



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
8ª REGIÃO FISCAL

Processo nº	*****
Solução de Consulta nº	354 - SRRF/8ª RF/Disit
Data	30 de setembro de 2008
Interessado	*****
CNPJ/CPF	*****

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ENTRE VINCULADAS. PRESTADORA DOMICILIADA NO EXTERIOR. CONTRATOS DE RATEIO DE CUSTOS. INDEDUTIBILIDADE. BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

As despesas pagas ou incorridas por uma pessoa jurídica domiciliada no País, à matriz, domiciliada no exterior, em função da prestação de serviços de suporte administrativos a serem implementados por todas as demais unidades do grupo, são indedutíveis para fins de constituição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que tais despesas competem ao estabelecimento permanente situado fora do território nacional, e, em consequência, não devem impactar negativamente as bases de cálculo destes tributos no Brasil.

Os valores pagos, creditados, remetidos ou empregados pela empresa brasileira, no contexto em questão, submetem-se à tributação do IRRF e da CIDE, às respectivas alíquotas de 15% e 10%, na medida em que revelam a natureza de receitas advindas da prestação de serviço administrativo ou semelhante, auferidas, no País, por um não residente.

Dispositivos legais: Arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001; art. 2º, § 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001; art. 344 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Em consulta protocolizada em 28/12/2005, o interessado solicita orientação sobre a correta interpretação da legislação tributária relativa à dedutibilidade das despesas para fins de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), nos termos do art. 299 do Decreto nº 3.000, de 1999.

2. Esclarece: (i) ser pessoa jurídica de direito privado, que se dedica à prática de todas as operações permitidas nas disposições legais, e regulamentares próprias aos Bancos Comerciais, às Sociedades de Crédito, Financiamento e Investimento, aos Bancos de Investimentos e às Sociedades de Crédito Imobiliário, atuando por carteiras, podendo ainda praticar operações compromissadas e atuar no mercado de câmbio; (ii) que faz parte do grupo *****, conglomerado financeiro formado por empresas localizadas em vários países; e (iii) que, para facilitar e maximizar a eficiência dos diversos serviços de suporte administrativo que presta a seus negócios espalhados pelo mundo inteiro, a consulente é atendida pela área de suporte regional administrativo para países da América do Sul que se encontra a cargo do *****; (iv) foram identificadas ***** áreas funcionais específicas que abrangem toda a gama de serviços de suporte administrativo prestados pelo *****.

3. A consulente, na qualidade de “tomadora” de serviços administrativos de suporte (serviços de gerenciamento) e o *****, na qualidade de “prestador” assinaram, em *****, acordo de prestação de serviços de gerenciamento, disciplinando a cobrança dos serviços prestados desde *****, reconhecendo formalmente a obrigatoriedade de efetivação desse rateio de despesas, uma vez que exigido pela legislação do país em que está localizado o “prestador” do serviço nos moldes do pactuado tacitamente pelas empresas do *****.

4. Explica ainda que a consulta versa sobre despesas consideradas como operacionais pela consulente e que ainda não foram pagas ou sequer registradas contabilmente, mas que são referentes a serviços prestados a partir de 1º de janeiro de *****.

5. No que tange a dedutibilidade dos valores repassados por rateio, na apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), menciona o art. 299 do Decreto nº 3.000, de 1999, e a legislação a ele correlata – Lei nº 4.506/64, art. 47 e parágrafos, considerando a dificuldade existente na caracterização de uma despesa incorrida como sendo necessária, normal e usual, para fins de sua tipificação como despesa operacional, uma vez que esses pré-requisitos, conquanto estejam definidos no art. 299 do RIR/99, possuem conotação subjetiva, por estarem relacionados às peculiaridades das transações e operação exigidas pelas atividades de cada contribuinte. A título de ilustração da divergência de posicionamentos e interpretações sobre a matéria, transcreve ementas de Acórdãos proferidos pelo 1º Conselho de Contribuintes.

