



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 8ª RF

SRRF08/Disit

Fls. 27

Solução de Consulta nº 86 - SRRF08/Disit

Data 27 de março de 2012

Processo *****

Interessado *****

CNPJ/CPF *****

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 *datacenter* 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 *datacenter* 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.

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

Representada por seu procurador, a sociedade em epígrafe protocolou em ***** a presente consulta sobre a interpretação da legislação tributária atinente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

2 A consulente apresenta-se informando que suas atividades “consistem na elaboração de programas de computador, cessão do direito de uso destes programas, prestação de serviços de consultoria e assessoria quanto à sua utilização e operação, quando solicitado pelos clientes, sendo a legítima e exclusiva proprietária e possuidora de um software, por ela idealizado e desenvolvido, cuja função, em linhas gerais, é a aferição de métricas de acesso de websites, análise de perfil de navegação de usuários e gerenciamento de campanhas publicitárias em sites de Internet. As referidas atividades de consultoria e assessoria para a utilização e operação de softwares também são realizadas em softwares desenvolvidos por terceiros, quando solicitado pelos clientes da Consulente”.

3 Prossegue, alegando que para o exercício de suas operações efetua dois tipos de gastos junto a fornecedores estrangeiros: (i) loca equipamentos e espaços físicos; e (ii) contrata a prestação de serviços de residentes no exterior.

4 Em seguida, explicita a natureza desses dispêndios detalhando que “a atividade de locação consiste no aluguel de servidores em datacenter sediado *****, onde ficam hospedados os programas de computador desenvolvidos pela Consulente, juntamente com o espaço físico e o rack para a sua instalação, além de ar-condicionado e outros equipamentos necessários ao seu funcionamento...”. Sobre a contratação de serviços, diz serem eles “destinados a assegurar o bom funcionamento dos servidores locados pela Consulente, consistindo em serviços de segurança (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”

5 Após a exposição do caso concreto, a consulente aponta o cerne de sua consulta, que segundo ela tem “por objetivo requerer a manifestação desta d. Autoridade para fins de

entendimento a respeito da incidência ou não-incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação sobre a remessa de recursos pela Consulente ao exterior para pagamento do locador/prestador dos serviços em questão”.

6 A partir daí, passa a expor seu entendimento à questão colocada. Para tanto, transcreve os arts. 1º, § 1º, I e II; 3º e 5º da Lei nº 10.865, de 2004, os quais definem as hipóteses de incidência e os contribuintes sujeitos à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação.

7 Diante desses dispositivos, afirma que os serviços contratados no exterior são lá executados, não sendo seu resultado verificado no país. No intuito de embasar sua interpretação para a expressão “cujo resultado se verifique no país”, constante do inciso II do § 1º do art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004, cita as soluções de consulta nº 64/2006, da 10ª Região Fiscal, e a de nº 122/2005, da 7ª Região Fiscal, as quais, “acolhem o entendimento do resultado do serviço como sua consumação material”. Nesse diapasão, cita, ainda, posicionamento do STJ, explicitado no julgamento do Resp. nº 831.124, o qual, em discussão a respeito do ISS, segundo o entendimento da consulente, também encampa a interpretação da consumação material.

8 Sobre a locação de equipamentos, argumenta que “a locação realizada pela Consulente refere-se a local e equipamentos localizados no exterior, não recebendo, portanto, registro de declaração de importação” (...) “Assim, tendo em vista que o bem objeto da presente locação realizada pela Consulente não recebe o registro de declaração de importação, não caracterizando assim a ocorrência do fato imponible, entende a Consulente que não deve recolher as Contribuições ao PIS-Importação e COFINS-Importação sobre pagamentos feitos ao exterior em contraprestação por tais contratos de locação”.

9 Por fim, a consulente sintetiza seu questionamento, da seguinte forma:

“Verifica-se, portanto, que, em todos os casos tratados na presente consulta, as atividades desenvolvidas pela contratada da Consulente ocorrem fora do território nacional e têm os respectivos resultados consumados fora do território nacional. Em assim sendo, entende a Consulente que, em ambos os casos, locação de servidores e equipamentos em datacenter e contratação de serviços destinados a assegurar seu funcionamento, os respectivos pagamentos, créditos, entregas, empregos ou remessas de valores aos residentes no exterior no caso em tela não estariam sujeitos à incidência da Contribuição ao PIS-Importação e à COFINS-Importação

(...)

Ante todo o exposto, entende a Consulente que não deve recolher a Contribuição ao PIS-Importação e à COFINS-Importação sobre os pagamentos feitos ao exterior por serviços que são executados e consumados fora do Brasil, entendendo, ainda, que pagamentos a não residentes pela locação de bens que não ingressam no território brasileiro não configuram hipótese de incidência desses tributos. Com base nisso, indaga se tal procedimento está de acordo com a legislação em vigor”.

Fundamentos

10 A Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, resultado da conversão da Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004, ao instituir a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços, com base nos arts.149, parágrafo 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, estabelece que :

“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.

(...)”(grifou-se)

11 Importante frisar que, conforme se verifica da transcrição acima, o campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação alcança a importação de bens e serviços provenientes do exterior. Com relação aos serviços, é de se destacar que submetem-se às contribuições aqueles prestados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, desde que esses serviços sejam executados no Brasil, ou nas hipóteses em que executados no exterior, quando seu resultado se verifique no território nacional.

12 No caso presente, a consulente remunera (i) a locação “*de servidores em datacenter*”; e (ii) serviços “*destinados a assegurar o bom funcionamento dos servidores locados*”. Verifica-se, pois, tratar-se de duas atividades de natureza distinta, e que, portanto, devem ser analisadas de forma segregada.

13 No que tange ao aluguel de equipamentos, constata-se que estes não estão abrangidos pelas hipóteses de incidência das contribuições, as quais, conforme mencionado, abarcam tão somente a importação de bens e serviços, o que não inclui a locação de bens. Evidentemente que o aluguel de equipamentos no exterior, e que permaneçam no exterior, não configura a importação de bens, por motivos óbvios que não demandam maiores esclarecimentos. Já o seu não enquadramento no conceito de serviços merece uma exposição mais detalhada.

14 A locação de bens e a prestação de serviços são institutos de direito privado que a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), distingue, disciplinando-os em artigos separados (arts. 565 a 578 para a locação de coisas, e arts. 593 a 607 para a prestação de serviços). Essa diferenciação funda-se no fato de que a locação de bens constitui típica

obrigação de dar, ao contrário da prestação de serviços que possui característica de obrigação de fazer, representando claramente naturezas distintas.

15 Sobre isso, inclusive, manifestou-se, por maioria, o Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário RE 116121-SP. Como forma de ilustração, cite-se excerto do voto do Ministro Celso de Mello:

“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”.

(...) (grifou-se)

16 Posteriormente, ao sancionar a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, o Presidente da República, pela mesma razão, vetou a presença da locação de bens móveis na lista anexa àquela lei complementar, fundamentando seu ato na Mensagem nº 362, de 31 de julho de 2003:

“Senhor Presidente do Senado Federal,

Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do §1º do art. 66 da Constituição, decidi vetar parcialmente, por contrariedade ao interesse público e por inconstitucionalidade, o Projeto de Lei nº 161, de 1989 - Complementar (nº 1/91 - Complementar na Câmara dos Deputados), que "Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências".

(...)

Itens 3.01 e 13.01 da Lista de serviços

3.01 – Locação de bens móveis

(...)

Razões do veto

"Verifica-se que alguns itens da relação de serviços sujeitos à incidência do imposto merecem reparo, tendo em vista decisões recentes do Supremo Tribunal Federal. São eles:

O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão "locação de bens móveis" constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF nº 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a "terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de

observância inafastável. "Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis".

17 Diante disso, conclui-se que a remessa de recursos para o exterior efetuada pela consulente para o pagamento da locação de servidores em datacenter não está sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, pois a atividade por ela executada encontra-se fora do campo de incidência dessas contribuições, as quais abrangem apenas a importação de bens e serviços provenientes do exterior.

18 A segunda questão levantada pela consulente refere-se aos dispêndios efetuados com a contratação de *"serviços de segurança (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"*.

19 Sobre isso, e tendo como parâmetro a legislação instituidora da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a importação de serviços, cumpre analisar se o resultado dos serviços prestados à consulente, executados no exterior, verifica-se ou não no País, para efeito de possível aplicação dos mandamentos do inciso II do parágrafo 1º do art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004. Impende definir, pois, o que seja *"resultado verificado no País"*.

20 A verificação do resultado no País tem como pressuposto uma relação material do serviço com um bem situado no País. Não é suficiente que o serviço produza um resultado econômico no País. Em complemento a isso, é importante verificar se tal despesa está relacionada à importação de um serviço que poderia ser executado no Brasil e, portanto, sujeito à tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em território nacional; dado que, em tese, todo o serviço prestado no Brasil necessariamente sofre a incidência dessas contribuições sociais. Esse foi, inclusive o escopo da instituição das contribuições sobre as importações, ou seja, evitar o prejuízo à produção nacional, tributando isonomicamente os serviços executados dentro ou fora do Brasil, cujos resultados aqui se verifiquem. Essa intenção consta expressamente da própria exposição de motivos da MP nº 164, de 2004, segundo a qual a sua instituição teve por meta estabelecer *"tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no País, que sofrem a incidência da Contribuição para o PIS-PASEP e da Contribuição para o Financiamento Seguridade Social (COFINS), e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passam a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições"*.

21 O objetivo de dispensar tratamento isonômico, a que faz referência a exposição de motivos citada, somente se coaduna com a interpretação do termo *"cujo resultado se verifique no país"* da forma anteriormente mencionada, qual seja a de que esse resultado pressuponha uma relação material do serviço prestado por residentes ou domiciliados no exterior com um bem situado no país, porquanto apenas dessa forma poderia o serviço em questão ser alternativamente prestado internamente e, conseqüentemente, tributado pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins, de que tratam as Leis nºs 9.718, de 1998 (regime cumulativo), 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 (regime não cumulativo).

22 No presente caso, a contratação de serviços prestados por estrangeiros, ocorre devido a demanda por procedimentos a serem executados em virtude da existência de

equipamentos localizados no exterior, onde esses serviços são também consumados. 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 podem ser executados os serviços e verificados os resultados dessa execução.

23 Enfim, no que toca às remessas efetuadas para pagamento de “serviços de segurança (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”, conclui-se que não estão sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

Conclusão

24 Em face dos aspectos legais discutidos e das considerações supra, proponho que seja respondido à consulente que o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residente ou domiciliado no exterior como forma de contraprestação de aluguel de servidores em datacenter e de serviços “destinados a assegurar o bom funcionamento dos servidores locados pela Consulente”, não estão sujeitos à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)

ANDERSON DE QUEIROZ LARA
AFRB mat. 1295046

Ordem de Intimação

De acordo.

Soluciono a consulta conforme proposto. Encaminhe-se à ***** para conhecimento, ciência à interessada e demais providências cabíveis.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única. A presente decisão não comporta, portanto, recurso ou pedido de reconsideração. Excepcionalmente, caso a interessada venha a tomar conhecimento de uma outra solução de consulta divergente desta,

relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação – Cosit, em Brasília/DF, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2007.

(assinado digitalmente)

EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES

Chefe da Divisão de Tributação

Portaria SRRF 0800/P Nº 351/2011 (DOU de 23/05/2011)

Competência Delegada - Portaria SRRF 08/G nº 25 de 29/02/2012 (DOU - 1º/03/2012)

(JMA)