15, § 1º.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ**LUCRO PRESUMIDO. COMERCIALIZAÇÃO DE PROGRAMA DE COMPUTADOR. SERVIÇOS TÉCNICOS COMPLEMENTARES. PERCENTUAL APLICÁVEL.**

Para fins de determinação da base de cálculo do imposto, a receita bruta obtida com a prestação de serviços técnicos relativos ao adequado funcionamento de programas de computador comercializados submete-se ao percentual de 32% (trinta e dois por cento).

Caso a pessoa jurídica execute, concomitantemente, a prestação de serviços e a venda de mercadorias, deve aplicar às receitas oriundas de cada uma dessas atividades os percentuais respectivos.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §§ 1º, III, e 2º.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

LUCRO PRESUMIDO. COMERCIALIZAÇÃO DE PROGRAMA DE COMPUTADOR. SERVIÇOS TÉCNICOS COMPLEMENTARES. PERCENTUAL APLICÁVEL.

Para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, a receita bruta obtida com a prestação de serviços técnicos relativos ao adequado funcionamento de programas de computador comercializados submete-se ao percentual de 32% (trinta e dois por cento).

Caso a pessoa jurídica execute, concomitantemente, a prestação de serviços e a venda de mercadorias, deve aplicar às receitas oriundas de cada uma dessas atividades os percentuais respectivos.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 20, c/c art. 15, §§ 1º, III, e 2º.

Relatório

Em processo protocolizado em 02/03/2015, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu representante legal, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, com fulcro nos arts. 46 a 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as modificações introduzidas pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

2 A consulente, segundo informa, atua “no setor de tecnologia da informação (TI), especificamente na área de licenciamento de softwares e prestação de suporte técnico e manutenção”. Notícia que desenvolveu sistema de monitoramento de alarmes e imagens, aduzindo tratar-se “de um software que comporta uma série de módulos estanques previamente desenvolvidos e bem definidos, que permitem tanto a alienação de uma arquitetura standard, como também do resultado da fusão dessa arquitetura com outros módulos”.

3 Acrescenta que não é contratada pelos seus clientes “para criar nenhum software, pelo contrário: apenas cede o direito de uso do programa de computador pré-existente e devidamente identificado. A atividade desenvolvida consiste na cessão de uso da plataforma virtual do software (...), com a disponibilização dos módulos escolhidos pelo cliente”. A despeito disso, afirma que o programa em questão “caracteriza-se como customizável, na medida em que pode sofrer pequenos ajustes, tais como a associação de módulos estanques previamente desenvolvidos e bem definidos para atender aos interesses do cliente”.

4 Salienta, em adição, que paralelamente à “cessão da licença de uso do aludido software, a consulente presta serviços técnicos essenciais para o adequado funcionamento da plataforma, conforme determina o artigo 8º da Lei nº 9.609/98”, além de outros, que apresentam caráter suplementar, nos termos definidos em contrato.

5 Dessa forma, sintetiza que a atividade exercida comporta três obrigações distintas – “cada uma dessas com seus respectivos preços previamente definidos”. São elas:

(i) uma para o licenciamento do software customizável; (ii) outra para os serviços técnicos acessórios relativos ao adequado funcionamento do programa, como

determina o artigo 8º da Lei nº 9.609/98; (iii) e outra ainda para o serviço de suporte técnico suplementar, que extrapole sua obrigação legal mencionada no item retro”.

6 Tendo em vista o exposto, a consultante apresenta dúvidas em relação ao correto enquadramento das atividades acima elencadas, para fins de aplicação dos percentuais de que tratam os arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, com vistas à determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL na opção pelo lucro presumido.

Fundamentos

7 Inicialmente, cumpre informar que esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), apreciou, na Solução de Consulta Cosit (SC) nº 123, de 29 de maio de 2014, questionamento acerca do percentual de presunção aplicável sobre a receita bruta decorrente da venda de *softwares*, um daqueles apresentados na consulta ora analisada. Por essa razão, a presente Solução de Consulta, especificamente no que toca a essa matéria, encontra-se vinculada à SC Cosit nº 123, de 2014, conforme prevê o art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

8 Transcreve-se abaixo passagens, que fundamentaram a SC referida, dando-se destaque aos trechos que tocam diretamente à questão suscitada pela consultante:

“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 no 9.249, de 1995, art. 15, e Lei no 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 no 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)

3. Deflui-se das normas legais acima reproduzidas que o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta auferida pela consulente 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.'

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.

(...)” (grifou-se)

9 Depreende-se, nos termos do entendimento proferido na SC Cosit nº 123, de 2014, que o percentual de presunção aplicável às receitas decorrentes da comercialização de programas adaptados deve ser determinado à luz da natureza da atividade prevalecente na relação entre as partes. Nesse sentido, entende-se, em princípio, que adaptações no programa pronto (já existente antes da relação jurídica) feitas a cada cliente não configuram a encomenda de um produto e, por essa razão, a relação jurídica não pode ter como objeto um fazer, típico da prestação de serviço. Exemplo disso, são modificações na configuração do *software* (mercadoria) visando adaptá-lo ao hardware do cliente. Nessas situações, deve-se aplicar sobre a receita bruta de venda os percentuais de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento) para IRPJ e CSLL, respectivamente.