6. Por fim, afirma, em que pese a certeza da consulente com relação ao seu direito, faz-se necessária a presente consulta como forma de dirimir as dúvidas na interpretação da legislação tributária federal em tela e que decorrem, principalmente da inexistência de disciplina específica dos efeitos, para fins de Imposto de Renda, dos contratos de rateio de

despesas administrativas, o que reflete, inclusive, na própria incerteza que paira sobre a orientação adotada pela administração fiscal no tocante a essa matéria, que ora admite a dedutibilidade dessas despesas, ora não.

Fundamentos

7. Em primeira análise, não se pode deixar de destacar, que o desenvolvimento dos grupos empresariais, durante o último século, fez com que várias empresas passassem a desenvolver suas atividades em diversos países, culminando na instituição de enormes conglomerados multinacionais. Esta nova realidade acarretou o incremento das relações comerciais ou de prestações de serviços entre elas e, conseqüentemente, trouxe a indesejável possibilidade de sujeição de uma mesma renda à tributação por dois ou mais países, bem assim eventual manipulação dos valores destas operações de forma a propiciar eventual concentração de lucros em determinadas unidades do grupo, em detrimento de outras, eventualmente domiciliadas em países que lhes impusessem maiores cargas tributárias.

8. A fim de minimizar a possibilidade de sujeição de uma mesma renda a duplas tributações, conceberam-se modelos de convenção a fim de repartir, entre os países nos quais materializadas as operações econômicas, as prerrogativas tributárias de cada qual em face de várias categorias redituais auferidas pelos entes sujeitos às suas jurisdições, o que acabou por trazer:

8.1 ante a adoção de mecanismos compensatórios pelos países signatários, minimizações globais das cargas tributárias incidentes sobre os grupos multinacionais;

8.2 maior previsibilidade quanto ao tratamento tributário aplicável às operações empreendidas pelas chamadas multinacionais;

8.3 criação de mecanismos voltados à proteção das bases tributáveis dos países, em função de eventuais manipulações por parte de entidades sujeitas a diferentes ordenamentos;

9. Quanto aos mecanismos compensatórios referidos no item 8.1, cabe salientar, em apertada síntese, estarem fundamentalmente previstos no art. 23 da Convenção Modelo da OCDE, que exerce inequívoca influência sobre o modelo de tributação adotado pelo País, em seus acordos bilaterais

10. No que toca ao aspecto mencionado no item 8.2, deve-se:

10.1 ao esforço dos estados em “recortar” seus respectivos ordenamentos, de forma a abrirem mão de tributare determinadas espécies redituais que normalmente seriam alcançadas pelos elementos de conexão norteadores de seus sistemas tributários, bem assim ao teor acordado entre os estados contratantes de garantir ao outro signatário a prerrogativa de tributar uma dada operação, em detrimento da incidência, por vezes, de seus próprios ordenamentos;

10.2 ao caráter de absoluta eficácia ao teor dos compromissos assumidos pelos países, uma vez devidamente incorporados aos respectivos ordenamentos jurídicos.

11. No que diz respeito ao aspecto mencionado no item 8.3, há que se fazer análise mais apurada, vez que sua compreensão é fundamental ao deslinde do mérito da Consulta Administrativa em comento.

12. Ante sua importância, há que se subdividir a análise nos seguintes aspectos:

12.1 definição do que venham a ser os chamados elementos de conexão;

12.2 possibilidade de os entes sujeitos a mais de um ordenamento organizarem suas operações de forma a burlarem os elementos de conexão adotados pelos diferentes países, e exemplos de planejamentos passíveis de ocorrer em face das operações internacionais que seriam sujeitas, em princípio, a duplas ou múltiplas tributações;

12.3 necessidade de criação de mecanismos voltados à eliminação ou minimização de formas de planejamento que obstaculizem a legítima pretensão tributária dos países em que realizadas as operações;

12.4 importância dos arts. 5º e 7º da Convenção-Modelo da OCDE no contexto relatado;

12.5 tratamento específico em relação ao disposto nos arts. 5º e 7º da Convenção-Modelo da OCDE, consubstanciado no art. 9º do Modelo.

