



Solução de Consulta nº 192 - Cosit

Data 14 de dezembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

WEBMAIL. REGIME DE APURAÇÃO DE RECEITAS.

Por força do disposto nos arts. 10, XXV, e 15, V, da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas auferidas por empresas de serviços de informática em decorrência das atividades de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de **caixas postais/correios eletrônicos (webmail)**, ainda que ocorram dentro do próprio ambiente de hospedagem da prestadora de serviço.

Para fazer jus à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, é necessário que se comprove que a receita auferida advenha da prestação dos serviços elencados no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, e que eles tenham sido faturados de forma individualizada.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 303, DE 23 DE OUTUBRO DE 2014, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 271, DE 24 DE SETEMBRO DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 10, XXV, e 15, V.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

WEBMAIL. REGIME DE APURAÇÃO DE RECEITAS.

Por força do disposto nos arts. 10, XXV da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Cofins as receitas auferidas por empresas de serviços de informática em decorrência das atividades de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de **caixas postais/correios eletrônicos (webmail)**, ainda que ocorram dentro do próprio ambiente de hospedagem da prestadora de serviço.

Para fazer jus à apuração cumulativa da Cofins, é necessário que se comprove que a receita auferida advenha da prestação dos serviços

elencados no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, e que eles tenham sido faturados de forma individualizada.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 303, DE 23 DE OUTUBRO DE 2014, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 271, DE 24 DE SETEMBRO DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XXV.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA PARCIAL. REQUISITOS. MATÉRIA CONEXA.

É parcialmente ineficaz a consulta quanto ao segundo questionamento, o qual, por envolver dúvida quanto à apuração das contribuições previdenciárias, reputa-se formulado em desacordo com o que dispõe o art. 3º, § 9º, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.396, de 2013, arts. 3º, § 9º, e 18, I.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária, nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 2013, formulada por pessoa jurídica de direito privado, acima identificada, com ramo de atuação na área de tecnologia da informação (TI), e que, dentre os serviços prestados, destaca, para os fins desta consulta, o de armazenamento ou hospedagem de caixas postais/correios eletrônicos baseados em nuvem – *webmail*.

2 Expõe a consulente que as dúvidas que motivaram a consulta residem:

a) no regime de tributação aplicável à contribuição ao PIS e à Cofins, tendo em vista que a Lei nº 10.833/2003, no seu artigo 10, inc. XXV, c/c o seu artigo 15, inc. V, dispõe que permanecem sujeitas ao regime cumulativo de incidência das duas contribuições “as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas”; e

b) na possibilidade ou não de opção pelo regime de pagamento substitutivo da contribuição previdenciária sobre receita bruta (CPRB), relativamente a essa atividade, tendo em vista o disposto no artigo 7º, inc. I, da Lei nº 12.546/2011, ao remeter ao artigo 14, § 4º, da Lei nº 11.774/2008.

3 Diz entender que o serviço de e-mail por ela prestado pode ser enquadrado na hipótese do art. 10, inc. XXV, c/c o seu art. 15, inciso V, da Lei nº 10.833, de 2003, porquanto, segundo o contrato padrão celebrado para aquele serviço, as contas de e-mail dos seus

clientes são hospedadas em um servidor compartilhado, cabendo à consulente adotar medidas necessárias para evitar prejuízos ao funcionamento daquele, dentre as quais:

- fornecer suporte técnico ao cliente, auxiliando-o na configuração dos serviços e no acesso a outros serviços, mediante suporte por telefone 24 horas por dia (inclusive em finais de semana e feriados nacionais) e via e-mail, chat e help-desk;
- instalar no servidor compartilhado atualizações dos programas de proteção contra a invasão por terceiros (hackers), não sendo, no entanto, responsável em caso de ataques inevitáveis pela superação da tecnologia disponível no mercado;
- implantar medidas necessárias para dotar o servidor de meios hábeis para suportar os aumentos não usuais de demanda;
- alterar a configuração do servidor quando necessário ao seu bom funcionamento;
- habilitar ou desabilitar comandos que comprometam o bom funcionamento do servidor;
- remanejar internamente as caixas postais hospedadas de um para outro servidor, independentemente de aviso ou notificação prévia, com a consequente alteração do IP (InternetProtocol) do servidor;
- alterar o IP (Internet Protocol) de qualquer servidor, independentemente de qualquer aviso ou notificação, se necessário ao bom funcionamento do servidor compartilhado e para impedir problemas advindos de outros usuários instalados no mesmo servidor; e
- manter em uso e disponibilizar para o cliente um programa antivírus, sempre atualizado, para utilização nas mensagens de correio eletrônico (e-mail)

4 Afirma que à luz de recente obra sobre economia digital¹, o serviço de *webmail* é considerado um exemplo de funcionalidade da computação em nuvem da espécie SaaS – Software as a Service -, para concluir que:

[...], similarmente à atividade de hospedagem de páginas eletrônicas por ela desenvolvida – e que foi, recentemente, reconhecida como passível de enquadramento no artigo 10, inc. XXV, da Lei nº 10.833/2003, pela Solução de Consulta Disit nº 4.013/2020 – a hospedagem de **e-mails em** servidor compartilhado na nuvem também parece se adequar àquele conceito legal, na medida em que exige atividades de instalação, configuração, suporte técnico, atualização e manutenção de condições para a operacionalidade das contas de webmail dos seus clientes, instalando e atualizando os servidores compartilhados com programas contra invasões de hackers, dando o suporte necessário em resposta ao eventual uso das contas de e-mail do cliente para práticas ilícitas ou desautorizadas, implantando medidas necessárias para suportar aumentos não usuais de demanda, e assim por diante.

5 Conclui, então, que:

[...] embora a hospedagem de contas de e-mail em si possa parecer uma mera cessão de espaço ou de capacidade computacional de titularidade da Consulente, para armazenar mensagens eletrônicas dos seus clientes, a prestação desse serviço “requer um trabalho adicional de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, suporte técnico e manutenção ou atualização desses sites”, como se reconheceu na Solução de Consulta Disit nº 4.013/2020 e como já era igualmente afirmado na anterior Solução de Consulta Cosit nº 271/2019, que tratavam da hospedagem de páginas eletrônicas.

6 De seguida, passa a expor o seguinte entendimento acerca do serviço objeto desta consulta:

¹ Rodolfo Tsunetaka Tamanaha, em *Tributação e Economia Digital* (São Paulo: IBDT, 2020) – pp. 101/102 e 115/116

[...] parece se enquadrar no universo de serviços de TI listados no artigo 14, § 4º, da Lei nº 11.774/2008, na medida em que, novamente, envolve diferentes camadas de recursos e serviços informáticos, incluindo o “suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dado” (inc. VII), além da “execução continuada... de procedimentos de preparação ou processamento de dados de gestão empresarial, pública ou privada... com o uso combinado de mão de obra e sistemas computacionais” (inc. IX).

7 Cita como fundamentação legal da consulta os arts. 10, inciso XXV, e 15, inciso V, da Lei nº 10.833, de 2003 e art. 7º, inciso I, da Lei nº 12.546, de 2011, c/c o art. 14, § 4º, da Lei nº 11.774, de 2008, os quais reproduz, e, após reiterar seu entendimento de que o serviço objeto desta consulta amolda-se às atividades de TI neles descritas, indaga se está correto afirmar que:

7.1 “o serviço de armazenamento ou hospedagem de caixas postais / correios eletrônicos baseados em nuvem - webmail prestado pela Consulente, conforme descrito e detalhado nesta consulta, sujeita-se ao regime cumulativo de incidência da contribuição ao PIS e da Cofins, nos moldes dos artigos 10, inc. XXV, e 15, inc. V, da Lei nº 10.833/2003, por se tratar de “receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas”; e

7.2 “o mesmo serviço permite, diante do disposto no artigo 7º, inc. I, da Lei nº 12.546/2011, ao remeter ao artigo 14, § 4º, da Lei nº 11.774/2008, que a Consulente opte pela apuração e o pagamento da CPRB relativamente às receitas dele derivadas.”

Fundamentos

8 Preliminarmente, cabe esclarecer que o objetivo do instituto 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.

9 A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

10 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

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

11 O processo administrativo de consulta deve atender, para que se verifique sua admissibilidade e se operem os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pela IN RFB nº 1.396, de 2013, normas que ora disciplinam o instituto. Assim, além do exame dos aspectos atinentes ao objeto da consulta, à legitimidade do consulente e do atendimento dos requisitos formais exigidos para a sua formulação, a autoridade administrativa deverá, previamente ao conhecimento da consulta, verificar se nela está presente alguma das demais hipóteses determinantes de sua ineficácia. Tal análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade administrativa, visando resguardar os interesses da Administração Fiscal.