10 Contudo, caso se verifique que essas adaptações representem, em verdade, o próprio desenvolvimento de um programa aderente às necessidades do cliente e impliquem nova versão do produto ou sejam significativas ao ponto de não se enquadrarem como os meros ajustes mencionados, configurada estará a prestação de um serviço, o que sujeita a receita decorrente ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

11 Sanada a dúvida da consulente no que diz respeito às receitas de comercialização de *softwares* customizados, passa-se agora à análise da outra questão desencadeada que se refere ao tratamento tributário das receitas obtidas pela prestação de serviços de suporte e manutenção dos programas comercializados.

12 A consulente faz uma segregação entre os serviços técnicos a que está legalmente obrigada, nos termos do art. 8º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, e os demais, cuja prestação deriva de livre acerto contratual entre ela e seus clientes. Em relação aos primeiros, entende que “por corresponderem a uma exigência legal inerente à atividade de licenciamento do software, tratam-se de atividades meio, acessória da atividade fim de licenciamento de

softwares customizados (comércio de mercadorias), e, portanto, atraindo a incidência do percentual do lucro presumido (...)"

13 A dicotomia traçada pela consulente não procede. O fato de a Lei nº 9.609, de 1998, impor, àquele que comercializa programa de computador, a obrigação de assegurar aos usuários a prestação de serviços técnicos relativos a seu adequado funcionamento não retira dessa atividade o caráter de uma autentica prestação de serviço. O que a Lei determina é que à comercialização do programa deve-se somar a prestação de serviços técnicos complementares. Ou seja, o contrato de licença de uso abrange sempre duas operações: (i) a comercialização do programa propriamente dito - que tanto pode traduzir uma venda de mercadoria (*software* de prateleira) ou a prestação de um serviço (programas por encomenda), e (ii) a prestação dos serviços técnicos, que visam ao adequado funcionamento do programa comercializado.

14 Entretanto, cabe à lei tributária definir os efeitos tributários que irão decorrer da verificação fática de cada uma dessas modalidades. E isso é feito, para os fins a que se presta esta Solução de Consulta, pela Lei nº 9.249, de 1995, em seus arts. 15 (reproduzido nos arts. 518 e 519 do RIR/1999) e 20. Esses dispositivos estabelecem, salvo as exceções neles discriminadas, os percentuais de 8% (por cento) e 32% (trinta e dois por cento) a serem aplicados sobre a receita bruta auferida com a venda de bens e prestação de serviços, respectivamente, para fins de determinação do lucro real; e de 12% (doze por cento) e 32% (trinta e dois por cento) para formação da base de cálculo da CSLL. Caso a pessoa jurídica execute, concomitantemente, a prestação de serviços e a venda de mercadorias, deve aplicar às receitas oriundas de cada uma dessas atividades os percentuais respectivos, nos termos do disposto na Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 2º.

15 Assim, com vistas à formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a receita obtida com a prestação de serviços técnicos relativos ao adequado funcionamento dos programas de computador comercializados deve submeter-se ao percentual de 32% (trinta e dois por cento).

Conclusão

16 Ante o exposto, soluciona-se a presente consulta nos termos abaixo:

16.1 Para fins de determinação do lucro presumido e da base de cálculo da CSLL, o percentual aplicável à receita bruta decorrente da comercialização de programas de computador adaptados (*customized*) deve ser determinado à luz da natureza da atividade prevalecte na relação entre as partes (venda de mercadoria ou prestação de serviço). Em relação a isso, considera-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 aplicável é de 8% (oito por cento) para o IRPJ e 12% (doze por cento) para a CSLL. Contudo, caso se verifique que essas adaptações representem, em verdade, o próprio desenvolvimento de um programa aderente às necessidades do cliente e impliquem nova versão do produto ou sejam significativas ao ponto de não se enquadrarem como os meros ajustes mencionados, configurada estará a prestação de um serviço, o que sujeita a receita decorrente ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento). Assim, 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, cujo percentual é de 32% (trinta e dois por cento).

16.2 A receita bruta obtida com a prestação de serviços técnicos relativos ao adequado funcionamento dos programas de computador comercializados submete-se ao percentual de 32% (trinta e dois por cento).

16.3 Caso a pessoa jurídica execute, concomitantemente, a prestação de serviços e a venda de mercadorias, deve aplicar às receitas oriundas de cada uma dessas atividades os percentuais respectivos.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)

ANDERSON DE QUEIROZ LARA
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Em relação à matéria de que trata o item 16.1, aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 123 de 28 de maio de 2014, nos termos dos arts. 22 e 24 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir para prosseguimento.

(assinado digitalmente)

KARINA ALESSANDRA DE MATTERA GOMES
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit08

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(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
Coordenador-Geral da Cosit