13. Entende-se o instituto “elemento de conexão”, nas palavras do insigne Alberto Xavier, como sendo “o elemento da previsão normativa que, determinando a localização de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a esta mesma situação”.

14. No que toca ao imposto de renda, os elementos de conexão adotados como forma de vinculação de fatos a seus ordenamentos tributários são os princípios da fonte e o da residência, respectivamente, relacionados ao local onde uma dada renda tenha sido produzida e ao local onde residente o titular dos fundos fornecidos e que aufera a renda dos capitais investidos em um outro país.

15. Dependendo dos elementos de conexão que sejam adotados pelo país em que residente o titular da renda e aquele no qual tenha sido ela produzida, bem assim da extensão de exercício do poder de tributar pelos países envolvidos (tributação exclusiva dos rendimentos produzidos em seus territórios ou tributação dos rendimentos auferidos por seus residentes em seus territórios ou não) há a possibilidade de que uma mesma renda se submeta a duplas tributações ou que o ente a ser tributado organize, artificialmente, suas operações de forma a minimizar ou excluir sua tributação- como se os diferentes ordenamentos jurídicos aplicáveis às operações pudessem ser afastados por livre disposição do ente particular sujeito às suas determinações.

16. Para que a primeira hipótese se materialize - submissão de uma mesma renda a duplas ou plúrimas tributações - basta que os estados envolvidos adotem critérios de conexão diferentes (fonte e residência), ou, ainda que adotem o mesmo critério, venham a defini-lo de maneira diferenciada.

17. Quanto à segunda hipótese, identificada na doutrina como elisão fiscal, há a possibilidade de o contribuinte colocar-se em situação tal que o fato tributário não recaia sob a aplicação de normas de nenhum dos países envolvidos (conflito negativo de leis) ou que recaia sob a aplicação de um ordenamento que lhe imponha carga menos onerosa.

18. Como reação à possibilidade de manipulação das incidências tributárias pelo contribuinte sujeito a mais de um ordenamento, passaram os estados soberanos a identificar formas de eventuais planejamentos elisivos, bem assim a propor soluções e tratamentos diferenciados a determinadas operações, com o intuito de desestimular tal prática por parte dos entes econômicos sujeitos aos seus ordenamentos. Como exemplos do exercício desta orientação por parte dos estados interessados, podem ser citados:

a) a identificação dos chamados países (ou regimes) de tributação favorecida, e a previsão de um tratamento tributário mais rigoroso sobre as operações empreendidas com tais países ou regimes;

b) desconsideração da personalidade jurídica de entidades criadas, exclusiva ou preponderantemente, com fins elisivos, como se fossem elas transparentes - aplicável, basicamente às sociedades-**holding**, bem assim as chamadas, no direito norte-americano - **controlled foreign corporations** (CFC), reconhecidas, a título de ilustração, como sociedades cujas receitas sejam constituídas por lucros de comercialização ou de serviços e em que mais de 50% das ações pertençam a cidadãos norte-americanos, possuindo, cada qual, pelo menos 10% do direito a voto;

c) extensão do prazo durante o qual está o indivíduo sujeito aos chamados estatutos de residência, de forma a coibir artificiais transferências quanto à residência;

d) restrição de gozo quanto às estipulações benéficas de tratados voltados à eliminação de duplas tributações aos beneficiários efetivos dos rendimentos, excluindo de suas estipulações os chamados **nominees**, agentes ou empresas-canal;

e) restrição do benefício aos efetivos residentes nos estados contratantes;

f) exclusão de benefícios a entidades que gozem, de acordo com as leis internas de um dado país, do tratamento conferido a não-residentes;

g) restrições à concessão de isenções ou reduções de impostos às hipóteses nas quais tenha sido o rendimento efetivamente tributado no outro estado contratante;

h) restrições quanto ao gozo de benefícios a entidades controladas por não residentes nos estados contratantes, etc;

i) confecção de modelos de convenção voltadas à eliminação ou atenuação de duplas tributações que também buscassem resguardar as bases tributáveis dos países contratantes;

j) legislação de preços de transferência;

k) outras formas de controles, restrições, etc.

