



Solução de Consulta nº 21 - Cosit

Data 25 de fevereiro de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Obrigações Acessórias

SISCOSERV. RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS ENTRE SOCIEDADES DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. REGISTRO DA OPERAÇÃO.

Os serviços, os intangíveis e as outras operações que produzam variações patrimoniais que devem ser objeto de registro no Siscoserv são aqueles definidos na NBS, instituída pelo Decreto nº 7.708, de 2012.

Em vista disso, em um contrato de rateio de custos e despesas firmado entre sociedades integrantes de mesmo grupo econômico que envolva residentes e não residentes no País, as atividades disponibilizadas à pessoa jurídica residente por pessoa jurídica não residente devem ser registradas no Siscoserv, caso a atividade em questão esteja prevista na NBS. Trata-se de transação que compreende uma operação que produz variação no patrimônio da pessoa jurídica, na medida em que o reembolso oferecido como contrapartida à atividade disponibilizada representa uma despesa, que necessariamente implicará variação patrimonial.

Caso, no bojo do acordo de rateio de custos, haja subcontratação de determinados serviços pela pessoa jurídica centralizadora em favor das demais integrantes, a relação obrigacional decorrente terá a natureza de uma autêntica prestação de serviços, figurando como prestador o terceiro contratado e como tomador as pessoas jurídicas do grupo, a quem os serviços de fato beneficiam. Caso o prestador seja residente ou domiciliado no exterior, haverá obrigatoriedade do registro da informação no Siscoserv, a ser efetuada por tomador residente no Brasil.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.546, de 2011, arts. 24 e 25; Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 2012, art. 1º; Decreto nº 7.708, de 2012; Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.908, de 19 de julho de 2012, art. 1º.

Relatório

Em processo protocolizado em 10/10/2014, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu procurador, formula consulta acerca da interpretação e/ou aplicação da legislação tributária federal.

2 A consulente informa que foi assinado um contrato de compartilhamento de custos entre a sua matriz, localizada na Alemanha, e outras empresas do grupo, dentre elas a própria consulente, pelo qual despesas relacionadas a determinadas atividades globais e/ou regionais são rateadas entre as beneficiárias.

3 Menciona, genericamente, as atividades a se refere tal contrato, aduzindo que os custos decorrentes do seu desempenho *“deverão ficar a cargo coletivamente dos Membros do Grupo, na qualidade de beneficiários, e as empresas que desempenham tais atividades deverão ser reembolsadas por eles”*. Adiciona ainda que *“nenhuma margem de lucro é adicionada na cobrança dos custos incorridos com tais atividades, uma vez que se trata de mero reembolso de despesas”*.

4 Com base nos fatos descritos, a consulente questiona acerca da obrigatoriedade de registro no Siscoserv das informações referentes a essas remessas.

5 Aponta a sua compreensão no sentido de que *“o mero reembolso de despesas, não configura caso de aquisição de serviço por inexistir caráter empresarial no contrato de compartilhamento de custos. Ainda assim, a consulente efetuou análise dos casos descritos na NBS e não identificou qualquer menção ao reembolso de despesas dentre esses casos”*

6 Adiciona que *“tendo em vista que os casos de reembolso de despesas não foram descritos no Decreto nº 7.708, de 02 de abril de 2012, que instituiu a NBS, a consulente entende que as remessas ao exterior a título de reembolso de despesas, referentes a todas as atividades mencionadas acima e descritas no contrato anexo, não devem ser informadas no SISCOSEV”*.

Fundamentos

7 A Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, autorizou o Poder Executivo a instituir a Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (NBS) e as correspondentes Notas Explicativas dessa Nomenclatura. Paralelamente a isso, instituiu a obrigação de prestar informações relativas às transações entre residentes ou domiciliados no País e residentes ou domiciliados no exterior que compreendam serviços, intangíveis e outras operações que produzam variação no patrimônio. Os arts. 24 e 25 da Lei nº 12.546, de 2011, dispõem da seguinte forma:

“Art. 24. Sem prejuízo do disposto na Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, é o Poder Executivo autorizado a instituir a Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (NBS) e as Notas Explicativas da Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (Nbs).”

Art. 25. É instituída a obrigação de prestar informações para fins econômico-comerciais ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior relativas às transações entre residentes ou domiciliados no País e residentes ou domiciliados no exterior que compreendam serviços, intangíveis e outras

operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas ou dos entes despersonalizados.

(...)

§ 2º Os serviços, os intangíveis e as outras operações de que trata o caput deste artigo serão definidos na Nomenclatura de que trata o art. 24.

§ 3º São obrigados a prestar as informações de que trata o caput deste artigo:

I – o prestador ou tomador do serviço residente ou domiciliado no Brasil;

II – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no Brasil, que transfere ou adquire o intangível, inclusive os direitos de propriedade intelectual, por meio de cessão, concessão, licenciamento ou por quaisquer outros meios admitidos em direito; e

III – a pessoa física ou jurídica ou o responsável legal do ente despersonalizado, residente ou domiciliado no Brasil, que realize outras operações que produzam variações no patrimônio.”

8 O caput do art. 25, transcrito acima, estabelece o cerne da obrigação, que, na essência, diz respeito à prestação de informações relativas a certos tipos de transações ocorridas entre residentes ou domiciliados no Brasil e residentes ou domiciliados no exterior. Consta-se que para o nascimento da obrigação em questão, é imprescindível que se verifique o implemento de duas condições: (i) haja uma transação envolvendo uma pessoa física ou jurídica estabelecida no Brasil e outra estabelecida no exterior; e (ii) essa transação tenha por objeto a prestação de um serviço, a transferência de um intangível, ou ainda outras operações das quais decorram variações patrimoniais.

9 Importante ressaltar que o § 2º do art. 25 da Lei nº 12.546, de 2011, estabelece uma importante delimitação no campo das operações sujeitas à informação de que trata o caput do artigo. Esse dispositivo determina que somente os serviços, intangíveis e as outras operações que produzam variação patrimonial definidos na Nomenclatura a que alude o art. 24 ensejam a obrigação em tela. Nesse sentido, para o surgimento da obrigação de prestar informação é necessário que o serviço, intangível ou as outras operações que gerem acréscimo patrimonial estejam classificadas na NBS.

10 O § 3º do mesmo art. 25, por sua vez, define a quem cabe a prestação dessas informações, ou seja, os sujeitos aos quais se dirige a obrigação. Seu inciso I determina que, em se tratando da prestação de serviços, fica obrigado o prestador ou o tomador do serviço residente ou domiciliado no Brasil. Obviamente, como não podia deixar de ser, a obrigação recairá sempre na pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil quando esta se relacionar com pessoa do exterior e cujo objeto dessa relação seja a prestação de serviços. O mesmo se verifica em relação à transferência ou à aquisição de intangível, ou ainda na realização de outras operações que produzam variações no patrimônio.

11 A obrigação instaurada pelo art. 25 da Lei nº 12.546, de 2012, foi disciplinada, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), pela Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 28 de junho de 2012. Essa Instrução Normativa, em grande medida, reproduz os dispositivos legais, regulamentando, no entanto, alguns pontos importantes:

“Art. 1º Fica instituída a obrigação de prestar informações relativas às transações entre residentes ou domiciliados no Brasil e residentes ou

domiciliados no exterior que compreendam serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas ou dos entes despersonalizados.

§ 1º A prestação das informações de que trata o caput:

I - será efetuada por meio de sistema eletrônico a ser disponibilizado no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (e-CAC) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB);

(...)

§ 2º A obrigação prevista no caput não se estende às transações envolvendo serviços e intangíveis incorporados nos bens e mercadorias exportados ou importados, registrados no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

*§ 3º Os serviços, os intangíveis e as outras operações de que trata o caput **estão definidos** na Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (NBS), instituída pelo Decreto nº 7.708, de 2 de abril de 2012.*” (grifou-se)

12 Visando a dar cumprimento à obrigação, o Decreto nº 7.708, de 2 de abril de 2012, nos termos da autorização concedida ao Poder Executivo pelo art. 24 da Lei 12.546, de 2012, instituiu a NBS. Posteriormente a isso, em obediência ao art. 1º, § 1º, I, da IN RFB nº 1.277, de 2012, foi criado o Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio - Siscoserv, por intermédio da Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.908, de 19 de julho de 2012.

13 Destaque-se que o § 3º do art. 1º da IN RFB nº 1.277, de 2012, que foi editada após a criação da NBS, disciplina que os serviços, os intangíveis e as outras operações a que se refere o *caput* são aqueles definidos na NBS. Significa dizer, conforme já salientado, que a NBS, por previsão expressa na legislação, representa as balizas que definem a gama de operações sujeitas a registro no Siscoserv.

14 No caso concreto, a consultante comunica ter firmado com sua matriz e outras pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo empresarial aquilo a que se refere como “contrato de compartilhamento de custos”. Acerca dessa espécie contratual, Alberto Xavier comenta o seguinte:

“Os acordos de repartição de custos (cost-sharing agreements, Kostenumlage) têm por objeto as situações, via de regra existentes nos grupos multinacionais, em que uma empresa do grupo (normalmente a ‘sociedade-mãe’) (...) realiza despesas em proveito de todas ou parte das demais sociedades integrantes do grupo. A finalidade dos referidos acordos consiste precisamente em determinar o modo como e em que medida estas últimas sociedades devem compartilhar dos ‘custos’ incorridos pela primeira no interesse delas, ressarcindo-os através do pagamento de ‘preços’ adequados.”¹

15 Conforme fragmento reproduzido acima, acordos desse tipo objetivam explicitar a forma como as demais sociedades do grupo devem participar do ressarcimento à chamada “empresa-mãe” pelos custos incorridos por esta última, que, na essência, representam custos das primeiras, suas reais beneficiárias na proporção que lhes cabe.

¹ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil, 6ª ed. RJ: Forense, p. 402.

16 Trata-se, em verdade, de opção administrativa, visando a ganhos de escala e redução de custos. Em vez de cada integrante do grupo, individualmente, incorrer em despesas pertinentes a atividades que podem ser desempenhadas no interesse comum, opta-se pela estratégia de concentrar em algum ou alguns membros do grupo tais despesas das quais se aproveitam os demais. Como contrapartida, esses últimos remetem valores ao membro do grupo responsável pelos custos incorridos, na medida do proveito de cada um.

17 No contexto desse tipo de operação, duas situações podem se apresentar. Na primeira delas, a pessoa jurídica centralizadora dos custos, para prover às demais integrantes do grupo de atividades previstas em contrato, utiliza-se dos serviços prestados por um terceiro, não pertencente ao grupo. Na segunda, a centralizadora, visando ao atingimento dos objetivos pactuados, lança mão de sua própria estrutura. Em ambos os casos, as beneficiárias devem “reembolsar” aquela que arcou com os custos, seja para fazer frente às despesas com a contratação de terceiros (primeiro caso), seja para ressarcir-las das despesas próprias incorridas (segundo caso).

18 A primeira situação se materializa quando o acordo intra-grupo possibilita a subcontratação de terceiros para o desempenho das atividades de interesse comum. Efetivando-se essa previsão, o contrato firmado entre a pessoa jurídica centralizadora e o terceiro (alheio ao grupo) adquire natureza de uma autêntica prestação de serviço. A subcontratação trata-se de negócio regido por princípio de mercado, no qual o contratado atua na exploração de sua empresa com finalidade lucrativa da mesma forma que o faria se estivesse exercendo sua atividade no âmbito de uma relação bilateral típica.

18.1 Nessa hipótese, caso o prestador seja residente ou domiciliado no exterior, não resta dúvida de que nascerá a obrigação de registro da informação referente a essa transação no Siscoserv. O importante em relação a essa operação é deixar claro a quem cabe o registro e contra quem este deverá ser feito, ou seja, definir quem são, de fato, prestador e tomador do serviço.

18.2 Na realidade, a transação apresenta, de um lado, o terceiro, contratado pela pessoa jurídica centralizadora, a quem cabe a prestação do serviço; e do outro, no pólo tomador, encontram-se todos aqueles a quem se dirige o serviço prestado, ou seja, aqueles a quem esse serviço aproveita. Estes devem ainda, por força do contrato intra-grupo, arcar com os custos dessa operação, efetuada por intermédio da centralizadora, que no caso possui não o caráter de um reembolso, mas sim de autêntico preço pelo serviço prestado.

18.3 Dessa forma, ocorrendo a subcontratação de serviços a serem prestados por residente ou domiciliado no exterior que aproveitem à consulente, esta assumirá o ônus de registro da informação no Siscoserv, relativamente à parcela do serviço que lhe couber. Para tanto, deve identificar na NBS a correta classificação do serviço e informá-lo, tendo como valor da operação o montante remetido à centralizadora.

19 A segunda situação exposta no item 17 exhibe peculiaridades que a distinguem do caso anterior, impactando no fundamento que dá causa a seu registro no Siscoserv. Essa situação diz respeito à hipótese em que, na execução de um acordo de rateio de custos e despesas, a pessoa jurídica responsável pela centralização dos custos utiliza sua própria estrutura administrativa em benefício das demais integrantes do grupo, as quais se aproveitam de atividades, que, pela sua natureza, podem ser exercidas no interesse comum.

19.1 Nesse caso, a relação entre a centralizadora e as demais sociedades do grupo pauta-se por um princípio colaborativo, em que o ânimo lucrativo não se faz presente. Não se assemelham, portanto, a contratos de prestação de serviços. Nestes, impera o princípio de mercado, conforme já assinalado, sendo a finalidade lucrativa aspecto indissociável de sua natureza. Naqueles, ao contrário, impera o “princípio de pool”, em que o grupo econômico como unidade prevalece frente às pessoas jurídicas que o compõem, tendo as remunerações, por esse motivo, caráter de mero reembolso pelos custos incorridos pela empresa centralizadora, e que devem ser imputados às demais.

19.2 Como decorrência, a necessidade de informação desse tipo de negócio não ocorre em virtude de estar-se diante de uma prestação de serviço, pois, de fato, não é disso que se trata. Entretanto, indubitavelmente, essa transação compreende uma operação que produz variação no patrimônio da pessoa jurídica integrante do grupo, na medida em que o reembolso oferecido como contrapartida representa uma despesa que, levada à resultado, implicará diminuição patrimonial. E transações entre residentes e não residentes que envolvam operações que produzam variações no patrimônio também devem ser objeto de registro no Siscoserv, nos termos do *caput* do art. 25 da Lei nº 12.546, de 2011.

19.3 No que tange a quais dessas operações devem ser informadas, convém repisar o que já foi mencionado nos itens 9 e 13 desta Solução de Consulta. De acordo com o disposto no § 2º do art. 25 da Lei nº 12.546, de 2011, e no § 3º do art. 1º da IN RFB nº 1.277, de 2012, devem ser registradas no Siscoserv as informações relativas às operações que produzam variações no patrimônio, desde que discriminadas na NBS. Sendo assim, a consulente deve identificar as atividades a ela disponibilizadas, em decorrência do acordo de rateio de custos firmado, e, havendo previsão na NBS, proceder ao registro da informação no Siscoserv. Nesse situação, a pessoa jurídica centralizadora do exterior deve ser informada como o vendedor da operação.

20 Por fim, convém esclarecer uma provável incompreensão manifestada pela consulente. Conforme dito inicialmente, a NBS existe para que, com base nela, seja possível a classificação de um serviço, intangível ou outra operação que produza variação no patrimônio, de modo a propiciar seu registro no Siscoserv. Nesse sentido, não é pertinente a alegação da consulente de que não identificou qualquer menção ao reembolso de despesas dentre “*os casos descritos na NBS*”, dado que o objeto desta são os eventos referidos linhas acima (serviços, intangíveis e outras operações) e não a sua contrapartida, que pode assumir a forma de pagamento, crédito, remessa etc. Portanto, com vistas ao registro no Siscoserv, a consulente deve averiguar se existe previsão na NBS para aquilo que está sendo transacionado, quer seja um serviço, um intangível ou ainda uma outra operação qualquer que produza variação no patrimônio.

Conclusão

21 Ante o exposto, conclui-se que:

21.1 Os serviços, os intangíveis e as outras operações que produzam variações patrimoniais que devem ser objeto de registro no Siscoserv são aqueles definidos na NBS, instituída pelo Decreto nº 7.708, de 2012.

21.2 Em vista disso, em um contrato de rateio de custos e despesas firmado entre sociedades integrantes de mesmo grupo econômico que envolva residentes e não residentes no País, as atividades disponibilizadas à pessoa jurídica residente por pessoa jurídica não residente devem ser objeto de registro no Siscoserv, caso a atividade em questão esteja prevista na NBS. Trata-se de transação que compreende uma operação que produz variação no patrimônio da pessoa jurídica, na medida em que o reembolso oferecido como contrapartida à atividade disponibilizada representa uma despesa, que necessariamente implicará diminuição patrimonial.

21.3 Caso, no bojo do acordo de rateio de custos, haja subcontratação de determinados serviços pela pessoa jurídica centralizadora em favor das demais integrantes, a relação obrigacional decorrente terá a natureza de uma autêntica prestação de serviços, figurando como prestador o terceiro contratado e como tomador as pessoas jurídicas do grupo, a quem os serviços de fato beneficiam. Caso o prestador seja residente ou domiciliado no exterior, haverá obrigatoriedade do registro da informação no Siscoserv, a ser efetuada pelo tomador domiciliado no Brasil.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)

ANDERSON DE QUEIROZ LARA
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

(assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da SRRF08/Disit

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

(assinado digitalmente)

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

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 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit