



Solução de Divergência nº 6 - Cosit

Data 3 de junho de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Ementa: NATUREZA DAS ATIVIDADES EXECUTADAS POR DATA CENTER. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO E NÃO LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL. IMPOSSIBILIDADE DE SEGREGAÇÃO DAS DESPESAS COM EQUIPAMENTOS E SUA GESTÃO DAS DESPESAS COM SERVIÇOS DE APOIO.

Divergência entre a SC nº 99 – SRRF/09 e a SC nº 86 – SRRF/08:

A contratação de um **data center** não se caracteriza como uma locação de bem móvel, mas sim como uma típica prestação de serviços. Nesse sentido, sobre as remessas para pagamento dos serviços prestados por **data center** devem incidir o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), a CIDE/ Royalties e as Contribuições PIS-importação e Cofins-importação, nos termos da legislação aplicável. Entende-se que a atividade de prestação de serviço por um **data center**, tendo em vista sua própria natureza, não é passível de segregação para efeitos tributários entre os equipamentos e a gestão dos serviços de apoio que a compõe, pois estes se subsumem naqueles.

Dispositivos Legais: art. 30 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e o art. 647 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

Não reconhecimento da divergência entre a SC nº 99 – SRRF/09 e a SC nº 122 – SRRF/08:

Não se configura a divergência entre a Solução de Consulta nº 99 – SRRF/09 e a SC nº 122-SRRF/08, uma vez que são fundadas em normas jurídicas distintas, conforme determina o art. 19 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. A SC99 – SRRF/09 analisa a tributação incidente sobre as remessas para o exterior relacionadas com pagamentos por serviços

prestados por **datas centeres**, cuja base normativa tributária incidente é a seguinte: o inciso I do art. 685, do Decreto nº 3.000 de 1999, com relação ao IRRF, o art. 1º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, quanto à Cofins-importação e ao PIS-importação, e o art. 1º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, com relação à CIDE/Royalties.

Por sua vez, a SC nº 122 – SRRF/08 trata da tributação incidente sobre pagamentos recebidos por empresa de **data center** domiciliada no Brasil, cuja base normativa é completamente diversa da que embasa a SC nº 99 – SRRF09, que é a seguinte: art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003 e o art. 647 do Decreto nº 3.000, de 1999, que dizem respeito à retenção do IR, à CSLL, à Cofins e à Contribuição do PIS.

Fica reformada a Solução de Consulta nº 86-SRRF/08, de 27 de março de 2012, sendo a solução do assunto de que trata substituída pela que é apontada nesta Solução de Divergência. São mantidas integralmente a Solução de Consulta nº 99-SRRF/09, de 29 de maio de 2013 e a Solução de Consulta nº 122-SRRF/08, de 26 de maio de 2011.

Dispositivos Legais: art. 30 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e o art. 647 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

Relatório

Trata-se de representação de divergência encaminhada a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) pelo chefe da Divisão de Tributação (Disit) da Superintendência da Receita Federal do Brasil da 9ª Região Fiscal (SRRF09). A representação de divergência foi apresentada pela , alegando a existência de soluções de consulta divergentes para o mesmo assunto.

2. As divergências apontadas são as seguintes:

- a) entre a Solução de Consulta (SC) nº 99 – SRRF/09, de 29 de maio de 2013 e a SC nº 86 – SRRF/08, de 27 de março de 2012; e
- b) entre a SC nº 99 – SRRF/09, de 2013 e a SC nº 122 – SRRF/08, de 06 de maio de 2011.

3. As SC tratam da tributação incidente sobre os pagamentos e/ou remessas decorrentes da contratação de **data center**. A principal questão da divergência é a definição da natureza dos contratos para execução das atividades integradas ao conceito de **data center**. Se esses contratos seriam uma simples locação de equipamentos para armazenamento e/ou processamento de dados ou eles se refeririam a uma efetiva prestação de serviços.

4. As consequências dessa distinção tem grandes repercussões na aplicação da legislação tributária federal. Caso consideradas como prestação de serviços, as remessas decorrentes dos contratos acima referidos sofreriam a incidência dos seguintes tributos: Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), PIS-Importação, Cofins-importação e Cide/Royalties. Caso consideradas como contratos de aluguel, sofreriam apenas a incidência do IRRF.

5. Faz-se necessário, portanto, examinar o conceito da locação de bem móvel em face de uma prestação de serviços e suas conseqüências no campo tributário. Em seguida, deve-se examinar a natureza das atividades exercidas por um **data center** para verificação da possibilidade de seu enquadramento, seja como uma locação, seja como uma prestação de serviços.

6. Reconhecemos a existência de divergência entre as Soluções de Consulta (SC) n.º 99 – SRRF/09, de 29 de maio de 2013 e a SC n.º 86 – SRRF/08, de 27 de março de 2012. Contudo, avaliamos que não há divergência entre as SC n.º 99-SRRF/09 e a SC n.º 122-SRRF/08, por tratarem de matérias distintas, não fundadas em idêntica norma jurídica, requisito expresso para que se configure a divergência, conforme disposto no art.19 da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, abaixo transcrita. A SC n.º 99 – SRRF/09, de 2013, analisa a tributação incidente sobre as remessas para o exterior para pagamento por serviços prestados por **data center**, enquanto a segunda trata da tributação incidente sobre pagamentos recebidos pela empresa de **data center** domiciliada no Brasil. A base normativa é completamente distinta, o que impossibilita a aceitação da divergência.

*“Art. 19. Havendo divergência de conclusões entre Soluções de Consulta relativas à mesma matéria, **fundadas em idêntica norma jurídica**, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Cosit.”(grifo nosso)*

Fundamentos

SOBRE A DIVERGÊNCIA ENTRE A SC N.º 99 – SRRF/09 E A SC N.º 86 – SRRF/08

7. Essa divergência trata da tributação incidente sobre as remessas relacionadas a contratos que tem por objeto a utilização remota de infraestrutura para armazenamento e processamento de dados em alta performance, identificada no jargão do mundo da informática como **data center**. Assim, empresa domiciliada no Brasil contrata empresa domiciliada no exterior que armazena e processa em alta performance os dados enviados pela primeira. As SC têm as seguintes ementas.

SC n.º 99 – SRRF/09

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF
REMESSA. EXTERIOR. DATACENTER. PRESTAÇÃO DE
SERVIÇOS.*

As remessas para o exterior em pagamento pela utilização remota de infraestrutura para processamento de dados e armazenamento de informações em alta performance (data center) constituem remuneração pela prestação de serviços técnicos e estão sujeitas à incidência do IRRF à alíquota de 15% (quinze por cento).

Dispositivos Legais: Item 1.03 do Anexo à Lei Complementar nº 116, de 2003; RIR/1999, arts. 682, 585, II, 'a', e 708; MP nº 2.159-70, de 2001, art. 3º; Lei nº 10.168, de 2000, art. 2ºA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO

ECONÔMICO - CIDE. REMESSA. EXTERIOR. DATA CENTER. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

As remessas para o exterior em pagamento pela utilização remota de infraestrutura para processamento de dados e armazenamento de informações em alta performance (datacenter) constituem remuneração pela prestação de serviços técnicos e estão sujeitas à incidência da CIDE/Royalties.

Dispositivos Legais: Item 1.03 do Anexo à Lei Complementar nº 116, de 2003; Lei nº 10.168, de 2000, art. 2º; Decreto nº 4.195, de 2002, art. 10; IN SRF nº 252, de 2002, art. 17.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS. REMESSA. EXTERIOR. DATACENTER. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

As remessas para o exterior em pagamento pela utilização remota de infraestrutura para processamento de dados e armazenamento de informações em alta performance (datacenter) constituem remuneração pela prestação de serviços técnicos e estão sujeitas à incidência da Cofins/Importação.

Dispositivos Legais: Item 1.03 do Anexo à Lei Complementar nº 116, de 2003; Lei nº 10.865, de 2004, art. 1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.REMESSA PARA O EXTERIOR. DATA CENTER. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

As remessas para o exterior em pagamento pela utilização remota de infraestrutura para processamento de dados e armazenamento de informações em alta performance (datacenter) constituem remuneração pela prestação de serviços técnicos e estão sujeitas à incidência do PIS/Importação.

Dispositivos Legais: Item 1.03 do Anexo à Lei Complementar nº 116, de 2003; Lei nº 10.865, de 2004, art. 1º.

SC nº 86 – SRRF/08

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS. COFINS-IMPORTAÇÃO. ALUGUEL. NÃO INCIDÊNCIA. Não há incidência da Cofins Importação sobre o pagamento efetuado à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior pelo aluguel de servidores em data center situados também no exterior. A contribuição incide sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços, não alcançando, portanto, as remessas efetuadas como contraprestação pelo aluguel de equipamentos.

SERVIÇOS EXECUTADOS NO EXTERIOR CUJO RESULTADO NÃO SE VERIFIQUE NO PAÍS. Não há incidência da Cofins-Importação sobre o pagamento efetuado à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior pela prestação de serviços provenientes e executados no exterior, cujo resultado não se verifique no País. Desta forma, não há incidência da contribuição sobre os serviços prestados por residentes ou domiciliados no exterior destinados a assegurar o bom funcionamento dos servidores a que se refere o tópico acima.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, 2004, art.1º, caput e parágrafo 1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP IMPORTAÇÃO.ALUGUEL. NÃO INCIDÊNCIA. Não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação sobre o pagamento efetuado à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior pelo aluguel de servidores em data center situados também no exterior. A contribuição incide sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços, não alcançando, portanto, as remessas efetuadas como contra prestação pelo aluguel de equipamentos.

SERVIÇOS EXECUTADOS NO EXTERIOR CUJO RESULTADO NÃO SE VERIFIQUE NO PAÍS. Não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação sobre o pagamento efetuado à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior pela prestação de serviços provenientes e executados no exterior, cujo resultado não se verifique no País. Desta forma, não há incidência da contribuição sobre os serviços destinados a assegurar o bom funcionamento dos servidores a que se refere o tópico acima.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, 2004, art.1º, caput e parágrafo 1º.

Sobre a Locação e a Prestação de Serviços

8. A incidência do Imposto sobre os Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre valores decorrentes da locação de coisas móveis (aluguel) foi afastada desde o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF) do Recurso Extraordinário (RE) nº 116.121-3 (SP). Foi vencido o entendimento que vigorara até então, em que prevalecia o enfoque econômico, presente em normas do Direito Tributário, dentre outras alegações. De acordo com o enfoque econômico, o aluguel de um bem móvel não fungível, como um guindaste - o bem referido no RE acima mencionado -, deveria ser interpretado pela ótica de sua utilização econômica, pelo serviço que ele executa. A locação e o serviço, por esse enfoque, se fundiam. Assim, caberia a incidência do ISS, uma vez que a locação de bens era afastada tendo em vista a característica econômica da prestação do serviço.

9. Um dos principais argumentos favoráveis à mudança desse entendimento foi o de que as leis tributárias não podem alterar a definição, o conteúdo e os conceitos do direito privado, conforme determina o art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN). Por esse ângulo, dito eminentemente jurídico, as definições e conceitos relacionados com a locação e a prestação de serviços devem se ater ao que está determinado em legislação específica prevista constitucionalmente.

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

10. Desse modo, emergem as definições e conceitos do Código Civil Brasileiro (CC). À época do Acórdão do RE nº 116.121-3 (11.10.2000), o CC era a Lei nº 3.071, de 01 de janeiro de 1916. Essa lei foi revogada pela Lei nº 10.406, 10 de janeiro de 2002, que instituiu o novo Código Civil, hoje em vigor. Com base nesses institutos, o STF estabeleceu que serviço e locação não se confundem. Tal entendimento tem balizado todas as decisões e interpretações que envolvem os conceitos de prestação de serviços e locação de bem móvel, principalmente para efeito de incidência tributária. O que os distingue é a natureza da obrigação, já que o primeiro conceito trata de “obrigação de fazer”, enquanto o segundo de uma “obrigação de dar”. Prestações distintas, portanto, que ensejam tributação diversa.

11. Para melhor esclarecer a interpretação adotada pelo STF, transcreve-se excerto do voto do ministro Celso de Mello, no julgamento do já referido RE nº 116.121-3:

*“Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico, considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que substanciam um **praestare** ou um **facere**.*

Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resultado do art. 1.188 do Código Civil: “Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.”

Esse entendimento – que identifica, na figura contratual da locação de bens móveis, a presença de uma típica obrigação de dar, fundada na cessão de coisa não fungível – encontra apoio em autorizado magistério doutrinário (SILVIO RODRIGUES, “Direito Civil”, vol. 3/209211, itens ns. 88/90, 23ª ed., 1995, Saraiva; CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, “Instituições de Direito Civil”, vol. III/250254, item n. 238, 5ª ed., 1981, Forense; ORLANDO GOMES, “Contratos”, p. 328, 330/332 e 335, itens ns. 209/210 e 214, 7ª ed., 1979, Forense, v.g.).

A entrega da coisa locada é o principal dever do locador, por ser ela um meio indispensável para a fruição do uso e gozo do bem, o que constitui elemento essencial do contrato de locação. Sem tal entrega, a locação não se efetiva.”

12. Passemos a avaliar agora a questão central que dividiu as Soluções de consulta, que envolve necessariamente a conceituação da atividade realizada por um **data center**.

Sobre o Data Center

13. O **data center** é o coração da Tecnologia da Informação de uma empresa. Ele é um espaço onde se localiza toda a infraestrutura tecnológica para o armazenamento e processamento de dados. É um ambiente projetado arquitetonicamente ou adaptado fisicamente para alojar servidores. Nesse sentido, despontam a segurança das informações, um complexo sistema de combate e prevenção contra incêndios, um eficiente e ágil sistema de resfriamento de ambiente e um outro sistema de fornecimento e controle de energia, além de outras especificidades. Esses serviços decorrem da necessidade de proteção da sofisticada aparelhagem envolvida e garantia da integridade dos dados.

14. Dois textos retirados da Internet ilustram bem a complexidade de sua estrutura. Esses textos também foram usados pela SC nº 99 – SRRF/09. No acesso realizado na semana de 17 a 21 de fevereiro de 2014, julgamos os mais adequados, nos limites desta Solução de Consulta, quanto aos objetivos de se conhecer o que é um **data center**.

*1 - Centro de processamento de dados
Origem: Wikipédia, a enciclopédia livre.*

Um Centro de Processamento de Dados (CPD), é o local onde são concentrados os equipamentos de processamento e armazenamento de dados de uma empresa ou organização. Também conhecidos pelo nome em inglês, Data Center.

Normalmente projetados para serem extremamente seguros, abrigam milhares de servidores e bancos de armazenamento de dados, processando grande quantidade de informação.

Montados em um salão protegido contra acesso indevido, tem piso elevado para possibilitar a passagem de cabos elétricos e de dados, armários metálicos (racks), onde são montados os equipamentos e um ambiente totalmente controlado.

Contam com sistemas de para extinção de incêndios, sistema inteligente de

detecção precoce de fumaça , e extinção de incêndio com gás inerte, para não afetar os equipamentos. O acesso é controlado por cartões eletrônicos e/ou biometria, o monitoramento permanente, o acesso por porta eclusa. Ar condicionado de precisão, com monitoramento constante, mantém a temperatura constante, resfriando os equipamentos. Ambiente operacional monitorado permanentemente, em todos os aspectos, físicos e lógicos.

O suprimento de energia, além da concessionária local, usa geradores de energia de grande capacidade e fonte de alimentação ininterrupta (também comumente chamados de UPS ou nobreaks) de grande porte, montados em salas anexas, para manter os equipamentos ligados, mesmo em caso de queda no fornecimento. CPDs consomem até cem vezes mais energia que um escritório comum.

