

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 191 - Cosit**Data** 23 de março de 2017**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF****SOFTWARE AS A SERVICE. SERVIÇO TÉCNICO. TRIBUTAÇÃO.**

Incide imposto de renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de *Software as a Service (SaaS)*, considerados serviços técnicos, que dependem de conhecimentos especializados em informática e decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.

Dispositivos Legais: Art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999; art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001; art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE**SOFTWARE AS A SERVICE. SERVIÇO TÉCNICO. TRIBUTAÇÃO.**

Incide a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Cide, à alíquota de dez por cento, sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, decorrentes de autorizações de uso e acesso a *Software as a Service (SaaS)*, considerados serviços técnicos, que dependem de conhecimentos especializados em informática e decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.

Dispositivos Legais: Art. 2º da Lei nº 10.168, de 2.000 (alterado pelo art. 20 da Lei 11.452, de 2007, e pela Lei nº 10.332, de 2001).

Relatório

A pessoa jurídica com ramo de atividade no comércio, manutenção e desenvolvimento de sistemas de processamento de dados, por intermédio de sua procuradora, formula a presente consulta sobre a incidência do imposto de renda retido na fonte - IRRF, de

que trata o art 685 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), e da contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE, no caso de pagamentos realizados a fornecedores domiciliados no exterior.

2. Informa que no desenvolvimento de suas atividades comercializa autorizações de acesso e uso dos intitulados *Software as a Service (SaaS)*, que são adquiridos de fornecedores estrangeiros para serem revendidos a usuários/clientes no Brasil. Os *SaaS* podem ser acessados de qualquer computador ou dispositivo móvel pelos usuários, por meio de senha. As autorizações de acesso aos sistemas ocorrem de forma remota, por meio da internet, onde o usuário acessa banco(s) de dados que se encontram hospedados em locais indeterminados, chamados de “nuvem”.

3. Declara que adquiriu para comercializar “autorizações de acesso” de dois *SaaS*. O primeiro oferece proteção para rede de usuários contra vírus, *spam* e demais ameaças. O segundo permite a realização de conferências, reuniões, treinamentos e projetos por meio da internet e compartilhamento de informações em tempo real. Destaca que os dois *softwares* são oferecidos pelos fornecedores também a diversos clientes indistintamente. Além disso, não são produzidos sob encomenda e não se tratam de *softwares* de cópias múltiplas (“prateleiras”) que empresas compram e instalam como um produto em seu próprio *datacenter*.

4. Cita o art. 685 do RIR/99, que trata da incidência do imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos à fonte situada no exterior. Cita também dispositivos da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, com as alterações da Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007, que trata da contribuição de intervenção de domínio econômico, destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa.

5. Ao final, a consultante vem apresentar os seguintes questionamentos: “ 1) Qual a alíquota de IRRF aplicável aos pagamentos realizados a fornecedores situados nos Estados Unidos, em contraprestação às autorizações de acesso e uso remoto dos *SaaS* anteriormente descritos; e 2) Há incidência da CIDE sobre os pagamentos realizados a fornecedores situados nos Estados Unidos, em contraprestação às autorizações de acesso e uso remoto dos mesmos *SaaS*? ”

Fundamentos

6. Preliminarmente, cabe esclarecer que o objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

7. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consultante e não

gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

8. A presente consulta objetiva esclarecer qual a alíquota do IRRF sobre “os pagamentos realizados a fornecedores situados nos Estados Unidos, em contraprestação às autorizações de acesso e uso remoto dos SaaS” (*Software as a Service*) e se incide a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide na mesma operação.

9. Depreende-se dos elementos apresentados que a consulente comercializa licenças de uso do SaaS, mas diferentemente de outros casos, ela é faturada pela aquisição das licenças de uso do SaaS, de modo que não está pagando pelo “direito de comercializar” o SaaS à empresa nos EUA, mas adquirindo autorizações de acesso e uso do SaaS para repassá-los, através de senhas de acesso remoto, a usuários no Brasil. Caso as remessas ao exterior fossem realizadas pela consulente como remuneração pelo direito de distribuir (licença de comercialização), estariam enquadradas como remuneração de direitos e, portanto, sujeitas à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, nos termos do art. 72 da Lei nº 9.430, de 1996.

10. No caso em estudo, não há uma venda tradicional dos *softwares*, mas apenas se comercializa o direito de os clientes (usuários) acessarem os programas e os bancos de dados, que se encontram hospedados em locais indeterminados, chamados de “nuvem”, como afirma a consulente. O usuário não recebe os programas para instalá-los em suas próprias máquinas. No artigo intitulado “Software como Serviço: Um Modelo de Negócio Emergente”¹, produzido no Centro de Informática da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), os autores Cássio A. Melo, Daniel F. Arcoverde, Éfrem R. A. Moraes, João H. C. Pimentel, Rodrigo Q. Freitas esclarecem que no modelo SaaS a empresa cliente não paga pela propriedade do software, mas apenas pelo uso, ficando o fornecedor com a responsabilidade de prover a manutenção e o suporte técnico:

2. Software como Serviço (SaaS)

Software como Serviço (Software as a Service - SaaS) é um modelo de entrega de software onde as empresas clientes pagam, não pela propriedade do software, mas pelo uso do mesmo e as companhias fornecedoras provêm manutenção e suporte técnico aos seus clientes. Segundo Frederick Chong e Gianpaolo Carraro, SaaS pode ser definido como "Software implementado como um serviço hospedado e acessado pela Internet". Isso quer dizer que SaaS inclui uma série de serviços e aplicativos que podemos nem esperar encontrar nessa categoria, como por exemplo um serviço de email baseado na Web.