19. No que toca à concepção dos tratados atinentes à eliminação de duplas tributações, deve-se asseverar, sem prejuízo das considerações expendidas nos itens 8 a 10 da presente Solução de Consulta, que foi pautado pelo objetivo de distribuição das rendas auferidas entre o estado da fonte e o da residência, de forma a que nenhum deles perdesse rendas substanciais, e os contribuintes tivessem condições de orientar, suas operações, com maior previsibilidade acerca do tratamento tributário incidente.

20. Merecem destaque, no presente contexto, os arts. 5º e 7º da Convenção-Modelo da OCDE, respectivamente atinentes à definição de estabelecimento permanente, bem assim aos lucros passíveis de tributação pelos países contratantes. O art. 5º, em resumo, concede ao país da fonte a prerrogativa de tributar um não residente (sob o aspecto do direito comunitário) desde que este tenha em seu território um estabelecimento passível de ser considerado como permanente, assim entendido como sendo aquele empreendido em uma instalação que possa ser considerada como fixa e que desempenhe, regularmente, atividades da empresa da qual faça parte no próprio território em que estabelecido.

21. O art. 7º da Convenção-Modelo, por sua vez, e em resumo, prevê a prerrogativa de os estados de residência e fonte tributarem os lucros respectivamente auferidos por cada um dos estabelecimentos permanentes que compõem um determinado grupo multinacional, na exata proporção do lucro que lhes sejam imputáveis, o que acaba por autorizar a adoção da ficção jurídica de que cada um dos estabelecimentos de um grupo multinacional constitui pessoa jurídica absolutamente independente de todos os demais, uma vez que dotadas de autonomia e personalidades jurídicas próprias, muito embora, no plano dos fatos, como cediço, todas elas sofram a influência e impactos das determinações da unidade que tenha participação dominante em seus capitais sociais.

22. Em relação ao princípio da independência dos estabelecimentos, o § 2º do art. 7º da Convenção da OCDE determina sua operacionalização por via da apuração da matéria tributável de cada estabelecimento de forma separada, nos seguintes termos:

“(…) quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada exercendo atividades idênticas ou similares em condições idênticas ou similares e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.”

23. Tal princípio, como se depreende da leitura do item de número 5 das **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations** da OCDE, abaixo transcrito, ganha relevo à medida que determinado país assente seu ordenamento jurídico sobre os princípios da residência e da fonte (caso brasileiro), senão vejamos:

“a um nível primário, as competências tributárias de cada país variam consoante o sistema tributário assenta no princípio da residência, no princípio da fonte ou em ambos. No caso de um sistema fiscal que tenha por base a residência, um país incluirá na base tributável a totalidade ou parte do rendimento, incluindo o rendimento de fontes externas, de qualquer pessoa (incluindo as pessoas jurídicas tais como as sociedades) considerada residente no seu território. No caso de um sistema que tenha por base a fonte, um país incluirá na base tributável os rendimentos gerados no respectivo território, independentemente da residência do contribuinte. **Aplicados às empresas multinacionais, estes dois sistemas, muitas vezes usados em conjugação, tratam**

cada empresa pertencente a um grupo multinacional como uma entidade separada. Os países-membros da OCDE optaram pelo critério da entidade separada, porquanto constitui o meio mais razoável de obter resultados equitativos e reduzir o risco da não-eliminação da dupla tributação. Por consequência, cada membro do grupo é tributado individualmente pelos rendimentos por ele obtidos.” (grifo nosso)

24. A diretriz apontada no item 21 e confirmada pelos comentários da OCDE, atinentes à matéria, não se pode deixar de olvidar, limita a prerrogativa de os estados erigirem sistemas tributários que prevejam a incidência tributária sobre rendas que não revelem quaisquer relações com elementos de conexão internacionalmente aceitos - como exemplo de limitação se poderia citar a hipótese de um dado estado buscar tributar uma renda auferida por um não residente junto a uma fonte domiciliada em um terceiro país - **ao mesmo tempo em que confere a cada um deles, estados, a prerrogativa de tributarem as rendas, na exata proporção em que atribuíveis aos estabelecimentos neles domiciliados.**

25. A orientação em foco, que aponta para uma total incomunicabilidade entre as contabilidades das unidades componentes de um grupo societário, é reforçada pelas disposições estatuídas no art. 9º da Convenção-Modelo da OCDE, atinente aos controles de preços de transferência, que confere aos estados contratantes a prerrogativa de efetuarem ajustes nas contabilidades das pessoas jurídicas sujeitas aos seus ordenamentos, uma vez se constate que os valores das operações intra-grupo distam daqueles que seriam praticados caso as contratantes fossem empreendidas com entes independentes.

26. A aplicação dos controles de preços de transferência visa extirpar a possibilidade de que empresas de um mesmo grupo possam manipular valores de importações, exportações, ou de operações de mútuo (entre elas) de forma a concentrarem resultados em uma dada unidade, em detrimento da outra empresa contratante ou de todas as demais unidades do grupo, o que não deixa de representar, como já salientado, uma proteção às bases tributáveis dos países nos quais se travam as relações internacionalizadas.

27. Os referidos controles, tal qual se depreende da leitura da Convenção-Modelo da OCDE, são pautados pelo princípio da independência dos estabelecimentos, já tratado, bem assim pelo princípio **arm's lenght** (princípio da livre concorrência), por meio do qual os preços praticados nas operações envolvendo empresas vinculadas devem ser definidos nos termos de como o seriam em relação a operações efetuadas entre empresas independentes.

28. No que toca ao princípio **arm's lenght**, ou da plena concorrência, adite-se, aparece contemplado no § 1º do art. 9º da Convenção da OCDE, com a seguinte redação:

“Quando:

a) uma empresa de um Estado Contratante participar direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa do outro Estado Contratante, ou

b) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente da direção, do controle ou capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante, e, em ambos os casos, as duas empresas estiverem ligadas, nas suas relações comerciais ou

financeiras, por condições aceitas ou impostas que defiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, ou os lucros que, sem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados como tais.”

29. Por tal disposição, a Convenção-Modelo expressamente permite que um Estado efetue ajustes nos lucros de uma empresa situada em seu território, quando constatar que os preços praticados por ela nas relações com empresas vinculadas, domiciliadas em outros Estados se desviaram daqueles que seriam praticados, em um mercado livre e aberto, por empresas independentes.

30. A aplicação da legislação de preços de transferência, entretanto, tem por pressuposto, no que toca às operações de importação, ou operações de mútuo nas quais seja a contratante de um dado país a mutuária, **possa a despesa paga ou incorrida ser imputada ao estabelecimento permanente que a tenha pago ou nela incorrido**, tanto assim que tem a função de fixação dos limites de dedutibilidade dos valores declarados para fins de apuração das bases de cálculo de tributos passíveis de sofrerem influências pelas operações controladas.

31. O requisito em negrito, apontado no item anterior, tem fundamental importância no contexto em análise, na medida em que não compete à unidade brasileira a função de desenvolver um sistema de rotinas nas mais variadas áreas, que possa ser utilizado por todas as demais unidades do grupo, com o intuito de minimizar os custos globais e, em consequência, maximizar os resultados de todos, e sim à sua matriz, domiciliada no exterior.

32. Partindo-se desta premissa, todas as despesas por esta incorridas com o intuito de desenvolver o referido sistema de rotinas - e porque não dizer, todas as receitas advindas de sua posterior disponibilização às demais unidades do grupo - devem ser computadas na contabilidade da matriz, e não na contabilidade das demais unidades participantes do contrato, ainda que sob os controles de preços de transferência.

33. Entendimento contrário, não custa aduzir, levaria à possibilidade de que os resultados das demais unidades do grupo poderiam ficar à mercê das determinações da matriz, acarretando indevida diminuição das bases tributáveis dos estados em que domiciliadas, por meio de simples convenções pactuadas entre particulares - algo inadmissível ante:

33.1 ao já citado princípio da independência dos estabelecimentos;

33.2 à determinação legal esculpida no ordenamento brasileiro, segundo a qual as bases de cálculo de tributos incidentes sobre as pessoas jurídicas aqui domiciliadas não sofrem impactos negativos advindos de convenções pactuadas por particulares;

33.3 à determinação segundo a qual a fixação das bases de cálculo de tributos submete-se, no País, à reserva legal.

34. Quanto às características fundamentais para que se entenda uma dada despesa como dedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, sob o enfoque da legislação brasileira, há que se salientar as seguintes: a) seja ela necessária à manutenção da própria pessoa jurídica que a paga ou que nela incorre; b) seja ela útil à manutenção da fonte

produtora; c) seja ela usual ao exercício da atividade empreendida pelo ente a qual esteja relacionada; d) seja ela devidamente comprovada por quem de interesse.

35. Tais qualidades, diga-se, confirmam a tese segundo a qual para que uma dada despesa paga ou incorrida por uma entidade possa impactar negativamente as bases de cálculo de tributos a ela atinentes faz-se necessário seja ela passível de ser imputada ao seu estabelecimento permanente, senão vejamos:

35.1 a necessidade de uma dada despesa aponta para a imprescindibilidade de que a mesma seja paga ou incorrida para que uma dada fonte de renda se mantenha produtiva, e na figura contratual na qual encontra-se envolvida a Consulente não há a garantia de que os serviços de suporte administrativos desenvolvidos pelo ***** seja adequado às específicas necessidades da Consulente;

35.2 quanto à usualidade da despesa, não se pode deixar de aduzir que, muito embora seja razoável crer que um dado grupo deva implementar rotinas uniformes que racionalizem seus custos e maximizem seu resultados, o desenvolvimento destas atividades constitui atividade estranha às normais atividades operacionais que lhe dizem respeito, razão pela qual seriam elas excepcionais ao exercício de seu objeto no País;

35.3 no que toca à efetiva comprovação do dispêndio das despesas, há que se salientar que não basta a uma pessoa jurídica que queira deduzir um dado montante de sua base de cálculo de IRPJ e CSLL provar o efetivo dispêndio da mesma ou provar ter nela incorrido, mas também comprovar que referida despesa seja necessária e inerente ao exercício da atividade econômica que conste de objeto social.

36. Some-se ao exposto, a circunstância de inexistir imediato vínculo entre a despesa em questão e a atividade econômica desenvolvida pela pessoa jurídica que a paga ou que nela incorra (Consulente) - e nem mesmo a garantia de que o sistema de rotinas concebido seja aplicável às suas especificidades - o que, na prática, ensejaria a possibilidade de que um dado estado abrisse mão de suas receitas tributárias sem que houvesse a garantia de posteriores aumentos de lucratividade da pessoa jurídica sujeita à sua legislação, contexto este absolutamente avesso aos legítimos interesses brasileiros, na medida em que poderia levar a uma diminuição das bases de cálculo brasileiras e, como se não bastasse, sua transferência a países que já atingiram patamares de desenvolvimento superiores.

37. Em face do posicionamento esposado - impossibilidade de que despesas atinentes ao desenvolvimento de sistemas de rotinas a serem postas em prática por todas as unidades do grupo possam ser alocadas a estabelecimentos permanentes que não a própria matriz - chega-se à conclusão de que tais despesas são indedutíveis nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da Consulente.

38. Em consequência:

38.1 conforme se observa no item 37, a totalidade das despesas é indedutível, razão pela qual descabe cogitar a aplicação dos controles de preços de transferência às operações por ela empreendidas, junto à sua matriz, no contexto em análise, na medida em que referida legislação tem por função (em operações de importação de bens, serviços, direitos ou operações de mútuo na qual o ente brasileiro seja mutuário) determinar o limite do quanto uma dada despesa pode impactar negativamente as bases de cálculo dos referidos tributos;

38.2 conclui-se, como já salientado anteriormente, que a própria aplicação dos controles de preços de transferência ao contexto em questão macularia o princípio da independência dos estabelecimentos, na medida em que a admissão da dedutibilidade das despesas pagas ou incorridas pela Consultante contaminaria, ainda que a valores de mercado, os resultados da filial brasileira, uma vez que representaria alocação de custos que devem ser integralmente suportados pela matriz.

39. Em contrapartida a esta premissa, todo o montante despendido pela matriz com o intuito de desenvolver o sistema de rotinas objeto do contrato deveria impactar, exclusivamente, seus resultados; como deveria a matriz arcar com todos os montantes e não o fez, pode-se dizer que as bases de cálculo de tributos a ela referentes foram, de forma indevida, aumentadas por meio de alocações de custos ou despesas nas filiais - valores estes que, inequivocamente, correspondem a receitas auferidas junto a cada uma das demais unidades do grupo participantes do contrato.

40. Reforça tal entendimento, características inerentes ao “contrato de rateio” carreado aos autos, senão vejamos:

a) pelas informações prestadas pela Interessada, as atividades a serem “compartilhadas” são custeadas, em um primeiro momento, pelo ***** (empresa *****, domiciliada no exterior) e, posteriormente, “reembolsadas” pelas demais unidades do grupo, que dada a dificuldade encontrada em segregar individualmente os serviços prestados efetivamente por cada área de suporte para cada uma das tomadoras espalhadas ao redor do globo, a solução encontrada pelo ***** para ratear esses custos foi utilizar, para todas as áreas de suporte administrativo, independentemente da natureza dos serviços prestados, o critério baseado na receita auferida pela respectiva tomadora.

b) em outras palavras ao exposto, depreende-se que a responsabilidade de arcar com os custos e despesas necessárias à idealização e desenvolvimento das rotinas objeto do contrato, até mesmo sob o aspecto contratual, é do ***** (empresa *****), razão pela qual, em tese, todo o montante por ela despendido a este título deverá impactar, negativamente, seus próprios resultados;

c) tal contexto leva, indubitavelmente, à conclusão de que os montantes recebidos pela Fornecedora dos serviços enquadram-se como receitas que se incorporam, positiva e definitivamente, ao patrimônio da empresa e que, efetivamente, o modificam, representando, nesta medida, incrementos originais e isolados ao patrimônio do beneficiário em decorrência de um negócio jurídico antecedente atinente à prestação do serviço de suporte administrativo que abarque as áreas administrativas, conforme demonstrado no item 38 da petição.

41. Uma vez que tais montantes constituem despesas indedutíveis para a Consultante e, em consequência, receitas auferidas por um ente não residente no País junto a uma fonte aqui domiciliada, haverá incidência de IRRF e, eventualmente da Contribuição sobre Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), pelo fato do objeto do contrato configurar “assistência administrativa e semelhante de que trata o § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000 (com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001).

42. Como salientado pela Consultante, o contrato em questão se caracteriza por uma das partes assumir uma obrigação de fazer, em benefício da outra, recebendo, em contrapartida, uma retribuição fixada em função da receita auferida pela tomadora.

43. Depreende-se, pois, que o objeto do contrato aqui analisado se enquadra perfeitamente à figura de uma prestação de serviços por parte da Fornecedora (domiciliada no exterior) a todas as demais Clientes (demais signatárias do contrato).

44. Em havendo remunerações por parte da Consulente à Fornecedora (empresa Líder, domiciliada no exterior) há a obrigatoriedade de retenção e recolhimento, por parte da pessoa jurídica brasileira, do IRRF e da Contribuição sobre Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), sobre a totalidade das importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior; referidos tributos incidem, respectivamente, às alíquotas de 15% e 10%, tendo em vista a materialização das hipóteses de incidência descritas no art. 7º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, alterado pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.159, de 24 de agosto de 2001, e no § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 2001, vazados nos seguintes termos:

Art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999:

Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

(...)

Art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001:

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. (grifo nosso)

Art. 2º, § 2º da Lei nº 10.168, de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332, de 2001:

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.

§ 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 dada pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001) (grifou-se)

45. Uma outra consideração a fazer diz respeito à circunstância de as decisões do Conselho de Contribuintes, acostadas pela Interessada, não poderem ser transpostas à hipótese em análise, uma vez que se referem a situações nas quais a pessoa jurídica que paga (ou incorre) na despesa e aquela que recebe o correspondente montante se domicíliam no País.

45.1 nesta situação, diferentemente do que ocorre no caso presente, o que deixa de ser tributado na tomadora do serviço é integralmente levado em consideração nos resultados da prestadora, sendo ambas alcançadas pela tributação brasileira, razão pela qual, inexistente nestas circunstâncias a possibilidade já comentada de as contratantes elevarem artificialmente as bases tributáveis de um dado país, em detrimento dos montantes tributáveis no estabelecimento permanente em que localizada a pessoa jurídica que paga ou que incorre na despesa (hipótese aqui tratada).

45.2 por tal razão, não se deve aplicar, de maneira indistinta, às referidas circunstâncias uma mesma linha interpretativa, tal qual postula a Consulente.

Conclusão

46. Ante todo o exposto, responde-se à Consulente, da seguinte forma:

a) as despesas pagas ou incorridas por uma pessoa jurídica domiciliada no País, à controladora, domiciliada no exterior, em função da prestação de serviços de suporte administrativo, a serem utilizados por todas as demais unidades do grupo, são indedutíveis para fins de constituição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da pessoa jurídica brasileira, uma vez que tais despesas competem ao estabelecimento permanente da empresa estrangeira e, em consequência, não devem impactar negativamente as bases de cálculo destes tributos no País.

b) os valores pagos, creditados, remetidos ou empregados pela empresa brasileira, no contexto em questão, submetem-se à tributação do IRRF e da CIDE, às respectivas alíquotas de 15% e 10%, na medida em que revelam a natureza de receitas advindas da prestação de um serviço técnico, auferidas, no País, por um não residente.

À consideração superior

São Paulo, ____/____/ 2008.

ANTONIO DOMINGUES PEREIRA FILHO
AFRF matr. 17875

Ordem de Intimação

De acordo. Aprovo a Solução de Consulta.

Encaminhe-se à *****, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências cabíveis.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única. A presente solução não comporta, portanto, recurso ou pedido de reconsideração. Excepcionalmente, caso a interessada venha a tomar conhecimento de uma outra solução de consulta divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação – Cosit, em Brasília – DF, nos termos da Instrução Normativa RFB n.º 740, de 2 de maio de 2007.

São Paulo, ____/____/ 2008.

CLÁUDIO FERREIRA VALLADÃO
Chefe da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/G N° 493/2007 (DOU de 24/04/2007)
Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)
Alterada pela Portaria SRRF 0800/G n° 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

/mash