



Solução de Consulta nº 43 - Cosit

Data 26 de fevereiro de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. CONTRATOS DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. INCIDÊNCIA.

Incide a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a título de remuneração de residente ou domiciliado no exterior decorrente de contratos de compartilhamento de custos de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes (*cost-sharing agreement*) entre empresas do mesmo grupo econômico.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 43 e 109, §1º; Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, inciso III; Lei nº 9.959, de 2000, art. 1º, *caput*; Lei nº 10.168, de 2000, arts. 2º e 3º, parágrafo único; Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 3º; IN RFB nº 1.455, de 2014, art. 17, *caput*, e § 1º, inciso II; Parecer Cosit nº 7, de 2009.

Relatório

1. A interessada, pessoa jurídica “que tem por objeto social, dentre outras atividades; a importação, exportação, fabricação e comercialização de artigos abrasivos e de ferramentas manuais”, formula consulta sobre interpretação da legislação tributária, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) sobre as remessas ao exterior em decorrência de contrato de rateio de custos e reembolso de despesas (*cost-sharing agreement*) firmado com terceiro pertencente a mesmo grupo econômico.

2. Divide o texto de sua consulta em seis itens, principiando, no item I (“ATENDIMENTO DOS REQUISITOS DA CONSULTA”), por introduzir o objeto da

consulta e indicar os principais dispositivos da legislação tributária que julga aplicáveis. Logo após, no item II (“DOS FATOS”), descreve suas atividades empresariais, informando ser integrante de grupo econômico do qual faz parte empresa sediada na Alemanha, a qual “exerce o controle indireto sobre a Consulente”.

3. Relata, nesse contexto, que “existem entre ambas as empresas despesas e custos que, embora beneficiem e viabilizem as atividades das duas pessoas jurídicas, são incorridos apenas pela empresa Controladora”. E informa que, “para que o custeio seja efetivamente compartilhado, a Consulente e sua Controladora firmaram entre si contrato de rateio de custos e reembolso de despesas” (anexa cópia do contrato), acrescentando que, por conta do rateio em questão, remete valores à Controladora.

4. Logo a seguir, no item III da consulta (“DO CONTRATO DE RATEIO DE CUSTOS E REEMBOLSO DE DESPESAS”), afirma que os *cost-sharing agreements* são “cada vez mais procurados por grupos econômicos que possuem atuação não apenas no Brasil, mas também em âmbito internacional”, uma vez que “a centralização de determinados gastos – recursos humanos e materiais – e o seu posterior compartilhamento entre as empresas e estabelecimentos permanentes do grupo” é fator de eficiência e redução de custos. E traz as lições de Luciana Rosanova Galhardo (GALHARDO, Luciana Rosanova. **Rateio de Despesas**. 1ª Ed. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004, p. 24) e Alberto Xavier (XAVIER, Alberto. **Direito Tributário internacional do Brasil**. 6ª ed. Atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 402.) quanto ao conceito e às características desses contratos.

5. Passa, então, a descrever o contrato de rateio de custos e reembolso de despesas que mantém com sua Controladora, mencionando que decorre da implantação do Sistema SAP (“solução de gerenciamento de negócios integrada”) em todas as subsidiárias da Controladora. Relata que, como “beneficiária direta do Sistema”, firmou com ela contrato com o intuito de estabelecer a sistemática de rateio e reembolso, esclarecendo que “o contrato em análise prevê somente o reembolso de valores pela Consulente, de acordo com os benefícios a esta atribuídos”. Observa que os valores a serem reembolsados correspondem tanto aos gastos já incorridos pela Controladora (em 2012 e 2013) quanto aos que serão futuramente suportados, e diz que são objeto de rateio tanto custos “internos” como custos “externos”.

6. Após registrar que o contrato estabelece os parâmetros que regem o rateio das despesas com a implantação do Sistema, informa que a Controladora emitiu Nota de Débito que indica o valor a ser reembolsado pela Consulente (junta cópia da Nota), e apresenta tabela que sumariza os custos/despesas reembolsados que compõem esse valor (junta demonstrativo mais completo). Refere também que “parte dos custos a serem reembolsados pela Consulente (por conta de ‘consultoria interna’ e ‘treinamento’) diz respeito a atividades desenvolvidas pelos próprios empregados da Controladora, portanto, sem que haja subcontratação de terceiros no exterior”. Acrescenta que o valor correspondente a ser reembolsado pela consulente é calculado de “maneira objetiva”, tendo por base “(i) as horas incorridas com as consultorias e viagens; (ii) o custo por hora dos empregados que realizaram ou realizarão as atividades”, e descreve como é determinado “o valor por hora” correspondente.

