Solução de Consulta nº 5.001 - SRRF05/Disit

Data 27 de janeiro de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. SOFTWARE. PROGRAMAS DE COMPUTADOR. SUPORTE TÉCNICO. PERCENTUAL PRESUNÇÃO.

A venda (desenvolvimento e edição) de softwares prontos para o uso (standard ou de prateleira), mesmo quando realizadas atualizações periódicas, classifica-se como venda de mercadoria e os percentuais para a determinação da base de cálculo do IRPJ apurado com base no lucro presumido 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 IRPJ apurado com base no lucro presumido é de 32% sobre a receita bruta.

A venda de softwares adaptados (customized), desde que representem meros ajustes no programa e não sejam significativos, de modo a não caracterizar o desenvolvimento de uma nova versão de um programa, configura venda de mercadoria e os percentuais para a determinação da base de cálculo do IRPJ apurado com base no lucro presumido é de 8% sobre a receita bruta.

A venda de softwares adaptados (customized), quando as adaptações forem significativas, representando o próprio desenvolvimento de um programa aderente às necessidades do cliente, configura prestação de serviços e o percentual para determinação da base de cálculo do IRPJ apurado com base no lucro presumido é de 32% sobre a receita bruta.

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.

O suporte técnico oferecido aos usuários de programas de computador destinado ao seu adequado funcionamento configura uma prestação de serviço, sendo irrelevante que sua prestação decorra de uma exigência legal. O percentual para determinação da base de cálculo do IRPJ apurado com base no lucro presumido é de 32% sobre a receita bruta.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 123, DE 28 DE MAIO DE 2014, E Nº 269, DE 24 DE SETEMBRO DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Lei nº 9.609, de 1998, art. 8º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. SOFTWARE. PROGRAMAS DE COMPUTADOR. SUPORTE TÉCNICO. PERCENTUAL PRESUNÇÃO.

Dispositivos Legais: A venda (desenvolvimento e edição) de softwares prontos para o uso (standard ou de prateleira), mesmo quando realizadas atualizações periódicas, classifica-se como venda de mercadoria e os percentuais para a determinação da base de cálculo da CSLL apurada com base no lucro presumido 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 CSLL apurada com base no lucro presumido é de 32% sobre a receita bruta.

A venda de softwares adaptados (customized), desde que representem meros ajustes no programa e não sejam significativos, de modo a não caracterizar o desenvolvimento de uma nova versão de um programa, configura venda de mercadoria e os percentuais para a determinação da base de cálculo da CSLL apurada com base no lucro presumido é de 12% sobre a receita bruta.

A venda de softwares adaptados (customized), quando as adaptações forem significativas, representando o próprio desenvolvimento de um programa aderente às necessidades do cliente, configura prestação de serviços e o percentual para determinação da base de cálculo da CSLL apurada com base no lucro presumido é de 32% sobre a receita bruta.

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.

O suporte técnico oferecido aos usuários de programas de computador destinado ao seu adequado funcionamento configura uma prestação de serviço, sendo irrelevante que sua prestação decorra de uma exigência legal. O percentual para determinação da base de cálculo do imposto é de 32% sobre a receita bruta.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 123, DE 28 DE MAIO DE 2014, E Nº 269, DE 24 DE SETEMBRO DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 20, c/c art. 15, §§ 1º e 2º; Lei nº 9.609, de 1998, art. 8º.

"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 consulente acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, formula consulta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca do Imposto sobre a Renda da Pessoa jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2. Informa que atua como empresa limitada e que comercializa um software, desenvolvido por ela, o qual disponibiliza, indistintamente a seus clientes, o acesso a XXXX de forma on-line. Esclarece que a cessão do software ocorre por meio do site mantido pela consulente, mediante a inserção de código de acesso e senha, e que o referido software se refere a um produto acabado, sem qualquer customização ou adequação específica para cada usuário.

3. No entanto, afirma que o programa sofre pequenas alterações periódicas para que as informações sejam atualizadas, havendo dúvida se em função desta situação o software seria considerado customizável, já que haveria diferença nos percentuais aplicáveis para apuração do lucro presumido e do resultado presumido.

4. Complementa o relato, afirmando que de maneira acessória à cessão da licença de uso do software, conforme exigido pelo art. 8º da lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, presta serviços técnicos para o adequado funcionamento do programa, esclarecimentos de dúvidas, por meio de telefone ou chat, e que emite nota fiscal específica e tributa tais valores como prestação de serviços, no entanto questiona se seria o procedimento adequado, já que se trataria de prestação acessória à principal.

5. Cita os arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que tratam dos percentuais de presunção e questiona:

> *"a) Considerando que o software XXXX possui plataforma que já foi desenvolvida e é colocada indistintamente à disposição de seus clientes para acesso via web por meio do site, e que este apenas sofre customizações relativas à atualização de suas informações, configura comércio de mercadoria, aplicando-se os percentuais de 8% e 12% para o IRPJ e CSLL, respectivamente?*
>
> *b) Os serviços técnicos essenciais para o adequado funcionamento da plataforma, previstos na Cláusula XX do Contrato, por corresponderem a uma exigência legal inerente à atividade de licenciamento de software, nos termos do art. 8º da Lei 9.609/98, tratam-se de atividades meio, acessória da atividade fim de licenciamento de softwares customizados (comércio de mercadorias), e, portanto, atraem a incidência do percentual do lucro presumido de 8% e 12%, respectivamente, sobre a cessão de licença de uso do software, e, por outro lado, o percentual de 32% sobre tais serviços técnicos?"*

Fundamentos

6. Cumpre esclarecer que o processo de consulta tem como objetivo a interpretação da legislação tributária, esclarecendo ambiguidade ou obscuridade acaso existentes, não se prestando a confirmar ou infirmar determinada situação jurídico-tributária da consulente, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação do fato concreto e a correta aplicação do entendimento proferido em solução da consulta. A solução de consulta, atualmente regulamentada pela instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, visa esclarecer dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado e configura orientação oficial da RFB, produzindo efeitos legais de proteção ao contribuinte que a formula.

7. A dúvida apresentada no primeiro questionamento já foi objeto de análise pela RFB por meio da Solução de Consulta (SC) da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) nº 123, de 28 de maio de 2014, publicada no Diário Oficial da União em 12 de junho de 2014, cujos Fundamentos e Conclusão estão parcialmente reproduzidos a seguir:

> "**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 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**.

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.

(...)

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.

8. A Solução de Consulta Cosit nº 269, de 24 de setembro de 2019, tratou da referida matéria, vinculando-se parcialmente à SC Cosit nº 123, de 2014. Cumpre trazer trechos da conclusão da referida SC Cosit que esclarece que meros ajustes no programa não configuram desenvolvimento de um software por encomenda.

> "17.1 Para fins de determinação do lucro presumido e da base de cálculo do IRPJ e 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 prevalecente na relação entre as partes (venda de mercadoria ou prestação de serviço). Em relação a isso, considera-se que as adaptações feitas, para cada cliente, no produto pronto 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.
>
> 17.2. 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)."

9. Assim, nos termos da SC Cosit nº 123, de 2014, conclui-se que a comercialização de "software de prateleira" ou *standard*, indistintamente a qualquer cliente, por meio de licença de uso, mesmo que seja necessário realizar atualizações das informações periodicamente, não configura desenvolvimento de software por encomenda, já que o software existia previamente à relação jurídica de venda, caracterizando, assim, comércio de mercadoria, sujeito aos percentuais de presunção de 8% e 12% para o IRPJ e a CSLL, respectivamente.

10. Quanto à questão relativa ao serviço de assistência técnica, observa-se que a Coordenação-Geral de Tributação já analisou a referida matéria, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 269, de 2019, publicada no Diário Oficial da União em 24 de outubro de 2019, reproduzindo-se parcialmente seus fundamentos e conclusão.

> "**Fundamentos**

(...)

11. Em relação ao suporte técnico, a consulente informa que o disponibiliza em todas as versões comercializadas, por causa da seguinte determinação legal:

> ***Lei nº 9.609, de 1998***
>
> *Art. 8º Aquele que comercializar programa de computador, quer seja titular dos direitos do programa, quer seja titular dos direitos de comercialização, fica obrigado, no território nacional, durante o prazo de validade técnica da respectiva versão, a assegurar aos respectivos usuários a* ***prestação de serviços técnicos complementares relativos ao adequado funcionamento do programa, consideradas as suas especificações****.*
>
> *(grifou-se)*

12. Conforme se extrai do diploma legal, o direito assegurado é a prestação de serviços técnicos complementares relativos ao adequado funcionamento do programa. Ao redigir o questionamento, a consulente descreve tais serviços como "essenciais para o adequado funcionamento da plataforma", configurando-se como atividade-meio, acessória da atividade-fim de licenciamento dos programas customizados, desse modo "atraindo a incidência do percentual do lucro presumido" desta, ou seja, 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento).

13. Entretanto, da mesma forma como procedido na SC Cosit nº 123, de 2014, também aqui é necessário perquirir a natureza jurídica predominante da atividade exercida pelo sujeito passivo, se venda de mercadoria (obrigação de dar) ou prestação de serviço (obrigação de fazer). Desse modo, analisando a situação trazida à baila, resta claro que o suporte técnico descrito corresponde à prestação de um serviço, qual seja, atender os clientes para solucionar dúvidas e problemas decorrentes do uso do aplicativo. Esta obrigação de fazer consta dos Termos de Serviço e Condições Gerais de Uso acostados aos autos pela consulente:

> ***Suporte e Atualizações dos Produtos (...)***
>
> ***Para o melhor funcionamento e desempenho*** *dos Produtos (...), a Desenvolvedora fornecerá informações e suporte online.* ***O Usuário deverá solicitar o suporte através dos canais de ajuda****, quais sejam: (...), bem como suporte telefônico[1], sendo que a Desenvolvedora se compromete a retornar a solicitação em até 24 (vinte e quatro horas), contadas do recebimento da solicitação.*
>
> *(...)*
>
> ***Para receber o atendimento****, o Usuário precisa ter uma conexão estável com a Internet e deve permitir que técnicos da (...) acessem remotamente o computador objeto do suporte.*
>
> *(grifou-se)*

14. Sobre o argumento da essencialidade do serviço, o mesmo não merece prosperar. Uma vez cumprida a obrigação de "entrega do software" (licenciamento), o seu posterior suporte técnico não se reputa como "essencial", porquanto a sua falta não inviabiliza a aquisição do produto, isto é, a sua fruição imediata. Irrelevante o fato da sua prestação decorrer de uma exigência legal.

15. Destarte, a prestação de eventual atendimento como descrito acima objetiva melhorar o funcionamento e o desempenho dos produtos adquiridos, o

que corrobora o seu caráter complementar, e não essencial como aventado pela consulente. Desse modo, por ser tal atividade reputada como prestação de serviço, diversa do licenciamento do uso de software, a receita de cada atividade deve ser segregada para apuração e recolhimento do IRPJ e da CSLL, conforme a prescrição legal questionada:

> ***Lei nº 9.249, de 1995***
>
> *Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês (...)*
>
> *§2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.*

(...)

Conclusão

17.4 O serviço de suporte técnico aos usuários dos softwares denota como atividade preponderante uma obrigação de fazer, qual seja, a prestação de atendimento classificada como prestação de serviço para fins de determinação do percentual presumido aplicável ao IRPJ e à CSLL de 32% (trinta e dois por cento), a despeito de ser uma exigência legal.

(...)"

11. Diante do exposto na SC Cosit nº 269, de 2019, pode-se afirmar que o serviço de suporte técnico prestado aos usuários dos softwares caracteriza-se como prestação de serviço, sujeitando-se aos percentuais de presunção de 32% para o IRPJ e a CSLL.

12. Considerando que, nos termos do art. 9º, da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB, e que, de acordo com o seu art. 22, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada, proponho a vinculação da presente consulta às Soluções de Consulta Cosit nº 123, de 2014, e nº 269, de 2019.

> *"Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)*
>
> *(...)*
>
> *Art. 22. Existindo Solução de Consulta Cosit ou Solução de Divergência, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada.*
>
> *Parágrafo único. A Solução de Consulta Vinculada, assim entendida como a que reproduz o entendimento constante de Solução de Consulta Cosit ou de Solução de Divergência, será proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit."*

Conclusão

13. Com base nas disposições acima, responde-se à consulente que:

a) A venda (desenvolvimento e edição) de softwares prontos para o uso (standard ou de prateleira), mesmo quando realizadas atualizações periódicas, classifica-se como venda de mercadoria e os percentuais para a determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é de 8% e 12% sobre a receita bruta respectivamente.

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

c) A venda de softwares adaptados (*customized*), desde que representem meros ajustes no programa e não sejam significativos, de modo a não caracterizar o desenvolvimento de uma nova versão de um programa, configura venda de mercadoria e os percentuais para a determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é de 8% e 12% sobre a receita bruta respectivamente.

d) A venda de softwares adaptados (customized), quando as adaptações forem significativas, representando o próprio desenvolvimento de um programa aderente às necessidades do cliente, configura prestação de serviços e o percentual para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é de 32% sobre a receita bruta.

e) 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.

e) O suporte técnico oferecido aos usuários de programas de computador destinado ao seu adequado funcionamento configura uma prestação de serviço, sendo irrelevante que sua prestação decorra de uma exigência legal. O percentual para determinação da base de cálculo do imposto é de 32% sobre a receita bruta.

À Chefia da Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 5ª Região Fiscal.

Assinado digitalmente
Mirella Figueira Canguçu Pacheco
Auditora-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação às Soluções de Consulta Cosit nº 123, de 2014, e nº 269, de 2019. Publique-se nos termos do inciso I do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
Milena Rebouças Nery Montalvão
Auditora-Fiscal da RFB-Chefe da Disit05
(Competência prevista no art. 22, Parágrafo Único, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013)