Os CPDs são projetados para atender a rigorosos padrões internacionais. Sua infraestrutura exige alta segurança física e lógica, asseguradas pelas mais modernas tecnologias do mercado. As normas da Associação das Indústrias de Telecomunicações (AIT) são as mais utilizadas, especificamente a norma AIT 942,2 que estabelece a classificação de segurança Padrão TIER de 1 a 4. (http://pt.wikipedia.org/wiki/Centro_de_processamento_de_dados) Acesso em 19/02/2014.

2 - Um DataCenter é uma modalidade de serviço de valor agregado que oferece recursos de processamento e armazenamento de dados em larga escala para que organizações de qualquer porte e mesmo profissionais liberais possam ter ao seu alcance uma estrutura de grande capacidade e flexibilidade, alta segurança, e igualmente capacitada do ponto de vista de hardware e software para processar e armazenar informações.

Na década de 1970, quando os sistemas Mainframe eram utilizados em grande escala, o conceito de DataCenter era muito conhecido como "Bureaux de Serviços". Atualmente podemos definir duas categorias principais de DataCenters: DataCenter Privado (PDC) e o Internet DataCenter (IDC). Um PDC pertence e é operado por corporações privadas, instituições ou agências governamentais com o propósito principal de armazenar dados resultantes de operações de processamento interno e também em aplicações voltadas para a Internet. Por outro lado, um IDC normalmente pertence e é operado por um provedor de serviços de telecomunicações, pelas operadoras comerciais de telefonia ou outros tipos de prestadores de serviços de telecomunicações. O seu objetivo principal é prover diversos tipos de serviços de conexão, hospedagem de sites e de equipamentos dos usuários. Os serviços podem incluir desde comunicações de longa distância, Internet, acesso, armazenamento de conteúdo, etc.

O gerenciamento é um dos principais serviços que um Data Center oferece na previsão de falhas dos sistemas e equipamentos dos usuários. São duas as categorias de gerenciamento: Básico e Avançado. A diferença entre eles está no fato que no gerenciamento básico os servidores são monitorados continuamente através do envio de pacotes de dados de verificação e no gerenciamento

avançado, além do envio desses pacotes de dados, os serviços (www, SQL, entre outros) são checados, ou seja, o servidor do provedor fará uma requisição aos serviços que estão rodando para assegurar a qualidade máxima no gerenciamento do sistema do usuário. O gerenciamento avançado é o método mais eficaz na garantia de disponibilidade do site, possibilitando em muitos casos o envio de mensagens de email, Pager, etc, aos administradores da rede, informando o estado das aplicações. Até mesmo pode-se avaliar o desempenho médio e ter diagnóstico antes mesmo do problema acontecer.

Um dos aspectos que devem ser observados na contratação de um serviço de Data Center, é o tipo de acesso (colocation) que o usuário terá ao servidor do provedor de serviços. O tipo de acesso irá definir por qual método o servidor será acessado em caso de necessidade. Se o colocation for contratado, o acesso é feito pelos funcionários do provedor, localmente. Se o colocation for remoto, o acesso será feito através de softwares de controle remoto que será escolhido pelo usuário. Neste caso o aplicativo de acesso remoto é instalado no servidor pelos funcionários do provedor de serviço. Eventualmente uma ou mais ferramentas podem necessitar de manutenção ou pode haver a necessidade de instalação de novos aplicativos. Nesses casos, o usuário deve solicitar ao provedor do serviço que providencie o que for necessário para a operação. Durante a hospedagem no servidor, o usuário assina um termo constatando a legalidade de todos os softwares instalados em seu servidor.

Pode-se se observar que através do colocation (locação de um servidor exclusivo do usuário, instalado e operado na estrutura do provedor), o usuário pode se beneficiar de uma série de recursos. Um colocation proporciona alta escalabilidade, ou seja, em caso de necessidade de ampliação dos serviços ou equipamentos, a mesma pode ser feita imediatamente, com monitoramento 24 horas por dia e 7 dias por semana (24X7), backup, otimização dos custos de operação e manutenção, rede com alta disponibilidade e carga balanceada.

Existem várias modalidades de utilização dos DataCenters. Dentre elas destacam-se o "Modelo Corporativo Monolítico" (pertence a uma única organização e não é compartilhado), o "Modelo Corporativo Compartilhado" (permite usufruir uma infraestrutura comum) e o "Modelo ASP" (Provedor de Aplicações e Serviços).

Nas modalidades corporativas o objetivo central é terceirizar a operação e a gestão dos processos informatizados da empresa na forma de Outsourcing, onde o provedor de serviços passa a se responsabilizar pelos processos operacionais da área de TI. Na modalidade ASP, a organização ou o profissional liberal, passa a utilizar os recursos disponíveis no Data Center na modalidade de prestação de serviços, locando licenças de software, espaço para armazenamento em disco e também capacidade de processamento em servidores hospedeiros. Nessa forma de utilização o usuário não necessita dispor de licenças de software aplicativos ou de automação de escritórios, não necessita licenciar sistemas operacionais, nem licenciar algum tipo de Banco de Dados. Todos os recursos necessários para a operação do sistema normalmente são fornecidos como parte da solução em forma de serviço, liberando a empresa para focar exclusivamente nos negócios.

(http://www.projetoderedes.com.br/artigos/artigo_datacenter.php) Acesso em 19. 02.2014.

15. Com o desenvolvimento do setor, surgiram empresas especializadas nas atividades típicas de um **data center**. A demanda por essas empresas tem sido crescente. Busca-se melhor performance em geral, por meio de uma diminuição de custos e de energia empresarial em um setor de grande complexidade, que envolve a aquisição de equipamentos caros e de elevados custos de manutenção, liberando a empresa para concentrar-se em seu objetivo negocial. O nível de atuação do **data center** é definido contratualmente pelo *Service Level Agreement (SLA)*, variando de operações mais simples, na medida em que possamos afirmar que há algo de simples nessa área, até as integrativas atividades previstas em um *outsourcing process*.

16. Nos casos em análise, os **datas centers** localizam-se no exterior, disponibilizando e processando dados de interesse de seus clientes, que os acessam remotamente. No mercado, essa estrutura recebe o bucólico nome de “computação em nuvem” (*clouding computer*). Nesses casos, as atividades de um mesmo **data center** servem a muitas empresas.

ANÁLISE DA DIVERGÊNCIA ENTRE A SC Nº 99 – SRRF/09 E A SC Nº 86 – SRRF/08

17. A SC nº 86 – SRRF/08 aceita o juízo de que a atividade executada pelo **data center** pode ser dividida em duas partes, conforme consulta já apresentada nesses termos. Uma se refere aos servidores, considerados como equipamentos físicos, que podem, no seu entender, ser objeto de locação. Nesse caso, existe um contrato específico. Logo, não incidiria a Contribuição do PIS-importação e a Cofins-exportação, pois a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, prevê a tributação somente das remessas relativas a aquisição de bens e prestação de serviços.

18. A outra parte diz respeito à contratação de serviços em separado, ou seja, objeto de outro (s) contrato (s), no caso, com a mesma empresa, “para garantir o bom funcionamento dos servidores locados”, tais como “os serviços de segurança locados pela Consulente (do espaço físico e dos servidores), acesso à internet (disponibilização de conectividade à internet — link para acesso), climatização do ambiente, garantia de fornecimento estável e geração de energia elétrica, para evitar danos aos servidores e comprometimento de seu funcionamento, além de manutenção e garantia de substituição dos servidores no caso de falhas e problemas técnicos”. Segundo interpretação da SC nº 86 – SRRF/08, o resultado desses serviços se verificaria no exterior e não no Brasil, logo essas remessas não são alcançadas pelo PIS-importação e Cofins-importação, nos termos do inciso II do art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004, abaixo reproduzido:

*Art. 1º. Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo **Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior** - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.*

§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

I - executados no País; ou

II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.

(negrito nosso)

19. Dessa forma, não haveria a incidência do PIS-importação e da Cofis-importação nas remessas para pagamento pela contratação dos servidores de um **data center**, em razão de que essa operação seria considerada uma locação de bens. Por sua vez, também não haveria a incidência sobre as remessas para pagamento da prestação de serviços necessários ao “bom funcionamento dos servidores”, já que esses serviços se consomem fora do território nacional, conforme previsto na Lei nº 10.865, de 2004, acima referida. Sobre esse aspecto, a SC nº 86 – SRRF/08 tece longo comentário, concluindo que: *...”forçoso admitir que tais despesas não estão relacionadas à importação de um serviço que poderia ser executado no Brasil, pelo simples fato de que os equipamentos, que são a razão de ser da prestação, localizam-se no exterior e, portanto, somente lá poderiam ser executados e verificados os resultados dessa execução.”*

20. Resumidamente, a SC nº 86 – SRRF08 entende que as remessas relativas ao contrato pelo aluguel dos servidores não sofrem a incidência da Contribuição do PIS-importação nem da Cofins-importação, por ausência de previsão legal; também não haveria a incidência dessas mesmas contribuições sobre as remessas em pagamento pela prestação de serviços necessários ao “bom funcionamento dos servidores locados”, constantes(s) de outro(s) contrato(s), porque seriam serviços cujos resultados se verificam no exterior.

21. Por outro lado, a SC nº 99 - SRRF/09 foi redigida tendo em vista formulação de consulta por contribuinte que avalia que a contratação de **data center** como um todo – nesse caso, não é feita a segmentação entre servidores e serviços de apoio - no exterior não se caracteriza como um prestação de serviço, mas sim como locação de bem móvel, tendo como base a Súmula Vinculante STF nº 31, conforme o julgamento plenário do RE nº 116.121-SP, ao qual se aludiu anteriormente.

22. Ao contrariar essa avaliação, a SC nº 99 - SRRF/09 cria um conjunto de argumentos, que endossamos, e ao qual acrescentamos outros argumentos a fim de impossibilitar a adoção do entendimento de que a natureza de uma locação de bem móvel possa ser atribuída às operações realizadas por um **data center**.

23. Inicialmente, a SC nº 99 – SRRF/09 afirma que em contratos que envolvam **data center** não se verifica a “entrega da coisa”, conforme previsto no voto do Ministro Celso de Mello sobre o RE nº 116.121-3, a seguir repetido, efetuado com base no art. 1.188 do CC de 1916 (art. 565 do atual CC):

“A entrega da coisa locada é o principal dever do locador, por ser ela um meio indispensável para a fruição do uso e gozo do bem, o que constitui elemento essencial do contrato de locação. Sem tal entrega, a locação não se efetiva.”

24. Com efeito, no caso em tela não há a “entrega de servidor à empresa brasileira”. A empresa brasileira ou seus clientes acessam o servidor remotamente a partir do Brasil. Conforme Código Civil brasileiro de 2002, sem a entrega do bem móvel, não há que se falar em locação desse bem.

25. Acrescente-se que além de não ocorrer a entrega do servidor ao contratante do **data center**, no Brasil ou no exterior, é a empresa contratada que administra, opera, gere, executa e monitora todo o armazenamento e processamento de dados necessários à execução das cláusulas contratuais. Essas atividades são realizadas 24 horas por dia 7 dias da semana, conforme textos descritivos das atividades de um data Center referidos anteriormente. É inconcebível, portanto, que a base física (equipamento) de um **data center**, que demanda uma quantidade ingente de serviços específicos para operá-lo e que continua sob a responsabilidade da contratada, alocando mão de obra especializada, seja considerada uma simples locação. Pois, sem o monitoramento constante pela empresa contratada não há que se falar em **data center**. E esse é justamente um dos apelos mais fortes que impulsionam as empresas a contratarem esses serviços, desincubindo-as da execução de tarefas tão complexas e custosas.

26. A gestão de um servidor no contexto de um **data center** inclui um aporte considerável de serviços envolvendo a administração de aplicativos, verificação constante da qualidade na execução dos serviços, monitoramento de todo o instrumental eletrônico, o que implica a administração de softwares dos mais variados e de outros recursos próprios do mundo da informática. Reduzir tudo isso ao conceito de uma locação revela-se uma impropriedade. Na verdade, a parte física se subsume na prestação do serviço. Nesse sentido, a SC nº 86-SRRF/08, de 2012, ignorou a gestão necessária ao funcionamento dos servidores. A SC nº 99-SRRF/09, em sentido oposto, considerou a gestão dos servidores e, acertadamente, a priorizou.

27. Assim, não se pode tratar como locação de bem móvel um contrato em que não se verifica a entrega do objeto locado ao contratante. Menos ainda, quando esse objeto é gerido e monitorado diuturnamente pela contratada, configurando-se toda essa operação como uma prestação de serviço.

28. Em consequência, fica também prejudicado a possibilidade de que sejam segregados os serviços de energia, climatização, segurança, etc. Não pode prosperar a ideia de que a segurança dos dados é um serviço distinto da gestão do servidor, já que estes serviços estão completamente integrados aos servidores formando uma universalidade insuscetível de fragmentação. Em muitos **datas centers**, havendo falhas no sistema de resfriamento, por exemplo, sensores instalados nos servidores serão imediatamente acionados. Muitas vezes, técnicos da empresa contratada têm de agir para evitar a perda dos dados processados e armazenados.

29. Ressaltamos que outro grande apelo para a contratação de um **data center** é justamente a credibilidade depositada na proteção dos dados, seja em relação a sua perda pura e simples seja em relação à proteção contra a captura desses dados por empresas concorrentes. É o conjunto integrado de atividades que se denomina **data center**. Todas as atividades que o compõe são, via de regra, imprescindíveis à sua constituição, e não somente ao seu “bom funcionamento”. Tendo em vista que é acessado remotamente por empresas ou clientes a partir do Brasil, aqui se consuma efetivamente a tarefa por ele executada.

30. Um recurso etimológico pode nos ser útil para enquadrar o fenômeno. A palavra hospedagem tem a significação de “bom acolhimento, abrigo”, e está inserida na base conceitual dos serviços de hotelaria. Pela LC n.º 116, de 2003, esses serviços são assim descritos:

9.01 Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis residência, residence-service, suite service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).

31. Em todos esses tipos de acomodação são componentes indissociáveis a prestação dos serviços de quarto, de segurança, de limpeza, de recepção etc. Ademais, também fazem parte da acomodação os serviços de infraestrutura, tais como: energia, climatização, fornecimento de água, etc. Em sua grande generalidade, seria uma enorme contradição a prestação de serviço de hotelaria em que se cobrasse separadamente do hóspede a conta de energia, de segurança, de água, etc. A natureza da prestação desse serviço (hotelaria) não admite.

32. Não é à toa que a palavra hospedagem é terminologia usual no mundo da informática. No caso em análise, os dados de terceiros hospedados em uma “nuvem computacional” devem receber um tratamento específico a ser obtido por uma série de serviços a serem prestados pelo contratado, serviços esses indissociáveis da gestão dos servidores.

33. Lembremos ainda que em geral empresas de **data center** prestam seus serviços para inúmeros clientes. Separar o custo de cada um desses serviços para cada cliente envolve considerável arbitrariedade, inconcebível com a boa prática financeiro-tributária.

34. Quanto a esse aspecto, a SC n.º 86/SRRF/08, de 2012, não fez qualquer referência aos valores objeto da segregação, ou seja, não foi informado a importância da “locação de servidores”, dos “serviços de apoio” e dos valores referentes à mão de obra agregada à administração, à operação e ao monitoramento desses servidores. Também não há informações precisas sobre os contratos com as demais empresas presumivelmente envolvidas e sobre como são compartilhadas as atribuições. Desse modo, não é possível visualizar o quadro das operações mencionadas, nem muito menos se essa segregação é prática comum nesse mercado.

35. Esses dois fatos, a ausência de uma apreciação conceitual envolvida na definição do que vem a ser um **data center** e a falta de detalhamento sobre as características contratuais do caso que analisou, prejudicaram uma apreciação quanto à possibilidade de um tratamento excepcional para as operações aludidas na SC n.º 86-SRRF n.º 86-SRRF/08, de 2012.

36. Um outro argumento apresentado pela SC n.º 99 – SRRF/09 destaca que o processamento de dados é considerado um serviço pela LC n.º 116, de 2003, serviço esse tipicamente prestado por um **data center**.

37. A SC n.º 99 – SRRF/09 ressalta ainda que algumas operações previstas na LC n.º 116, de 2003, embora enquadradas como locação de bens, são tributadas como prestação de serviços. São elas:

3.03 – *Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.*

3.04 – *Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.*

15.03 – *Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.*

CONCLUSÃO SOBRE A DIVERGÊNCIA ENTRE A SC N.º 86-SRRF/08 E A SC N.º 99-SRRF/09

38. Conforme os fundamentos apresentados, solucionamos a divergência ratificando o entendimento esposado na SC n.º 99-SRRF/09 de que não se caracteriza como uma locação de bem móvel a contratação de **data center**, mas sim como uma típica prestação de serviços. Devendo, portanto, sofrer a tributação pertinente. Nesse sentido, sobre tais remessas incidirão o Imposto de Renda Retido na Fonte, a Cide/ Royalties e a Contribuição ao PIS-importação e Cofins-importação, nos termos da legislação aplicável.

39. Entende-se, também, que a prestação de serviço integrada faz parte do conceito de um **data center**, não sendo, assim, possível, para efeitos tributários, uma segregação entre o serviço prestado através da utilização dos equipamentos e os serviços de apoio.

NÃO RECONHECIMENTO DA DIVERGÊNCIA ENTRE A SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 99-SRRF/09 E A SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 122-SRRF/08

40. Para um maior esclarecimento, transcrevemos parte da ementa da SC n.º 122-SRRF/08 que se refere à retenção na fonte do IRPJ.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

RETENÇÃO NA FONTE. REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS.

Os pagamentos decorrentes da prestação de serviços de estruturação, consultoria e auditoria em segurança tecnológica e informática e da venda de software e tecnologias de desenvolvimento próprio ou de terceiros, caso tal atividade resulte na elaboração de programa de computador (*software*), na prestação de serviços complementares visando o adequado funcionamento de programa (*software*), na concessão de licença de uso, ou no desenvolvimento de melhorias ou novas funcionalidades no *software* (customização) por encomenda para uso exclusivo do encomendante, estão sujeitos à retenção na fonte do Imposto de Renda, de que trata o art. 647, do Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR/99), por configurarem "serviços profissionais" na forma prevista no § 1º do citado dispositivo legal.

Por outro lado os pagamentos referentes à locação de ambientes para contingência, constituídos de estações de trabalho e tecnologias em geral, como equipamentos (hardware), programas de computador (software) e

componentes agregados e à locação de espaço para armazenamento de dados e equipamentos (data center) não estão sujeitos à retenção do IR, por não tratarem de prestação de serviços na forma prevista no § 1º do art. 647 do Decreto nº 3.000, de 1999.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 29/03/1999 (RIR/99), art. 647, § 1º; Lei nº 5.194, de 24/12/1996; Lei nº 9.609, de 19/02/1998, art. 1º, 8º e 9º; e Parecer Normativo CST nº 8, de 17 de abril de 1986, item 21.

.....

41. A SC nº 122-SRRF/08 foi emitida tendo em vista consulta formulada por empresa de informática domiciliada no Brasil que executa tarefas típicas de um **data center**, dentre outras atividades, e que entende como locação de bens a execução de tais tarefas. Para melhor enquadramento do assunto, transcrevemos a seguir as atividades exercidas pela solicitante, conforme o parágrafo 10 da SC nº 122-SRRF/08.

*De acordo com contrato social (fls. 8/15), a interessada tem por objeto social: a locação de ambientes para contingência, constituídos de estações de trabalho e tecnologias em geral, como equipamentos (hardware), programas de computador (software) e componentes agregados; a locação de espaço para armazenamento de dados e equipamentos (**data center**); a venda ou locação de software e tecnologias de desenvolvimento próprio ou de terceiros; a prestação de serviços de estruturação, consultoria e auditoria em segurança tecnológica e informática; e participação em outras sociedades, na qualidade de acionista ou quotista, por deliberação exclusiva de sua administração. (negrito nosso)*

42. Após análise da solicitação, a SC nº 122-SRRF/08 ofereceu a seguinte resposta ao contribuinte, conforme seus parágrafos 15 e 15.1 (conclusão):

15. Diante do exposto, proponho seja a consulta solucionada esclarecendo à consulente que estão sujeitos à retenção na fonte do IR, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, de que tratam o art. 647, do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) e o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, os pagamentos efetuados à consulente por pessoas jurídicas de direito privado decorrentes da prestação de serviços de estruturação, consultoria e auditoria em segurança tecnológica e informática, bem como aqueles decorrentes da venda de software e tecnologias de desenvolvimento próprio ou de terceiros, caso tal atividade resulte na elaboração de programa de computador (software), na prestação de serviços complementares visando o adequado funcionamento de programa (software), por ela comercializado, na concessão de licença de uso, ou no desenvolvimento de melhorias ou novas funcionalidades no software (customização) por encomenda para uso exclusivo do encomendante, por configurarem “serviços profissionais” listados no § 1º do art. 647 do Decreto nº 3000, de 1999.

*15.1 Por outro lado os pagamentos referentes à locação de ambientes para contingência, constituídos de estações de trabalho e tecnologias em geral, como equipamentos(hardware), programas de computador (software) e componentes agregados; a locação de espaço para armazenamento de dados e equipamentos (**data center**) não estão sujeitos à retenção do IR, da CSLL, da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, **por não tratarem de prestação de serviços na***

forma prevista no art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, e no art. 647 do Decreto nº 3.000, de 1999.