11. Pode-se observar que no SaaS o usuário não tem ingerência sobre a infraestrutura dos recursos computacionais, não tem o poder de modificar os programas disponíveis. O fato é que, efetivamente, o usuário não adquire o *software*, mas apenas acessa os recursos à distância, por meio da *Internet*, utilizando senhas previamente definidas. Nesse contexto, observa-se que os direitos autorais dos *softwares* envolvidos na prestação de serviços não são objeto de comercialização, circunstância que, no presente caso, não foi sequer comentada pela consulente.

12. Os documentos anexos aos autos, em especial os instrumentos de tradução, que descrevem as características dos SaaS em discussão, firmados por tradutora pública e intérprete comercial juramentada, servem de base para se afirmar que os pagamentos realizados

¹ Disponível em: <<http://www.cin.ufpe.br/~jhcp/publica/jhcp-saas.pdf>>. Acesso em: 05.05.2015.

a pessoas jurídicas situadas no exterior, em contraprestação às autorizações de acesso e uso de softwares por usuários residentes no território brasileiro, tratam de operação de prestação de serviço, o que se pode confirmar pela transcrição dos seguintes trechos:

O Serviço de Segurança na Web permite que clientes percebam economias de custos significativas eliminando a necessidade de comprar, empregar e manter hardware e software nas dependências. [...] E porque o serviço alavanca a assinatura baseada em um cliente, os clientes pagam apenas pelo uso que precisam e podem perfeitamente aumentar sua proteção [...]

13. Assim, não há uma venda dos *softwares* para os usuários no Brasil. Os *softwares* permanecem sob a administração da empresa estrangeira, que recebe pagamentos mensais como prestação decorrente do uso dos programas à distância, por meio da *internet*. O tratamento das informações é feito pela empresa que desenvolve os *softwares* no exterior e permanece responsável por todas as funcionalidades desenvolvidas. Do relato da consulente nota-se que os contratos que determinam esse novo tipo de modelo de negócio são feitos de maneira padronizada, semelhante a um contrato de adesão, em que, através do pagamento de uma mensalidade, são oferecidos diversos serviços de acordo com o “pacote de utilidades” escolhido pelo cliente. Constata-se que os *softwares* comercializados pela consulente, oferecem, dentre outros serviços, rede de proteção contra vírus e demais ameaças, acesso remoto a banco de dados, participações em conferências, reuniões e projetos através de serviço da *internet*, com acesso e uso personalizado, o que se pode confirmar como típicas operações de prestação de serviço.

14. Saliente-se portanto que, os serviços postos à disposição dos usuários caracterizam-se como serviços técnicos, pois dependem de conhecimentos especializados em informática e, além disso, conforme se depreende da sistemática relatada pela consulente, os serviços decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico, que os usuários acessarão à distância para usá-los nas suas atividades empresariais, cabendo ao fornecedor do serviço prover a manutenção e o suporte técnico para o funcionamento dos aplicativos disponibilizados. Dessa forma, devem ser classificados como remuneração de serviços técnicos e tributados na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), nos termos do § 1º, inciso II, alínea “a”, do artigo 17 da IN RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, que dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014.

Capítulo XVI

Da Remuneração de Serviços técnicos, assistência técnica e administrativa e royalties.

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

§ 1º Para fins do disposto no caput:

[...]

II - considera-se:

a) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de

consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e

[...]

15. A referida norma foi editada com base no art. 7º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e no art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, que assim dispõem:

Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999

Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001)

Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de róalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

16. Quanto à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide sobre as remessas para exterior pelo pagamento de acesso e uso de programas de computador, transcrevem-se abaixo a legislação e alterações posteriores que trata da matéria:

Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000

Art. 1º Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem

assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 3o A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2o deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 4o A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento). (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.1)

17. Exsurge dos dispositivos em referência, que, inicialmente, a Cide era devida somente pelas pessoas jurídicas detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior (*caput* do art. 2º). Ocorre que, a partir de 1º de janeiro de 2002, a Cide passou também a ser devida, com a aplicação da alíquota de 10 % (dez por cento) sobre a remuneração paga pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos – dentre os quais se enquadram os *Software as a Service (SaaS)* – a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior (§§ 2º a 4º).

18. Observe-se que, no presente caso, os usuários não adquirem o *software* para uso mediante licença do fornecedor, de modo que não se aplica o parágrafo 1º-A, pois não há remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, situações que ocorrem quando o cliente efetivamente adquire o *software* do fornecedor. Como se viu, no caso dos *Software as a Service (SaaS)* mencionados pela consulente, o usuário dos serviços sequer sabe onde se encontra instalada a base tecnológica dos sistemas informatizados. O que acontece é a prestação de um serviço consistente em autorizações de acesso para que os usuários localizados à distância possam, por meio de uma senha, conectar qualquer computador com os computadores do fornecedor, utilizando a tecnologia da Internet, com a finalidade de acessar programas e bancos de dados que se encontram hospedados em locais indeterminados, chamados de “nuvem”.

Conclusão

19. Em vista do exposto acima, conclui-se que:

19.1. Incide imposto de renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de *Software as a Service (SaaS)*, considerados serviços técnicos, que dependem de conhecimentos especializados em informática e decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.

19.2. Incide a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide, à alíquota de dez por cento, sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, decorrentes de autorizações de uso e acesso a *Software as a Service (SaaS)*, considerados serviços técnicos, que dependem de conhecimentos especializados em informática e decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.

20. À consideração da chefia da Divisão de Tributação – Disit.

assinado digitalmente
Francisco Ricardo Gouveia Coutinho
Auditor-Fiscal da RFB
Matrícula 8381

21. De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira – COTIR.

assinado digitalmente
Wilmar Teixeira de Souza
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit03

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

assinado digitalmente
Cláudia Lucia Pimentel Martins da Silva
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da COTIR

Ordem de Intimação

23. Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit