

Não incidência de PIS/COFINS na importação de softwares: relevância da diferenciação entre SaaS e licenciamentos puros

O SaaS ("Software as a Service" ou "Software como um Serviço") constitui modalidade contratual na qual há um serviço prestado. Trata-se de uma solução tecnológica para a fruição do software como utilidade, cuja operacionalização ocorre por meio da internet, mediante acesso remoto, ficando toda a estrutura de dados e funcionalidades alocados em servidores externos — "nuvem" (*cloud computing*)¹.

A principal característica do modelo está na integração das funcionalidades do software ao próprio serviço contratado. O SaaS não se limita apenas à entrega da utilidade do programa, abrangendo um conjunto completo de serviços complementares essenciais para seu funcionamento, como suporte técnico, atualizações e manutenção, que são parte indissociável da prestação.

A RFB entende que os serviços postos à disposição do usuário por meio de SaaS caracterizam-se como "serviços técnicos", dado que decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.²

Contrastam com o modelo SaaS os licenciamentos "puros" de software, nos quais o núcleo da contratação reside na licença ou cessão do direito de uso do programa, sem que os serviços acessórios (como suporte técnico, atualizações ou manutenção e sua disponibilização via *cloud computing*) constituam objeto nuclear da contratação. Quando esses serviços são fornecidos, são contratados de forma independente, com cobranças separadas, sem se confundirem com o licenciamento.

A principal distinção reside na estrutura da obrigação contratada. Enquanto o licenciamento puro delimita a entrega da utilidade do software como objeto central da relação jurídica, o SaaS incorpora, de forma indissociável, um conjunto de soluções tecnológicas disponibilizadas em ambiente de nuvem, que envolvem tanto o acesso ao software quanto os serviços necessários à sua operação contínua.

No passado, a RFB entendia que os valores pagos a residente ou domiciliado no exterior como remuneração pela aquisição ou renovação de licença de uso de software caracterizavam-se como *royalties*³. No entanto, após o julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 1945 e 5659 pelo STF, a RFB atualizou seu entendimento, afirmando que porque o STF decidira que o licenciamento de software

¹ De acordo com o National Institute of Standard and Technology – NIST, cloud computing pode ser definido como um modelo que permite acesso conveniente, de qualquer lugar e sob demanda, a uma rede compartilhada de recursos de computação que podem ser rapidamente disponibilizados e liberados por meio de mínimo esforço de gestão ou interação com o provedor do serviço, sendo cinco as suas características fundamentais: autoatendimento sob demanda, amplo acesso à rede, reunião de recursos, elasticidade rápida e serviços medidos. Em: *The NIST Definition of Cloud Computing*. NIST Special Publication 800-145. Pp. 2-3. Disponível em: <https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf>

² Soluções de Consulta nº 191/2017 e 99001/2021.

³ Soluções de Consulta 75/2023, 303/2017 e 71/2015.

constitui serviço tributável pelo ISS, os licenciamentos deveriam ser tratados como serviços também para fins de incidência de PIS/COFINS-importação.

Na SC COSIT 107/2023, a RFB afirmou, fazendo referência expressa às ADIs 1945 e 5659, que as contraprestações pagas ao exterior por licenciamento de uso de software configuram remuneração por serviços importados, sujeitas à incidência do PIS e da Cofins-Importação.

Ocorre que as decisões das ADIs trataram somente da controvérsia que envolve a repartição de competências tributárias entre Estados e Municípios (ICMS e ISS), não tendo analisado o tema sob a perspectiva das materialidades do PIS/Cofins e do PIS/COFINS-importação, de modo que a extensão acabou por mostrar-se equivocada. De todo modo, esse segue sendo o entendimento do órgão.

Por outro lado, na SC COSIT nº 177/2024 a RFB trouxe delimitação entre licenciamento de uso e licenciamento para distribuição ou comercialização, diferenciando duas hipóteses: o licenciamento de uso, previsto no art. 9º da Lei 9.609/1998, direcionado ao usuário final; e o licenciamento de direitos de distribuição e comercialização, disciplinado nos artigos 10 e 11 do mesmo diploma.

De acordo com a RFB, apenas as remessas relativas ao licenciamento de uso de software estariam sujeitas ao PIS/Cofins-Importação, ao passo que aqueles referentes ao direito de distribuição ou comercialização não se sujeitariam à incidência. O entendimento representou o reconhecimento de que nem toda remessa decorrente de contrato de software constitui uma contraprestação pela prestação de um serviço.

A importância da discussão relaciona-se ao fato de que o licenciamento “puro” não ostenta a natureza de serviço. Trata-se da exploração de um ativo intangível previamente desenvolvido. Serviços de customização, implantação ou suporte, quando contratados, devem, aí sim, ser segregados e tributados como tais, como historicamente reconheceu a RFB.

O modelo SaaS, por outro lado, configura prestação de serviço, na medida em que envolve uma estrutura funcional ampla: o software não é entregue ao adquirente, mas operado por meio de plataforma em nuvem, com funcionalidades, suporte e atualizações continuadas. Nessa hipótese, há prestação de serviço importado, e, portanto, tributação pelo PIS/COFINS-importação.

Portanto as remessas ao exterior a título de licenciamento puro – abrangendo tanto o licenciamento de uso “puro” quanto o de distribuição – devem ser tratadas como royalties, e não como pagamento por serviços, sobre elas não incidindo PIS/Cofins-Importação, pois não há na hipótese efetiva prestação de serviço.

Nesse ponto, reforçamos que a decisão do STF nas ADIs 1.945 e 5.659 limitou-se à controvérsia federativa entre ICMS e ISS, sem repercussões diretas sobre outros tributos.