43. À primeira vista, somos levados a considerar a existência de divergência com a SC nº 99-SRRF/09, quando faz referência à *locação de espaço para armazenamento de dados e equipamentos (data center)*, pois não houve a descaracterização do **data center** como uma locação. Entretanto, esse não é o ponto central da questão como o foi para resolução da divergência entre a SC nº 86-SRRF/09 e a SC nº 99-SRRF/08, analisada anteriormente, já que não é a natureza do contrato de locação que afasta a incidência tributária sobre os pagamentos respectivos, mas o fato de que o **data center** não é considerado uma prestação de serviços na forma prevista no art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, e no art. 647 do Decreto nº 3.000, de 1999.

44. O teor da análise da SC nº 122-SRRF/08 somente resvala na questão da locação. Toda argumentação tem o objetivo de verificar se os pagamentos referentes aos serviços do **data center** se enquadrariam entre os “serviços de natureza profissional” para sofrerem a incidência na fonte do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Cofins e da Contribuição para o PIS, pois é disso que tratam o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, e o art. 647 do Decreto nº 3.000, de 1999, e legislação correlata, citada repetidas vezes na SC nº 122 – SRRF/08.

45. É importante lembrar que é plenamente aceitável considerar uma operação como locação e tributá-la como um serviço, se esse fosse o caso, como a própria SC nº 99 – SRRF/09 alegou em seu arrazoado, e que repete-se no parágrafo 37 desta Solução de Divergência.

46. Visto por esse ângulo, verifica-se que não se estabelece a divergência com a SC nº 99 – SRRF/09, uma vez que esta trata de remessas para o exterior em pagamento por serviços prestados por **data center**, que são tributados com base no inciso I do art. 685, de 1999, com relação ao IRRF, pelo art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004, quanto à Cofins-importação e à Contribuição ao PIS-importação, e o art. 1º da Lei nº 10.680, de 2000, com relação à CIDE- Royalties.

47. Portanto, para efeito de incidência tributária o fundamento jurídico que ampara a tributação é completamente diverso, pois enquadram fatos geradores sob diferentes perspectivas, como ficou demonstrado, descaracterizando a possibilidade para estabelecimento de uma divergência, conforme requisito expresso no art. 19 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Conclusão

I - Sobre a divergência entre a Solução de Consulta nº 99 – SRRF/09, de 2013 e a SC nº 86 – SRRF/08, de 2012

48. Esta Solução de Divergência entende que assiste razão à SC nº 99/09, não se caracterizando a contratação de **data center** como uma locação de bem móvel, mas sim como uma típica prestação de serviços. Devendo, portanto, sofrer a tributação pertinente. Nesse sentido, sobre tais remessas incidirão o Imposto de Renda Retido na Fonte, a Cide/ Royalties e o PIS-importação e Cofins-importação, nos termos da legislação aplicável.

49. Entende-se, também, que a prestação de serviço integrada faz parte do conceito de um **data center**, não sendo, assim, possível, para efeitos tributários, uma segregação entre o

serviço prestado através da utilização dos equipamentos e os serviços de apoio, pois aqueles se subsumem nestes.

II – Não reconhecimento de divergência entre a SC n.º 99 – SRRF/09, de 2013 e a SC n.º 122 – SRRF/08, de 2011

50. Não se configura divergência entre a Solução de Consulta n.º 99 – SRRF/09 e a SC n.º 122 SRRF/08, por não possírem idêntico fundamento jurídico, conforme exige a IN RFB n.º 1.396, de 2013, em seu art. 19. Uma vez que a SC n.º 99 – SRRF/09 analisa a tributação incidente sobre **remessas para o exterior**, cuja base normativa tributária é: o inciso I do art. 685, de 1999, com relação ao IRRF, o art. 1.º da Lei n.º 10.865, de 2004, quanto à Cofins-importação e à Contribuição ao PIS-importação, e o art. 1.º da Lei n.º 10.680, de 2000, com relação à CIDE- Royalties.

51. Enquanto, a SC n.º 122 – SRRF/08 trata da tributação incidente sobre **pagamentos efetuados para empresa de data center domiciliada no Brasil**, cuja base normativa é completamente diversa, formada pelo art. 30 da Lei n.º 10.833, de 2003 e o art. 647 do Decreto n.º 3.000, de 1999, que dizem respeito à retenção do IR, à CSLL, à Cofins e à Contribuição do PIS.

52. Propõe-se, então, a reforma da Solução de Consulta n.º 86-SRRF/08, de 27 de março de 2012, no sentido de que a solução do assunto de que trata seja substituída pela solução que é apontada nesta Solução de Divergência. Ficam mantidas mantidas integralmente a Solução de Consulta n.º 99-SRRF/09, de 29 de maio de 2013 e a Solução de Consulta n.º 122-SRRF/08, de 26 de maio de 2011.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
AUGUSTO CARLOS RODRIGUES DA CUNHA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente
IVONETE BEZERRA DE SOUZA
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da DITIN

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Divergência. Reforme(m)-se a(s) Solução(ões) de Consulta nº , de , nos termos desta Solução de Divergência. Publique-se na forma do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao(s) destinatário(s) da(s) Solução(ões) de Consulta reformada(s).

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit