



**Receita Federal**

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL  
Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil - 7ª RF  
Inspetoria da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro - IRF/RJO  
Serviço de Orientação e Análise Tributária - SEORT**

Av. Presidente Antônio Carlos, 375, Sala 911, Centro, Rio de Janeiro-RJ, CEP 20.020-010 - Edifício do Ministério da Fazenda - Tel. 3805-3956

## **COMUNICADO SEORT/IRF/RJO nº 12, de 06 de março de 2015**

**PROCESSO : 10074.721527/2014-75**  
**INTERESSADO: Sindicato das empresas de informática do estado do Rio de Janeiro.**  
**CNPJ : 31.603.145/0001-00**  
**ENDEREÇO : Rua Buenos Aires nº 68, 32º andar, Centro, Rio de Janeiro/RJ.**  
**CEP . . . . . : 20.070-020**

Através do presente comunicado fica o interessado acima identificado, cientificado do inteiro teor da **Solução de Consulta nº 7.003 – SRRF07/Disit**, exarado às fls. 64/68 dos autos do processo administrativo nº **10074.721527/2014-75**, cujas cópias encontram-se em anexo.

**MF/RFB/SRRF 7a RF/IRF-RJO/SEORT  
ASSINADO DIGITALMENTE  
ANDRÉ LEMOS SIMÕES**



# Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil  
da 7ª RF

SRRF07/Disit  
Fls. 64

## Solução de Consulta nº 7.003 - SRRF07/Disit

**Data** 22/01/2015  
**Processo** 10074.721527/2014-75  
**Interessado** SINDICATO DAS EMPRESAS DE INFORMÁTICA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO - SEPRORJ  
**CNPJ/CPF** 31.603.145/0001-00

### ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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:** Lei 9.430, de 1996, arts 1.º e 25, inciso I; Lei n.º 9.249, de 1995, art. 15.

**VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 123, DE 28 DE MAIO DE 2014.**

## Relatório

O Sindicato das Empresas de Informática do Estado do Rio de Janeiro – SEPRORJ, que atua como associação de defesa de direitos sociais (CNAE 94.30-8-00), por meio de seu representante legal e procuradora devidamente identificados, com base nos arts. 518 e 519, inciso III, do Decreto n.º 3.000, de 1999, e em diversas soluções de consulta, as quais nomeia, em especial a de número 144, de 18 de abril de 2006, da qual transcreve trecho, formula consulta acerca das alíquotas aplicáveis no sistema de lucro presumido e de aspectos conceituais inerentes ao assunto, apresentando as seguintes indagações:

- 1) Está correto o entendimento do Sindicato Consultante que, independentemente da

*mantido, ou seja, "venda" (desenvolvimento e edição) de softwares prontos para o uso (standard ou de prateleira), bem como a sua atualização ou manutenção de software (upgrade), mesmo cobradas a parte, ou num momento futuro, classificam-se como venda de mercadoria, e o percentual para a determinação da base de cálculo do imposto de renda é de 8% sobre a receita bruta?*

- 2) *Está correto o entendimento do Sindicato Consulente que, independentemente da forma de tributação: estadual-ICMS, ou municipal-ISS, o conceito deve ser mantido, ou seja, o desenvolvimento de software por encomenda, bem como sua atualização ou manutenção (upgrade), também por encomenda, mesmo cobradas a parte, ou num momento futuro, classificam-se como prestação de serviço, e o percentual para determinação da base de cálculo do imposto de renda é de 32% sobre a receita bruta?*

É o Relatório.

## Fundamentos

2. A formalização da consulta à legislação tributária subordina-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 1996 e nos artigos 88 a 102 do Decreto n.º 7.574, de 2011, estando a matéria regulamentada, no âmbito da RFB, por meio da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013.

3. Preliminarmente, importa observar que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária, relativa aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), tem o objetivo de dirimir dúvidas concernentes a dispositivos da legislação tributária aplicável a fatos concretos e determinados, relatados pelo sujeito passivo de obrigação tributária, principal ou acessória. Convém enfatizar que o escopo único do instituto é, tão somente, fornecer ao sujeito passivo a **interpretação**, adotada pela RFB, acerca de determinada norma tributária, a qual discipline situações por ele enfrentadas e cujo sentido lhe pareça dúbio, obscuro ou de difícil compreensão.

4. A presente consulta, cujos requisitos indispensáveis à sua formulação a tornam eficaz, tem como objetivo a busca de esclarecimentos acerca dos percentuais de presunção aplicáveis sobre a receita bruta para fins determinação da base de cálculo do IRPJ na sistemática do lucro presumido, nas atividades de venda e prestação de serviços na área de informática.

5. Feita essa análise, verifica-se que dúvidas semelhantes a da consulente já foram apreciadas pela Coordenação-Geral de Tributação, por meio da Solução de Consulta n.º 123, de 28 de maio de 2014, cuja Fundamentação, parcialmente reproduzida, segue, abaixo, explicitada:

### Fundamentação

(...).

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 § 7.º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 15, e Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 1.º 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.

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

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.

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

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

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

(...).

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

8. Em relação às receitas decorrentes da comercialização de programas adaptados (customized), entende-se que as adaptações feitas no produto pronto para cada cliente, **representam meros ajustes no programa, permitindo que o software (que já existia**

antes da relação jurídica) possa atender às necessidades daquele cliente. Tais adaptações não configuram verdadeira encomenda de um programa e, portanto, as respectivas receitas não são auferidas em decorrência da prestação de serviços. Logo, nestes casos, o percentual de presunção do lucro e da base de cálculo da CSLL é de 8% e 12%, respectivamente. No mesmo sentido, destaca-se que, caso os ajustes representem configuração do software ao hardware do cliente, a atividade mantém-se classificada como venda de mercadoria.

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Recurso especial não provido.

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

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

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

6. Convém observar, neste ponto, que o art. 25 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que trata das parcelas a serem consideradas para fins de determinação do lucro presumido, foi alterado pelo art. 6.º da Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014, bem como o art. 9.º desta lei trouxe alterações aos arts. 15 e 20 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, respeitado o período de vigência previsto no art. 119 da lei modificadora.

### Conclusão

7. Ante o exposto, e com base nos atos legais citados, proponho solucionar a presente consulta nos seguintes termos:

Respondendo que:

a.1) 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.2) 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.

a.3) 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.

À consideração superior.

ASSINADO DIGITALMENTE POR  
ANGELA MARIA MAGNAN BARBOSA  
Matrícula n.º 00064.945

### Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta, para, com base nos arts. 22 e 24, inciso IV, da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, declarar a vinculação da presente consulta à Solução de Consulta Cosit n.º 123, de 28 de maio de 2014.

Encaminhe-se o presente processo ao DIORT-DRF-RJO - 1, para ciência à interessada e demais providências cabíveis.

ASSINADO DIGITALMENTE POR  
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES

Auditor-Fiscal - Mat. 20.241

Chefe da Divisão de Tributação - SRRF07