

BPOS

GUIA DE REFERÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

12 de abril de 2010



A **Microsoft Informática Ltda.** (“**Microsoft Brasil**”), subsidiária brasileira da **Microsoft Corporation** solicitou ao escritório **Mattos Filho, Veiga Filho, Marrey Jr. e Quiroga Advogados** a elaboração do presente Guia de Referência (“**Guia**”) com relação à **Microsoft Business Productivity Online Standard Suite** (“**BPOS**”) com a finalidade de possibilitar a seus clientes base de avaliação com relação aos tributos eventualmente aplicáveis no Brasil com relação a mencionada oferta.

..*.*.*

A informação contida neste documento representa o entendimento atual da Microsoft Brasil com relação ao tema aqui tratado na data de sua publicação. Considerando que a Microsoft deve se ajustar às constantes mudanças de Mercado, este Guia não deve ser interpretado como comprometimento por parte da Microsoft, não sendo garantida a precisão de qualquer informação apresentada após a data de publicação.

Este Guia possui finalidade exclusivamente informativa. A MICROSOFT NÃO DÁ QUALQUER GARANTIA, EXPRESSA OU IMPLÍCITA, COM RELAÇÃO AO CONTEÚDO DESTES DOCUMENTOS.

Este Guia não se constitui em orientação jurídica.

O cumprimento de todas as leis de propriedade intelectual e direitos autorais é de responsabilidade do leitor. Independentemente de quaisquer direitos aplicáveis, nenhuma parte deste documento pode ser reproduzida, arquivada em sistemas de acesso público ou transmitido de qualquer forma, ou utilizada para outros propósitos sem a prévia e expressa autorização da Microsoft Brasil.

A Microsoft pode possuir patentes, pedidos, marcas registradas, direitos autorais ou outro tipo de propriedade intelectual sobre o tema contido neste documento. O fornecimento deste documento não outorga qualquer licença a esses direitos, salvo se expressamente constante de um contrato de licenciamento firmado pela Microsoft Corporation.

© 2010 Microsoft Corporation. Todos os direitos reservados.

Microsoft é uma marca registrada da Microsoft Corporation nos Estados Unidos e/ou em outros países.

Todas as demais marcas são propriedade de seus respectivos donos.

O BPOS

O *Microsoft Business Productivity Online Standard Suite* (“BPOS”) é um conjunto de soluções de colaboração e mensagens hospedado pela *Microsoft Corporation* (USA). O conjunto é composto pelo *Microsoft Exchange Online*, *Microsoft SharePoint Online*, *Microsoft Office Live Meeting* e *Microsoft Office Communications Online*. Esses serviços *Online* são projetados para fornecer ao Cliente comunicação simplificada com alta disponibilidade, segurança abrangente e gerenciamento simplificado de TI. O usuário do *BPOS* tem acesso a tecnologias que estão sempre atualizadas, e que são implantadas rapidamente, para maximizar os seus valiosos recursos de TI e reduzir a sua necessidade de investimento em infraestrutura.

Ainda, conforme mencionado no Contrato *Microsoft Online Subscription* celebrado entre o Cliente e a Microsoft, em alguns casos, pode ser necessário que o Cliente instale o *Software* Cliente para acessar e usar o Serviço *Online*, ocorrendo, portanto a importação de serviços com a aquisição de licença de uso de *software*.

OBRIGAÇÕES DO CONTRATO E DA LEI LOCAL

Como as relações estabelecidas entre o Cliente e a *Microsoft Corporation* (USA), por meio da aquisição do *BPOS*, geram não somente as principais obrigações contratuais - *de prestação de serviços e, em determinados casos, de fornecimento de software por parte da Microsoft Corporation (USA) e do pagamento do preço por parte do Cliente* -, mas também as advindas da lei dos países em que as partes se encontram, é a presente para endereçar o Cliente para as suas possíveis obrigações do âmbito fiscal (tributos incidentes), a que poderão estar sujeitos os usuários localizados no Brasil, sem prejuízo, é claro, das demais obrigações de natureza aduaneira, cambial, financeira, regulatória, etc., que não foram objeto de abordagem da presente referência.

Além do pagamento do preço, que é líquido dos tributos incidentes no Brasil, conforme prevê o Contrato *Microsoft Online Subscription*, é imprescindível que o usuário avalie se há e quais dos tributos devidos no Brasil são aplicáveis à sua operação, considerando as condições específicas de seu negócio e a legislação local, juntamente com seus assessores legais e tributários.

O GUIA DE REFERÊNCIA

A experiência da *Microsoft Corporation* (USA) no mercado tem mostrado que, quando da prestação de serviços como os que o *BPOS* encerra, ou do fornecimento (licenciamento) de *software*, são diversas as maneiras com que os usuários tratam juridicamente estes produtos em seus países, seja por força da legislação pertinente, seja por sua estratégia de negócio.

É fato que a necessidade de estudo da operação específica por parte de profissionais com expertise na prática jurídica tributária e também com conhecimento do negócio e das características específicas do Cliente tem se revelado extremamente importante para assegurar que as empresas evitem contingências fiscais e, ao mesmo tempo, orientar estratégias futuras para seus negócios.

Assim, é o presente Guia para referenciar, no sentido de indicar de onde podem partir as exigências relativas à tributação, quais são os tributos que poderão ser passíveis de exigência, ligados diretamente às operações com o *BPOS*, para que o usuário busque, junto ao seu corpo de negócios e a seus assessores legais e tributários, a efetiva definição de quais serão de obrigatório recolhimento por parte da empresa, seja para evitar contingências futuras, seja para minimizar a carga tributária aplicável.

Lembre-se, ainda, que as obrigações tributárias são obrigações decorrentes de lei e, portanto, de responsabilidade daqueles que a lei brasileira designar, e que estão localizados no território brasileiro.

Ainda, é importante destacar que não poderá ser atribuída à *Microsoft Corporation* (USA) ou a qualquer de suas afiliadas, coligadas ou subsidiárias, qualquer responsabilidade por contingência fiscal que advenha do uso inadequado do presente Guia de Referência, sem que haja consulta ou trabalho do corpo diretivo e gerencial da empresa usuária, ou dos assessores legais, para a definição da correta tributação que é de inteira responsabilidade do usuário.

Desta forma, verifica-se que, de acordo com a legislação tributária atualmente em vigor, diversos são os tributos que podem incidir em virtude da importação do Serviço *Online* e da aquisição de licença de uso do *Software* Cliente. Assim, tendo em vista as particularidades de cada um destes tributos, passamos a analisá-los segregadamente, sempre indicando a possibilidade de sua incidência e, portanto, da existência da obrigação chamada principal (recolhimento do tributo),

sem prejuízo do cumprimento das obrigações a eles assessorias, que abrangem a escrituração de livros, emissão de notas fiscais e entrega de informes econômico-fiscais periódicos.

TRIBUTOS PASSÍVEIS DE APLICAÇÃO NO BRASIL

1. Imposto de Renda Retido na Fonte (“IRRF”)

1.1. Prestação de Serviços

Como regra geral, o IRRF incide sobre a renda e os proventos de qualquer natureza pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, à pessoa física ou jurídica residente e domiciliada no exterior.

A alíquota do referido tributo varia em função: (i) da natureza jurídica que se atribua aos rendimentos remetidos (no caso, a remuneração), e (ii) da localidade do respectivo beneficiário (no caso, o prestador de serviços).

No que tange especificamente à remuneração remetida ao exterior pela prestação de serviços, pode a alíquota do IRRF corresponder a 15% ou 25%, dependendo da caracterização do serviço prestado e considerando que o beneficiário não está localizado em paraíso fiscal.

Assim, para a definição do montante devido a título de IRRF na aquisição do Serviço *Online*, o Cliente deverá consultar sua assessoria jurídica.

1.2. Licença de Uso do *Software*

No que tange às remessas ao exterior para pagamento pela licença de uso e direito do *software*, destacamos a existência de tratamentos tributários distintos aplicáveis em função da característica do *software*.

Na importação de *software* vendido em cópias múltiplas (“*software* de prateleira”), o valor do programa (dados ou instruções), quando gravado em suporte informático, está incorporado ao valor de seu suporte físico (CD, DVD, etc.), formando um corpo único e indissolúvel, apresentado como mercadoria, devendo receber o tratamento tributário atinente à importação de mercadoria, objeto da incidência de Imposto de Importação (“I.I.”), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”), Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”),

Contribuição ao Programa de Integração Social incidente na Importação (“Contribuição ao PIS-Importação”) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidente na Importação (“COFINS-Importação”), conforme se verá a seguir.

Assim, as remessas para o pagamento do “preço” pela aquisição da mercadoria não estão sujeitas ao IRRF no Brasil, visto que as autoridades fiscais vêm invariavelmente mantendo a mesma posição no sentido de que as remessas como simples pagamento do “preço” não devem ser consideradas como rendimentos dos não-residentes.

Por outro lado, os pagamentos pela licença de utilização de um *software* específico (*software* customizado, que permite a abertura de código-fonte) são considerados rendimentos do beneficiário não-residente, sujeitando-se ao IRRF.

No entanto, considerando que a legislação brasileira não é clara sobre o tratamento tributário na determinação da natureza dos pagamentos como remuneração no que concerne aos *software* customizados, e que temos visto usuários com características semelhantes aplicarem tratamentos tributários diferentes, é importante que sejam analisadas as características específicas do caso concreto junto à assessoria jurídica do Cliente para a determinação da alíquota aplicável (15% ou 25%) na aquisição do *Software* Cliente.

2. Contribuição sobre Intervenção no Domínio Econômico (“CIDE”)

2.1. Prestação de Serviços

Tendo em vista o disposto na legislação vigente, subsistem dúvidas quanto à incidência da CIDE sobre pagamentos decorrentes de contratos que não envolvem a transferência de tecnologia para a parte brasileira¹.

Contudo, na prática, tendo em vista o que estabelece o Decreto nº. 4.195/02 e o entendimento manifestado pelas autoridades fiscais, percebe-se que vem prevalecendo o posicionamento de que a CIDE aplica-se sobre os contratos de serviços técnicos, seja com ou sem transferência de tecnologia.

Posto isto, verifica-se que um posicionamento conservador indica a aplicação desta contribuição, à alíquota de 10%, em casos de remuneração por quaisquer serviços técnicos, com ou sem a transferência de tecnologia, sendo indispensável a consulta aos assessores jurídicos do Cliente para a determinação do tratamento tributário aplicável à aquisição do Serviço *Online*.

¹ Nos casos de contratos a qualquer título em que a transferência de tecnologia seja incontestada, a incidência da CIDE é indiscutível.

2.2. Licença de Uso do *Software*

Quanto à tributação da remuneração pela licença de uso de *software*, a legislação vigente afasta expressamente a incidência da CIDE sobre as remessas a este título, salvo quando tais operações envolverem a correspondente transferência de tecnologia.

No entanto, é importante que a assessoria jurídica do Cliente seja consultada para confirmar a não incidência da CIDE na aquisição da licença de uso do *Software* Cliente.

3. Contribuição ao PIS-Importação e COFINS-Importação

3.1. Prestação de Serviços

Nos termos do parágrafo 1º, do artigo 1º da Lei nº. 10.865/04, a Contribuição ao PIS-Importação e a COFINS-Importação somente incidem na hipótese de a remessa ser realizada para pagamento de serviços (i) executados no País; ou (ii) executados no exterior, mas cujo resultado se verifique no País.

Assim, ainda que existam diversas discussões relacionadas ao conceito de “resultado no País” para aqueles casos em que os serviços são executados no exterior, é possível que sejam exigidas a Contribuição ao PIS-Importação e a COFINS-Importação com relação à remuneração paga ao exterior pela prestação do Serviço *Online*, considerando que o “resultado”, em tese, será verificado pelo Cliente localizado no País.

3.2. Licença de Uso do *Software*

No que tange à licença de uso e direito do software, ainda que possam ser exigidas pelas autoridades fiscais brasileiras, existem argumentos para afastar a Contribuição ao PIS-Importação e a COFINS-Importação, por não se tratar de hipótese de importação de um bem ou serviço, mas sim de direito, sobre o qual não há previsão legal para incidência de ambas as contribuições.

No entanto, é importante que a assessoria jurídica do Cliente seja consultada para confirmar a não incidência das contribuições na aquisição da licença de uso do *Software* Cliente.

4. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza incidente na Importação (“ISS-Importação”)

4.1. Prestação de Serviços

Com o advento da Lei Complementar nº. 116/03, o ISS-Importação foi instituído sobre “os serviços provenientes do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior”, a ser retido e recolhido pelo tomador do serviço, às alíquotas aplicáveis (2% a 5% de acordo com a natureza do serviço, e com a respectiva legislação municipal).

O ISS-Importação, nos termos da legislação vigente, é devido também sobre os serviços prestados integralmente no exterior, ainda que o resultado se verifique no exterior.

No entanto, considerando a possibilidade de discutir judicialmente a exigência do ISS-Importação na aquisição do Serviço *Online*, a assessoria jurídica do Cliente deverá ser consultada.

4.2. Licença de Uso do Software

Ainda que possa ser discutida judicialmente a constitucionalidade da legislação que define o licenciamento de *software* como uma prestação de serviço, as autoridades fiscais brasileiras poderão exigir o ISS-Importação sobre os valores recebidos a título de licença de *software* ou sobre aqueles remetidos ao exterior a este título, considerando a determinação de dispositivo de lei vigente e eficaz.

Vale observar que, para a determinação da alíquota aplicável e a eventual necessidade de emissão de documentos fiscais na aquisição da licença de uso do *Software* Cliente, a assessoria jurídica do Cliente deverá ser consultada.

5. Tributos Incidentes sobre a Importação de Mercadorias

Conforme já mencionado, a importação de *software* de prateleira, quando gravado em suporte informático, deve receber o tratamento tributário atinente à importação de mercadoria, considerando a aplicação de I.I., IPI, ICMS-Importação, Contribuição ao PIS-Importação e COFINS.

5.1. I.I.

O I.I. incide sobre a entrada de bens estrangeiros no território nacional, devendo ser recolhido no momento do registro da Declaração de Importação (“DI”) no SISCOMEX.

É contribuinte do I.I. o importador que promove a entrada de mercadoria estrangeira ou aquele que a lei a ele equiparar.

Para a apuração do montante devido a título de I.I. na aquisição de *software* de prateleira gravado em suporte físico, sobre o valor aduaneiro do bem importado, deverá ser aplicada a alíquota correspondente determinada pela classificação fiscal da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul (“NCM”).

5.2. IPI

Configura hipótese de incidência do IPI a operação com produto industrializado e, como fato gerador, dentre outras hipóteses, o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira, efetivado por meio do registro da DI no SISCOMEX.

O contribuinte do imposto é o importador ou a quem a lei a ele equiparar.

Para a apuração do montante devido a título de IPI na aquisição de *software* de prateleira gravado em suporte físico, sobre o valor aduaneiro do bem importado adicionado do I.I., deverá ser aplicada a alíquota correspondente determinada pela classificação fiscal da mercadoria na NCM.

5.3. Contribuição ao PIS-Importação e COFINS-Importação

Incide também Contribuição ao PIS-Importação e COFINS-Importação na importação de bens do exterior. No caso de importação de bens estrangeiros submetidos a despacho para consumo, tem-se por ocorrido o fato gerador da Contribuição ao PIS-Importação e da COFINS-Importação na data de registro da DI.

O contribuinte da Contribuição ao PIS-Importação e da COFINS-Importação é o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promove a entrada dos bens estrangeiros no território nacional. Em regra, a base de cálculo dessas contribuições corresponde ao valor aduaneiro que servir ou que serviria de base para cálculo do I.I., acrescido do valor do ICMS devido, bem como do valor das próprias contribuições.

Via de regra, produtos importados estão sujeitos, respectivamente, às alíquotas de 1,65% e 7,60%, devendo ser consultada a assessoria jurídica do Cliente para a definição do tratamento tributário aplicável ao caso concreto.

5.4. ICMS-Importação

Sobre a entrada de mercadoria importada do exterior incide o ICMS-Importação, o qual será devido ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário do bem.

O contribuinte do ICMS na importação é toda pessoa física ou jurídica que realizar a importação de bens.

Para a apuração do montante devido a título de ICMS-Importação na aquisição de *software* de prateleira gravado em suporte físico, deverá ser consultada a assessoria jurídica do Cliente para a definição da base de cálculo e da alíquota aplicável.

6. Aquisição de Licença de Uso do Software Via Download

A aquisição de licença de uso de *software* via *download* não deve se sujeitar aos tributos incidentes sobre a importação de mercadorias, considerando a inexistência de legislação específica que discipline a matéria.

No entanto, vale observar que, em determinadas situações, é exigida do contribuinte a emissão de notas fiscais na aquisição de licença de uso de *software* via *download*, conforme determinar a legislação do Estado em que se localiza o importador.

Assim, a assessoria jurídica do Cliente deverá ser consultada para a determinação do tratamento tributário aplicável à aquisição do *Software* Cliente e da definição das obrigações acessórias que eventualmente deverão ser observadas.

7. ICMS-Comunicação

Nos termos do que estabelece a legislação, o ICMS também incide sobre o serviço oneroso de comunicação prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior.

Vale observar que, para que se configure a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, são necessários três requisitos: (i) a existência de um contrato oneroso; (ii) o objeto do referido contrato deve ser a prestação de serviços de comunicação; e (iii) deve haver, necessariamente, a mensagem, o seu emissor, o seu destinatário e um meio físico pelo qual deve se concretizar a comunicação.

Assim, considerando que as autoridades poderão perfilar entendimento no sentido de que a aquisição do Serviço *Online* pode ser caracterizada como importação de serviço de comunicação, neste caso, as autoridades fiscais brasileiras poderão exigir o recolhimento do ICMS-Comunicação, à alíquota média de 25%, conforme a legislação do Estado de destino. Desta forma, é importante, por parte da gestão da empresa, a verificação da existência de elementos que indiquem aplicabilidade desta tributação para afastamento de eventual exigência fiscal.

8. IOF-Câmbio

A conversão de reais para a moeda estrangeira para a remessa dos pagamentos pela importação de serviços e pela licença de uso e direito do *software* é tributada pelo IOF-Câmbio à alíquota de 0,38%, sendo o contribuinte desse imposto a parte contratante da operação de câmbio junto à instituição financeira brasileira.

* * * * *

O presente trabalho tem por base as diretrizes de tributação gerais relativas aos tributos acima mencionados, as quais poderão ser alteradas conforme se alterem as normas de regência de referidos tributos. A leitura do presente não dispensa a análise dos normativos regulamentares que trazem as demais obrigações pertinentes aos tributos aqui mencionados, tampouco a análise gerencial e estratégica por parte do usuário do *BPOS* que afaste um ou mais dos tributos mencionados, ou inclua outros por força de nova legislação ou das características específicas do negócio ou de sua localidade.