12 Ademais, a Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser a Consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

13 Posto isso, deve ser proferido o exame positivo de admissibilidade da consulta, visto estarem preenchidos os requisitos legais exigidos para seu conhecimento.

14 Neste contexto, busca a consulente obter posicionamento da Administração Tributária quanto à forma de tributação do serviço de armazenamento ou hospedagem de caixas postais/correios eletrônicos baseados em nuvem – *webmail*, em relação à **Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins**, indagando, em síntese, se as receitas auferidas estariam submetidas à sistemática de apuração cumulativa ou não cumulativa das contribuições; e quanto à possibilidade de optar pelo pagamento das **contribuições previdenciárias** relativamente às receitas dele derivada nos moldes preconizados pelo art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011 (Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta).

DAS SISTEMÁTICAS DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS E DO SERVIÇO PRESTADO PELA CONSULENTE

15 Conquanto a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins tenham passado, com o advento das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, a serem apuradas, como regra, pela sistemática da não cumulatividade, as leis instituidoras do novo regime mantiveram algumas pessoas jurídicas, atividades ou receitas submetidas à incidência cumulativa, conforme dispõem, respectivamente, os arts. 8º e 10 das mencionadas normas.

16 Tem a presente consulta por foco a hipótese de permanência na cumulatividade contemplada no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, cuja aplicação, por força do art. 15, inciso V, do mesmo diploma, também se estende à Contribuição para o PIS/Pasep. Diz o citado dispositivo:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

.....
XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.

17 De forma específica, argui a interessada se *o serviço de armazenamento ou hospedagem de caixas postais/correios eletrônicos baseados em nuvem - webmail por ela prestado, conforme descrito e detalhado nesta consulta, sujeita-se ao regime cumulativo de incidência da contribuição ao PIS e da Cofins, nos moldes dos artigos 10, inc. XXV, e 15, inc. V, da Lei nº 10.833/2003.*

18 Acerca desse assunto, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), através da Solução de Consulta Cosit nº 303, de 23 de outubro de 2014,² apresentou o entendimento a ser dado ao inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003. Tal interpretação, nos termos dos art. 8º e 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, possui efeito vinculante, no âmbito da RFB, em relação à interpretação a ser dada à matéria.

18.1 Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes (grifou-se):

Solução de Consulta Cosit nº 303, de 2014.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: REGIMES DE APURAÇÃO. EMPRESAS DE SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. Por força do disposto no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Cofins as receitas auferidas por empresas de serviços de informática em decorrência das atividades de desenvolvimento de software e de seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como da prestação de serviços de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de softwares, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.

Para fazer jus à apuração cumulativa da Cofins é necessário que se comprove que a receita auferida advenha da prestação dos serviços acima listados, e que os mesmos tenham sido faturados de forma individualizada.

Não se encontrando os serviços de processamento de dados e congêneres dentre os serviços expressamente relacionados pelo inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, as receitas deles decorrentes estão sujeitas ao regime não cumulativo de apuração, dado auferidas por pessoa jurídica tributada pelo lucro real.

DISPOSITIVOS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inciso XXV e § 2º, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 25.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

² Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=58023> (acesso em 28 set. 2021)

EMENTA: REGIMES DE APURAÇÃO. EMPRESAS DE SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. Por força do disposto no inciso XXV do art. 10, combinado com o inciso V do art. 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep as receitas auferidas por empresas de serviços de informática em decorrência das atividades de desenvolvimento de software e de seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como da prestação de serviços de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de softwares, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.

Para fazer jus à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep é necessário que se comprove que a receita auferida advenha da prestação dos serviços acima listados, e que os mesmos tenham sido faturados de forma individualizada.

Não se encontrando os serviços de processamento de dados e congêneres dentre os serviços expressamente relacionados pelo inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, as receitas deles decorrentes estão sujeitas ao regime não cumulativo de apuração, dado auferidas por pessoa jurídica tributada pelo lucro real.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inciso XXV e §2º, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 25; e art. 15, inciso V, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 43.

.....

Fundamentos

[...]

16. Cabe notar que o mencionado dispositivo legal estabelece um critério objetivo de permanência na cumulatividade. **Não são, portanto, as empresas prestadoras de serviços de informática que permanecem no regime cumulativo de apuração das contribuições, mas apenas as receitas por elas auferidas decorrentes das atividades expressamente mencionadas no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.** Deve-se ressaltar ainda, que em se tratando de norma que estabelece uma exceção ao regime não cumulativo, **deve ela ser interpretada restritivamente**, conforme a letra da lei, não se podendo cogitar da interpretação extensiva.

17. Nesse contexto, reitere-se que é claro o comando da norma em questão no sentido de manter no regime cumulativo as receitas auferidas por **empresas prestadoras de serviços de informática** decorrentes de suas atividades de **desenvolver softwares e, conseqüentemente, licenciá-los ou ceder seu uso a terceiros, bem assim de suas atividades correlatas de análise de sistemas, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico, manutenção e atualização dos mesmos softwares.**

[...]

23. Por todo o exposto, resta claro que, para fazer jus à apuração cumulativa da Cofins na forma prevista no inciso XXV do art. 10, extensivo à Contribuição para o PIS/Pasep, por força do inciso V do art. 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, **é imprescindível que se comprove que a receita auferida advenha da prestação dos serviços expressamente relacionados no referido dispositivo legal.** Da mesma forma, **é imprescindível que os referidos serviços tenham sido faturados de forma individualizada.**

23.1. Cabe ainda esclarecer que o fato de os serviços de processamento de dados e congêneres constarem da lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, e tampouco o fato de terem sido classificados pela Nomenclatura Brasileira de Serviços (NBS) no Capítulo 15 - Serviço de

Tecnologia da Informação - não bastam para excluir do regime não cumulativo as receitas deles decorrentes, com base no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

[...]

Conclusão

[...]

25.1. Para fazer jus à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é necessário que se comprove que a receita auferida advenha da prestação dos serviços acima listados, e que os mesmos tenham sido faturados de forma individualizada.

25.2. Não se encontrando os serviços de processamento de dados e congêneres dentre os serviços expressamente relacionados pelo inciso XXV do art.10 da Lei nº 10.833, de 2003, as receitas deles decorrentes estão sujeitas ao regime não cumulativo de apuração, dado auferidas por pessoa jurídica tributada pelo lucro real.

[...]

19 Em momento mais recente, houve nova manifestação da Cosit no tocante ao alcance do inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, desta vez analisando o caso concreto de receitas auferidas por pessoa jurídica *com a prestação do serviço de hospedagem de sites*. A Solução de Consulta Cosit nº 271, de 24 de setembro de 2019,³ também dotada de efeito vinculante no âmbito da RFB, nos termos dos já citados arts. 8º e 9º da IN RFB nº 1396, de 2013, assim se posicionou sobre a matéria (grifou-se):

Solução de Consulta Cosit nº 271, de 2019.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

HOSPEDAGEM DE SITES. REGIME DE APURAÇÃO DE RECEITAS.

Por força do disposto nos arts. 10, XXV, e 15, V, da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas auferidas por empresas de serviços de informática em decorrência das atividades de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de páginas eletrônicas, ainda que ocorram dentro do próprio ambiente de hospedagem da prestadora de serviço.

Para fazer jus à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, é necessário que se comprove que a receita auferida advenha da prestação dos serviços elencados no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, e que os mesmos tenham sido faturados de forma individualizada.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 303, DE 23 DE OUTUBRO DE 2014, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO EM 10 DE NOVEMBRO DE 2014.

Dispositivos Legais: arts. 10, XXV, e 15, V, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

HOSPEDAGEM DE SITES. REGIME DE APURAÇÃO DE RECEITAS.

³ Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=103950> (acesso em 28 set. 2021)

Por força do disposto nos arts. 10, XXV, e 15, V, da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Cofins as receitas auferidas por empresas de serviços de informática em decorrência das atividades de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de páginas eletrônicas, ainda que ocorram dentro do próprio ambiente de hospedagem da prestadora de serviço.

Para fazer jus à apuração cumulativa da Cofins, é necessário que se comprove que a receita auferida advinha da prestação dos serviços elencados no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, e que os mesmos tenham sido faturados de forma individualizada.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 303, DE 23 DE OUTUBRO DE 2014, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO EM 10 DE NOVEMBRO DE 2014.

Dispositivos Legais: arts. 10, XXV, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

.....

Fundamentos

[...]

8.2 Portanto, algumas receitas auferidas por pessoa jurídica tributada pelo lucro real prestadora de serviços de informática estão sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das contribuições. Por força de lei, outras receitas específicas estão sujeitas à apuração pelo regime cumulativo (inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003). Se o objeto dos contratos de serviços de informática por ela prestados não for as atividades expressamente listadas, a receita dele advinda não estará incluída no escopo do referido inciso XXV. Ou, em outras palavras, para fazer jus à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é necessário que se comprove que a receita auferida advinha da prestação de um (ou de alguns) dos serviços nele listados, e que esses tenham sido faturados de forma individualizada: "(...) é imprescindível que se comprove que a receita auferida advinha da prestação dos serviços expressamente relacionados no referido dispositivo legal. Da mesma forma, é imprescindível que os referidos serviços tenham sido faturados de forma individualizada (...)" (itens 23 e 25.1 da Solução de Consulta Cosit nº 303, de 2014).

9. **Pela leitura do inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, pode-se concluir que as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software permanecem sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.**

9.1 **Tais softwares, conforme disposto no normativo em análise, englobam as páginas eletrônicas, ainda que os serviços citados ocorram dentro do próprio ambiente de hospedagem da pessoa jurídica, e, conseqüentemente, não haja a necessidade de licenciamento ou cessão de uso desses softwares aos clientes.**

9.2 **É cediço que a hospedagem de site nada mais é do que um espaço em um servidor da contratada que armazena todos os arquivos e informações do site da contratante como, por exemplo, imagens, vídeos, textos, HTML, entre outros. Dessa forma, com os dados guardados na hospedagem os navegadores podem acessar e exibir o conteúdo para os clientes**

9.3 **À vista disso, não se pode olvidar que, ainda que ocorra dentro da plataforma computacional da própria prestadora de serviço, ou seja, em um ambiente específico, a hospedagem de sites nos servidores da consulente requer um trabalho adicional de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e**

manutenção ou atualização desses sites, e, portanto, as receitas auferidas com os serviços descritos podem se sujeitar ao regime cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

[...]

20 As duas consultas traçam de forma clara os limites que devem ser observados pelos aplicadores da norma, inclusive as pessoas jurídicas que dela pretendem se utilizar, para determinar se determinada receita está ou não nela enquadrada.

21 No caso da consulta em apreço, o posicionamento a ser adotado dependerá de ser, ou não, a prestação de *serviço de armazenamento ou hospedagem de caixas postais/correios eletrônicos baseados em nuvem – webmail, considerada como uma atividade de desenvolvimento de software, análise, bem como de programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software*, como exige, de forma expressa, a norma invocada. Pode-se afirmar, a priori, que a atividade não envolve o licenciamento do *software*, já que não há uma venda tradicional dos *softwares*, mas apenas se comercializa o direito de os clientes (usuários) acessarem as caixas postais/correios eletrônicos, que se encontram hospedados em locais indeterminados, chamados de “nuvem”, como afirma a consulente.

22 Trata-se, portanto, de questão técnica, que envolve conceitos específicos da área de tecnologia da informação, demandando para seu deslinde a busca do melhor conhecimento na literatura já produzida a respeito.

22.1 Veja-se, inicialmente, o conceito de *software*⁴ :

Software é uma sequência de **instruções escritas** para serem interpretadas por um computador com o objetivo de executar tarefas específicas. Também pode ser definido como **os programas que comandam o funcionamento de um computador**.

Em um computador, o software é classificado como a parte lógica cuja função é fornecer instruções para o hardware. O hardware é toda a parte física que constitui o computador, por exemplo, a CPU, a memória e os dispositivos de entrada e saída. O software é constituído por todos os programas que existem para um referido sistema, quer sejam produzidos pelo próprio utente ou pelo fabricante do computador.

O termo inglês "*software*" foi usado pela primeira vez em 1958 em um artigo escrito pelo cientista americano John Wilder Tukey. Foi também ele o responsável por introduzir o termo "*bit*" para designar "dígito binário".

Os softwares podem ser classificados em três tipos:

Software de Sistema: é o conjunto de informações processadas pelo sistema interno de um computador que permite a interação entre usuário e os periféricos do computador através de uma interface gráfica. Engloba o sistema operativo e os controladores de dispositivos (memória, impressora, teclado e outros).

Software de Programação: é o conjunto de ferramentas que permitem ao programador desenvolver sistemas informáticos, geralmente usando linguagens de programação e um ambiente visual de desenvolvimento integrado.

Software de Aplicação: são programas de computadores que permitem ao usuário executar uma série de tarefas específicas em diversas áreas de atividade como arquitetura,

⁴ <https://www.significados.com.br/software/>

contabilidade, educação, medicina e outras áreas comerciais. São ainda os videojogos, as base de dados, os sistemas de automação industrial, etc.

Existe também o conceito de software livre, que remete para um programa que dá liberdade ao utilizador, permitindo que ele o estude, modifique e compartilhe com outras pessoas. Para isso, é preciso que o utilizador possa aceder o código-fonte, para mudá-lo conforme as suas necessidades.

22.2 No artigo intitulado “Software como Serviço: Um Modelo de Negócio Emergente”⁵, 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 abordam as características de uma nova fronteira de comercialização de *softwares*, conhecida pela sigla *SaaS (Software as a Service)*, esclarecendo que neste modelo 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. Ensinam os autores (grifou-se):

1. Introdução

Por décadas, as companhias utilizavam seu software em sua própria infra-estrutura eram responsáveis por todas as atividades de manutenção, integridade, escalabilidade, disponibilidade e uma série de encargos relacionados ao gerenciamento de TI na empresa. Além de custos relacionados à compra de licenças e atualizações, as empresas tinham que adequar sua infra-estrutura e contratar pessoas especializadas para as atividades de gerenciamento.

Neste cenário, vem se desenvolvendo muito rapidamente um modelo emergente de comercialização de software, conhecido como Software como Serviço ou **Software as a Service (SaaS)**. Neste modelo, a funcionalidade da aplicação é oferecida através de um modelo de assinatura pela Internet. O cliente não se torna dono do software, ao invés disso, ele aluga a solução total que é oferecida remotamente.

O fornecedor é responsável pela distribuição, a operação, e a manutenção da infra-estrutura de TI. Ele opera tipicamente em uma única instância da aplicação e controla todas as atualizações. Estas características permitem que a empresas reduza as múltiplas plataformas e versões, o que pode ajudar a reduzir dramaticamente os custos de suporte. O modelo por assinatura e o baixo investimento inicial, ajuda as empresas à incorporarem novos mercados e alcançar novos conjuntos de cliente.

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.**

[...]

22.3 O *site* Microsoft Azure (<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-saas/>), disponibiliza as seguintes informações sobre o *SaaS* (grifou-se):

⁵ Disponível em: <<http://www.cin.ufpe.br/~jhcp/publica/jhcp-saas.pdf>>.

O SaaS (Software como Serviço) permite aos usuários se conectar e usar aplicativos baseados em nuvem pela Internet. **Exemplos comuns são email, calendário e ferramentas do Office (como Microsoft Office 365).**

O SaaS fornece uma solução de software completa que você pode comprar em uma base paga conforme o uso por um provedor de serviço de nuvem. Você pode alugar o uso de aplicativo para sua organização e seus usuários se conectarem a ele pela Internet, normalmente por um navegador da Web. **Toda a infraestrutura subjacente, middleware, software de aplicativo e dados de aplicativo ficam no datacenter do provedor de serviços. O provedor de serviço gerencia hardware e software e, com o contrato de serviço apropriado, garante a disponibilidade e a segurança do aplicativo e de seus dados.** O SaaS permite que sua organização entre em funcionamento rapidamente com um aplicativo por custo inicial mínimo.

Cenários SaaS comuns

Se você usava um serviço de email baseado na Web, como Outlook, Hotmail ou Yahoo! Mail, então você já usou uma forma de SaaS. Com esses serviços, você se conecta à sua conta pela Internet, normalmente por um navegador da Web. O software de email e suas mensagens são armazenados na rede do provedor de serviço. Você pode acessar seu email e suas mensagens armazenadas por um navegador da Web em qualquer computador ou dispositivo conectado à Internet.

Os exemplos anteriores são serviços gratuitos pra uso pessoal. **Para uso organizacional, você pode alugar aplicativos de produtividade, como email, colaboração e calendário e aplicativos de negócios sofisticados, como CRM (gerenciamento de relacionamento com o cliente), ERP (planejamento de recursos empresariais) e gerenciamento de documentos. Você paga pelo uso destes aplicativos por assinatura ou de acordo com o nível de uso.**

23 Dos textos transcritos, pode-se verificar 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.

24 A já mencionada Solução de Consulta Cosit nº 271, de 2019 (transcrita parcialmente acima), prolatada em resposta a questionamento quanto a serem as receitas auferidas com a comercialização de páginas eletrônicas disponibilizadas na nuvem espécie passível de enquadramento no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, reconheceu a pertinência do entendimento do consulente, sob o argumento de que embora *a hospedagem de site nada mais seja do que um espaço em um servidor da contratada que armazena todos os arquivos e informações do site da contratante como, por exemplo, imagens, vídeos, textos, HTML, entre outros, não se poderia olvidar que, ainda que ocorra dentro da plataforma computacional da própria prestadora de serviço, ou seja, em um ambiente específico, a hospedagem de sites nos servidores da consulente requer um trabalho adicional de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização desses sites*, justificando, portanto, que as receitas auferidas com os serviços descritos *pudessem se sujeitar ao regime cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins*. A se pontuar que o caso concreto então analisado se referia às **páginas eletrônicas, as quais foram expressamente consideradas como software** pelo dispositivo analisado.

25 A presente consulta trata do serviço de hospedagem de *e-mails*. Em linha com o que dispõe a literatura técnica acima reproduzida, os *e-mails* seriam *softwares* de aplicação

(aplicativos de produtividade) baseados em nuvem (*SaaS*), aos quais o usuário se conecta através da internet. E da mesma forma que as páginas eletrônicas, demandam do provedor a manutenção de toda a **infraestrutura subjacente, o gerenciamento do hardware e do software, e a garantia ao cliente da disponibilização e da segurança do aplicativo e de seus dados.**

26 Assim sendo, as receitas auferidas pelo provedor do serviço de *webmail* em decorrência das atividades de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de caixas postais/correios eletrônicos estariam, assim, da mesma forma que aquelas oriundas da comercialização e gerenciamento de páginas eletrônicas disponibilizadas na nuvem, enquadradas no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, e submetidas, portanto, à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

27 Por fim, cabe repisar que, nos termos da já colacionada Solução de Consulta Cosit nº 303, de 2014, para fazer jus à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é necessário que se comprove que a receita auferida advenha da prestação dos serviços elencados no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, e que tais serviços tenham sido faturados de forma individualizada.

DA INEFICÁCIA PARCIAL DA CONSULTA

28 No que se refere ao segundo questionamento da consulente, considera-se ineficaz, nos termos do c/c art. 18, inciso I c/c art. 3º, §9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, que assim dispõe:

CAPÍTULO II - DOS REQUISITOS

Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos constantes nos Anexos I a III a esta Instrução Normativa, dirigida à autoridade competente da Coordenação mencionada no caput do art. 7º e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.

[...]

§ 9º Ressalvada a hipótese de matérias conexas, a consulta deverá referir-se **somente a um tributo administrado pela RFB.**

[...]

CAPÍTULO IV DOS EFEITOS DA CONSULTA

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;

[...]

29 Como visto, a presente consulta refere-se a três tributos diferentes. No tocante à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, não há o que se opor quanto à análise simultânea das dúvidas da consulente, pois se tratam de tributos que, embora tratados em legislação própria, submetem-se a regras muito semelhantes de incidência e apuração.

30 Nada obstante, as contribuições previdenciárias, por não apresentarem a mesma aderência normativa com a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, deverão ser

objeto de consulta específica, razão pela qual declara-se a ineficácia parcial da consulta em relação ao segundo questionamento formulado pela interessada.

Conclusão

31 Com sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 303, de 2014 e à Solução de Consulta Cosit nº 271, de 2019, conclui-se a presente consulta e responde-se à consulente que:

31.1 por força do disposto nos arts. 10, XXV, e 15, V, da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as receitas auferidas por empresas de serviços de informática em decorrência das atividades de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de caixas postais/correios eletrônicos, ainda que ocorram dentro do próprio ambiente de hospedagem da prestadora de serviço;

31.2 para fazer jus à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é necessário que se comprove que a receita auferida advenha da prestação dos serviços elencados no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, e que tais serviços tenham sido faturados de forma individualizada;

31.3 declarando, com base no art. 18, inciso I da IN RFB nº 1.396, de 2013, a ineficácia parcial quanto ao segundo questionamento, que, por envolver dúvida quanto à apuração das contribuições previdenciárias, reputa-se formulado em desacordo com o que dispõe o art. 3º, § 9º do mesmo normativo, sem prejuízo de que a consulente, se assim entender oportuno, possa formular consulta específica sobre a matéria.

Assinado digitalmente

LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente

KEYNES INES MARINHO ROBERT SUGAYA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotri.

Assinado digitalmente

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit07

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

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

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência à interessada.

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