7. No item III.1 procura demonstrar que o contrato de rateio que firmou atende a cada uma das sete “características de contratos de compartilhamento de custos e despesas” arrolados na Solução de Consulta Cosit nº 8, de 1 de novembro de 2012 (que trata da dedutibilidade de despesas rateadas na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ).

8. Em continuidade, no item IV (“DA NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE”), após fazer análise do campo de incidência da Cide, apontando as normas pertinentes, assevera que, “por certo, a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) apenas poderá ser cogitada acaso reste caracterizada: (i) remuneração; ou (ii) *royalties* pagos ou creditados; (iii) em virtude de contratos cujo objeto esteja previsto na Lei 10.168/2000 e no Decreto 4.195/2002”.

9. Nesse contexto, procura demonstrar que “remuneração” é o preço pago pela prestação de serviço e que “apenas poderá ser configurada a remuneração quando houver cobrança de valor com a inclusão da margem de lucro correspondente”, razão pela qual “preço ou remuneração diferenciam-se de custo do serviço ou da atividade realizada”. E cita doutrina que afirma ser o custo o “preço de produção”, ao passo que por preço “entende-se toda avaliação monetária ou todo valor pecuniário atribuído à coisa, sem atenção ao custo originário”.

10. Assim, prossegue, referenciando a obra de Luciana Rosanova Galhardo já mencionada anteriormente, afirmando que “quando se trata de compartilhamento de gastos entre empresas do mesmo grupo, não há o intuito de venda de serviços, por isso não se pode falar em preço ou remuneração por eventuais atividades realizadas”. Por isso, “o mero pagamento de custos rateados não se confunde com a remuneração por obrigações contraídas – esta sim sujeita à CIDE, nos termos da Lei 10.198/2000”. E refere ter a Receita Federal do Brasil (RFB) já se posicionado nesse sentido, “indicando ser essencial que haja ‘remuneração pela contraprestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes prestados por residentes ou domiciliados no exterior’ (Solução de Consulta n.º 401/2009)” (grifos do original).

11. Nesse ponto, a consultante traz novamente à baila a Solução de Consulta Cosit n.º 8, de 2012, asseverando que, se essa Solução de Consulta concluiu que nos casos de subcontratação os valores remetidos correspondem “ao pagamento pelo valor atribuído ao serviço e não pelo custo em sentido estrito” e, assim, se submetem “ao tratamento tributário de remessas de valores em decorrência de prestação de serviços”, o mesmo não ocorre em relação ao rateio dos “custos internos” descritos na presente consulta. É que em relação a esses “há apenas o rateio dos valores despendidos em determinada operação pura, sem subcontratação”, não havendo nos valores cobrados “a inclusão da margem de lucro, mas tão somente o repasse dos custos incorridos em virtude do tempo gasto pelos empregados no desenvolvimento”.

12. Finalizando sua análise, a consultante assevera que “a demonstração de que inexistente qualquer remuneração - por si só - seria suficiente para evidenciar a não incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico nas remessas a serem realizadas pela Consultante para reembolsar ‘custos internos’ à Controladora”, mas, além disso, as “remessas ou créditos realizados em virtude de contratos de rateio de custos e reembolso de despesas claramente não possuem a natureza de pagamento de *royalties*”.

13. Encaminhando a apresentação de seus questionamentos, a consultante, no item V (“DÚVIDAS ESPECÍFICAS A SEREM ESCLARECIDAS”), diz que não há ou haverá, tanto em relação aos “custos internos” (decorrentes de operações desenvolvidas pelos próprios empregados da Controladora), quanto em relação aos “custos externos” (decorrentes de subcontratações efetuadas pela Controladora), a “inclusão de margem de lucro pela Controladora no valor a ser reembolsado”, não existindo, portanto, cobrança de preço ou remuneração. Finalmente, apresenta questionamentos conforme a seguir:

- *Haverá incidência de CIDE no pagamento, crédito ou remessa realizada pela Consulente à sua Controladora para o reembolso de “custos internos” atribuídos conforme contrato de rateio de custos e reembolso de despesas (Doc. 03), sem valor agregado e não objeto de subcontratação?*
- *Haverá incidência de CIDE no pagamento, crédito ou remessa realizada pela Consulente à sua Controladora para o reembolso de “custos externos” atribuídos conforme contrato de rateio de custos e reembolso de despesas (Doc. 03), sem valor agregado, mas objeto de subcontratação?*

Fundamentos

14. A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), 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, foi instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, e exigida em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2001. De acordo com o § 1º do art. 2º dessa Lei, consideram-se 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.

15. A partir de 1º de janeiro de 2002, essa contribuição passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto os demais serviços técnicos (sem transferência de tecnologia) e os de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem como pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior (§ 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, na redação dada pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001).

16. A contribuição incide 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 acima indicadas, mediante a aplicação da alíquota de 10% (dez por cento), devendo o pagamento da contribuição ser efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador (§§ 2º, 3º e 4º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000). Confira-se a redação atual do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000 (grifou-se):

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. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

§ 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 19.12.2001)*

§ 5º *O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. (Parágrafo incluído pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)*

§ 6º *Não se aplica a Contribuição de que trata o caput quando o contratante for órgão ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e o contratado for instituição de ensino ou pesquisa situada no exterior, para o oferecimento de curso ou atividade de treinamento ou qualificação profissional a servidores civis ou militares do respectivo ente estatal, órgão ou entidade. (Incluído pela Lei nº 12.402, de 2011)*

17. Veja-se que o alargamento do campo de incidência da Cide, antes referido, deu-se conjuntamente com a redução de alíquota do Imposto de Renda incidente na Fonte (IRF) sobre “as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica”, operada pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001. Com efeito, esse dispositivo reduziu a alíquota do IRF aplicável sobre tais importâncias de 25% (regra geral para prestação de serviços por pessoa física ou jurídica residentes no exterior) para 15%, correspondendo a diferença à alíquota da Cide (de 10%). Transcreve-se o art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001 (grifou-se):

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 royalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

18. Da leitura dos dispositivos transcritos anteriormente fica evidente a identidade entre as situações em que ocorre incidência da Cide e aquelas em que o IRF teve sua alíquota reduzida. Com efeito, enquanto a Cide, que aqui se analisa, incide “sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrentes das obrigações” originadas “de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes” (art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, e o § 2º do mesmo artigo – grifou-se), o IRF incide “sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica” (art. 3º da MP nº 2.159-70, de 2001,

sublinhou-se). Cabe assinalar que foi justamente esse o objetivo das alterações introduzidas na matéria pela Lei nº 10.332, de 2001, conforme se extrai do seguinte trecho da Mensagem nº 1.060, de autoria conjunta dos Ministros de Estado da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, que acompanhou o projeto de lei encaminhado ao Congresso Nacional:

19. O projeto de lei prevê ainda a adequação da base de incidência da contribuição, criada pela Lei nº 10.168, de 2000, ampliando sua abrangência de forma a coincidir com a base de incidência do imposto de renda, com a redução concomitante do mesmo.

20. Cabe ressaltar que esta iniciativa permitirá uma maior eficácia no controle e fiscalização da arrecadação da contribuição, bem como uma maior transparência para o contribuinte dos fatos geradores da referida contribuição.

19. A par disso, o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 10.168, de 2000, é expresso ao estabelecer a aplicação subsidiária das normas que regem o Imposto sobre a Renda no âmbito da Cide. Veja-se (grifou-se):

Art. 3º Compete à Secretaria da Receita Federal a administração e a fiscalização da contribuição de que trata esta Lei.

Parágrafo único. A contribuição de que trata esta Lei sujeita-se às normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, previstas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, bem como, subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, especialmente quanto a penalidades e demais acréscimos aplicáveis.

20. Postas essas considerações, cumpre perquirir o conceito de serviço técnico e assistência técnica. A Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, ao tratar da incidência do imposto de renda na fonte a que se refere o já transcrito art. 3º da MP nº 2.159-70, de 2001, assim dispõe (grifou-se):

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

b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.

21. Pela descrição que a consulente faz dos serviços envolvidos no contrato, constata-se que se trata de serviços de consultoria, treinamento, personalização, programação e instalação, relacionados à implantação do sistema de gestão SAP nos estabelecimentos da consulente. Tais serviços se enquadram, à toda evidência, no conceito de serviço técnico expresso no transcrito art. 17, § 1º, inciso II, alínea “a”, da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014. E, assim, inserem-se entre os “serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes” a que alude o § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, sujeitando-se, em princípio, à cobrança da Cide.

22. Argumenta, no entanto, a consulente que, tanto nos “custos internos” (decorrentes de operações desenvolvidas pelos próprios empregados da Controladora) quanto nos “custos externos” (decorrentes de subcontratações efetuadas pela Controladora) não há a “inclusão de margem de lucro pela Controladora no valor a ser reembolsado”, não havendo, portanto, cobrança de preço ou remuneração, mas mero pagamento de custos rateados. Não havendo “remuneração”, prossegue a Consulente, não se configuraria a hipótese de incidência da Cide, uma vez que esta seria elemento essencial ao fato gerador dessa contribuição.

23. Inicialmente, é importante destacar que o contrato de rateio de despesas é atípico, isto é, não se encontra disciplinado na lei brasileira. Entretanto, essa lacuna não impede a celebração desses contratos, desde que observadas as normas gerais estabelecidas no Direito Civil, conforme preceitua o art. 425 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), abaixo transcrito, *in verbis*:

Art. 425 É lícito às partes estipular contratos atípicos, observadas as normas gerais fixadas neste Código.

24. O vocábulo “Remuneração” tem como significado “retribuição por serviço ou favor prestado” (Dicionário Houaiss, Edição Eletrônica: Objetiva, Novembro de 2009), “a recompensa, o pagamento ou a retribuição feitos por serviços prestados ou em sinal de agradecimento (SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico, Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 699). Nesse sentido, tudo que se recebe ou tudo que se paga em retribuição a alguma coisa caracteriza-se como remuneração. Essa acepção é a adotada em nosso direito pátrio, conforme se pode verificar a partir de diversos exemplos extraídos do texto do Código Civil, a saber, *in verbis*: (grifou-se)

(...)

CAPÍTULO VII

DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

(...)

Art. 594. Toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

(...)

CAPÍTULO IX

DO DEPÓSITO

(...)

*SEÇÃO II**DO DEPÓSITO NECESSÁRIO*

(...)

Art. 651. O depósito necessário não se presume gratuito. Na hipótese do art. 649, a remuneração pelo depósito está incluída no preço da hospedagem.

*CAPÍTULO X**DO MANDATO*

(...)

Art. 658. O mandato presume-se gratuito quando não houver sido estipulada retribuição,(...)

(...)

Art. 676. É obrigatório o mandante a pagar ao mandatário a remuneração ajustada e as despesas da execução do mandato,...”

(...)

*CAPÍTULO XII**DA AGÊNCIA E DISTRIBUIÇÃO*

(...)

Art. 714. Salvo ajuste, o agente ou distribuidor terá direito à remuneração correspondente aos negócios concluídos dentro de sua zona, ainda sem a sua interferência.

(...)

*CAPÍTULO XIII**DA CORRETAGEM*

(...)

Art. 725. A remuneração é devida ao corretor uma vez que tenha conseguido o resultado previsto no contrato de mediação, ou ainda que este não se efetive em virtude de arrependimento das partes.

25. Também o Direito do Trabalho trata “Remuneração” como forma de retribuição ao serviço prestado pelo empregado, conforme se depreende da leitura do art. 457 do Decreto-Lei n° 5.452, de 1° de Maio de 1943 (Consolidação das Leis do Trabalho – CLT), *in verbis*: (grifou-se)

Art. 457. Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

26. A legislação do Imposto de Renda também adota essa acepção para o vocábulo “Remuneração”, empregado em diversas normas, conforme os exemplos abaixo transcritos, *in verbis*: (grifou-se)

DECRETO N 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999

(...)

Art. 45. São tributáveis os rendimentos do trabalho assalariado, tais como:

(...)

II – remuneração proveniente de profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais;

III – remuneração dos agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos do comércio, não os pratiquem por conta própria;

(...)

VIII – remuneração pela prestação de serviços no curso de processo judicial.

(...)

Art. 355. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido, ressalvado o disposto nos arts. 501 e 504, inciso V

(...)

§ 3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente ...

(...)

(...)

Art. 398...

Parágrafo único: O disposto neste artigo aplica-se aos rendimentos auferidos por comitentes residentes ou domiciliados no exterior em virtude de remessa para o Brasil de mercadorias consignadas a comissários, mandatários, agentes ou representantes, para que estes as vendam no País por ordem e conta dos comitentes, obedecidas as seguintes regras:

(...)

II – o lucro operacional do intermediário será a diferença entre a remuneração recebida pelos seus serviços e os gastos e despesas da operação que correrem por sua conta;

Art. 709. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive a transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de quaisquer filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira.

27. Note-se que o art. 2º, e parágrafos, da Lei nº 10.168, de 2000, com as alterações feitas pela Lei nº 10.332, de 2001, e pela Lei nº 11.452, de 2007, ao tratar das hipóteses de incidência da Cide, em nenhum momento faz referência a margem de lucro, custo, ou intuito de venda. O que é relevante para o surgimento da obrigação tributária é a prática do ato de efetuar um pagamento ao exterior com o propósito de remunerar alguém por serviços prestados. A vingar a tese da Consulente, seria necessário investigar, para cada remessa ao exterior com esse propósito, se o valor correspondente compreende margem de lucro, ou se equivale ao custo do serviço prestado, o que transborda completamente à norma vigente já elencada acima. Com efeito, o pagamento de serviço sem lucro para o prestador, ou mesmo com prejuízo, também é considerado para fins de incidência da Cide, e também do IRF, como remuneração.

28. No caso da presente consulta, os pagamentos que a Consulente faz a sua Controladora pelos serviços cujos custos são compartilhados por contrato de *cost-sharing* estão remunerando, ainda que indiretamente e ainda que sem a obtenção de lucro pela Controladora, os serviços de que se beneficia a Consulente. Com efeito, a circunstância de o efetivo prestador do serviço (seja funcionário da Controladora, seja terceiro contratado) ser pago pela Controladora e esta não auferir qualquer lucro nas operações objeto de compartilhamento de custos, não têm o condão de afastar a incidência da Cide por ocasião do pagamento ou remessa da consulente à Controladora pelos serviços técnicos prestados.

29. Ademais, a legislação do Imposto sobre a Renda, de aplicação subsidiária, como se viu, no que concerne à Cide, estatui que “a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção” (art. 43, §1º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional - CTN, grifou-se). É dizer, a denominação de reembolso ou rateio de custos não elide o fato de que se está fazendo pagamento a residente ou domiciliado no exterior em contrapartida de serviços técnicos prestados.

30. Veja-se, aliás, que essa é a orientação da Administração Tributária, de há muito fixada no que se refere ao IRF, tributo cuja incidência, como se viu, guarda identidade com a Cide.

31. Com efeito, se o Parecer Cosit nº 7, de 27 de agosto de 2009, concluiu serem dedutíveis, na apuração do IRPJ e da CSLL, despesas pagas ou incorridas em virtude de contrato de repartição de custos com empresa domiciliada no exterior, também assinalou que incide IRF sobre os pagamentos em questão. Isso por que, estando presentes todos os elementos de conexão que compõem a hipótese de incidência do IRF (o rendimento, cujo beneficiário seja um residente no exterior e proveniente de fonte do País), configura-se o fato gerador, não se revelando verdadeira a dicotomia entre prestação de serviço e repartição de custos no intuito de se determinar a incidência ou não desse imposto.

32. Mais recentemente, esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), assim se manifestou, na Solução de Consulta Cosit n.º 8, de 1.º de novembro de 2012, citada pela consulente e disponível no endereço eletrônico “<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2012/SCCosit082012.pdf>”: (grifou-se)

*15. Ressalte-se que na hipótese em que uma pessoa jurídica no exterior efetue pagamento de serviços prestados por outra, também no exterior, em favor de uma terceira, localizada no Brasil, a remessa ao exterior pela entidade legal brasileira à primeira pessoa jurídica, a título de reembolso, **deverá sofrer retenção de imposto de renda na fonte (IRRF)**, com fundamento no art. 685, do RIR/99, uma vez que se trata, ainda que não imediatamente, de remessa de rendimento ao exterior:*

33. Vale trazer à tona outra situação em que o legislador deixa clara a incidência do imposto de renda sobre remessas que importem o pagamento de rendimentos, ainda que o destinatário imediato dos recursos não seja o seu beneficiário final: o art. 1.º, inciso III, da Lei n.º 9.481, de 13 de agosto de 1997, combinado com o *caput* do art. 1.º da Lei n.º 9.959, de 27 de janeiro de 2000, prescreve a alíquota de 15% (quinze por cento) do imposto para remessas a escritórios comerciais e de representação de matriz brasileira no exterior destinadas ao pagamento de despesas de instalação e manutenção.

34. Cabe por fim reproduzir o art. 109 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), *in verbis*:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Conclusão

35. Conclui-se, diante do todo exposto, que incide a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) de que trata o art. 2.º da Lei n.º 10.168, de 2000, sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a título de remuneração de residente ou domiciliado no exterior decorrente de contratos de compartilhamento de custos de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes entre empresas do mesmo grupo econômico (*cost-sharing agreement*), ainda que tais valores correspondam apenas ao custo dos serviços prestados diretamente por funcionários da empresa do grupo domiciliada no exterior (custos internos) ou aos valores pagos pela empresa do grupo domiciliada no exterior a terceiros, prestadores dos serviços (custos externos).

À consideração do revisor.

[assinado digitalmente]

SÉRGIO RODRIGUES DE CARVALHO
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. À consideração superior.

[assinado digitalmente]

MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir

[assinado digitalmente]

IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

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

[assinado digitalmente]

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - 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 à interessada.

[assinado digitalmente]

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit