



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO

Processo nº

Solução de Consulta nº

8 - Cosit

Data

1 de novembro de 2012

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ.

RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis as despesas administrativas rateadas se:

- a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos;
- b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
- c) o rateio se der mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- d) o critério de rateio for consistente com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios gerais de Contabilidade;
- e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços apropriar como despesa tão-somente a parcela que lhe couber segundo o critério de rateio.

ASSUNTO: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. HIPÓTESES DE APLICAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Aplica-se o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) ou o Método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL), caso se comprove que as disposições do contrato sejam inconsistentes com as características de contratos de compartilhamento de custos e despesas.

São características de contratos de compartilhamento de custos e despesas:

- a) a divisão dos custos e riscos inerentes ao desenvolvimento, produção ou obtenção de bens, serviços ou direitos;
- b) a contribuição de cada empresa ser consistente com os benefícios individuais esperados ou recebidos efetivamente;
- c) a previsão de identificação do benefício, especificamente, a cada empresa do grupo. Caso não seja possível assumir que a empresa possa esperar qualquer benefício da atividade desenvolvida, tal empresa não deve ser considerada parte no contrato;
- d) a pactuação de reembolso, assim entendido o ressarcimento de custos correspondente ao esforço ou sacrifício incorrido na realização de uma atividade, sem parcela de lucro adicional;
- e) o caráter coletivo da vantagem oferecida a todas as empresas do grupo;
- f) a remuneração das atividades, independentemente de seu uso efetivo, sendo suficiente a “colocação à disposição” das atividades em proveito das demais empresas do grupo;
- g) a previsão de condições tais que qualquer empresa, nas mesmas circunstâncias, estaria interessada em contratar.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

A sub-contratação de atividades identificada num contrato de rateio de custos submete-se ao tratamento tributário de remessas de valores em decorrência de prestação de serviços.

Dispositivos legais: Arts. 299 e 685 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999); arts. 278 e 279, inciso III, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; art. 18, incisos I e III, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Relatório

Com base no art. 10, inciso I, da Instrução Normativa (IN) SRF nº 230, de 25 de outubro de 2002, o XXXXXXXXXXXX formulou consulta sobre a interpretação da legislação tributária aplicável a contratos de rateio de custos e despesas realizados entre empresas do mesmo grupo, considerando-se também os valores remetidos ao exterior a título de reembolso de despesas previstas nos referidos contratos, tendo em vista o art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 299 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99). Indagou-se, particularmente, sobre :

“ (...) a correta interpretação da legislação em vigor relativa (i) à não aplicação da regra de Preço de Transferência; e (ii) à dedutibilidade das despesas para fins de apuração do Imposto de Renda da pessoa Jurídica (‘IRPJ’), pertinentes às remessas ao exterior realizadas pela Consulente em favor do XXXXXXXXXXXX. (‘Empresa Líder’), sediada na Holanda, pertencente ao conglomerado financeiro de que faz parte a Consulente XXXXXXXXXXXX, a título de rateio de custos e despesas incorridos pela Empresa Líder em prol das empresas do Grupo XXXX, na proporção que lhe são atribuídos por contratos específicos (...).”

2. A consulente informa que faz parte do Grupo XXXX, conglomerado financeiro formado por empresas localizadas em vários países, e que foram firmados contratos de rateio de custos e despesas denominados “**Services Global Cost Sharing Agreement**” e “**Group Functions Cost Sharing Agreement**” com o objetivo de uniformizar procedimentos e de dar suporte às atividades comuns às demais empresas do grupo (conforme modelo de Contrato traduzido e anexado ao processo de Consulta, fls. 119 e seguintes – doravante, “modelo de Contrato”).

3. Segundo os contratos firmados, a empresa líder, domiciliada no exterior, realiza atividades compartilhadas com as demais empresas do grupo. A consulente afirma que os referidos contratos mantiveram a autonomia das empresas sem que fossem atribuídos prejuízos a qualquer das empresas do grupo em benefício de outra(s).

4. A empresa informa que:

a) não se encontra sob procedimento fiscal iniciado ou já instaurado, para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto da Consulta;

b) não foi intimada a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da Consulta; e

c) o fato nela exposto não foi objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litúgio em que tenha sido parte.

Fundamentos

5. Preliminarmente, cabe observar que a Consulta atende aos requisitos de admissibilidade previstos no art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 740, 2 de maio de 2007. A seguir, são analisados os principais aspectos relativos à matéria: o conceito de contrato de rateio de custos (**Cost Sharing agreement**) e seus elementos essenciais; as distinções entre as características de contratos de rateio de custos e as de contratos de serviços, a identificação da natureza jurídica da contrapartida devida pelas empresas do mesmo grupo à empresa líder e os impactos tributários decorrentes dos contratos de rateio de custos, considerando-se os elementos essenciais para o reconhecimento da dedutibilidade de despesas para fins de Imposto

de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e a aplicação da legislação de preços de transferência.

6. O uso de estrutura operacional criada sob a forma de rateio de custos e despesas comuns entre empresas do mesmo grupo econômico tem sido reconhecido como legítima medida de eficiência econômica. Segundo Alberto Xavier, *“os acordos de repartição de custos (cost sharing agreement) têm por objeto as situações, via de regra existentes nos grupos multinacionais, em que uma empresa do grupo (normalmente a “Sociedade mãe”) ou uma entidade de propósito específico (“Centro de Serviços do Grupo”) 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 participar dos custos incorridos pela primeira no interesse delas, ressarcindo-os através do pagamento de preços adequados.”*¹

7. Lívia Germano destaca a classificação dos grupos de sociedades em grupos de fato e grupos de direito, ao fazer referência às estruturas de organização societária: *“os primeiros existem quando há controle de uma sociedade sobre outras ou quando as sociedades são consideradas coligadas, estando disciplinadas pelo Capítulo XX da Lei das Sociedades por Ações (Lei das S.A – Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976). Já os grupos de direito, disciplinados pela Lei das S.A, em seus Capítulos XXI e XXII, diferem substancialmente em relação aos grupos de fato por decorrerem de uma convenção ou de um contrato que materializa a união entre empresas (...)”*.²

8. A consulente ressalta que se insere na categoria dos chamados “Grupos de Empresas de Fato”, segundo a classificação da doutrina, tendo em vista as características da participação societária descritas, no que diz respeito ao aspecto de controle e coligação, e a ausência de convenção ou contrato que formalize a união entre as empresas do grupo.

I - Sobre as atividades realizadas pela líder do Grupo XXXX

9. Foram relacionadas as seguintes atividades realizadas pela empresa líder e compartilhadas entre as demais empresas do grupo, segundo os contratos firmados (fls. 4 a 7):

a) Unidade do Diretor Financeiro (“DF”) - assistência às áreas de Suporte a Decisões Estratégicas, Finanças, Administração, Comunicação e Centro de **Expertise em Offshoring**;

b) Recursos Humanos (“RH”) - remuneração e benefícios, convocação para Programas de Graduação e MBA, administração de expatriados, política e desenvolvimento de estratégia de RH, entre outros;

c) Gestão de Informação (“GI”) - projetos e suporte à área de informação de tecnologia do Grupo;

d) Divisão de Aquisição/Licitação (“**Procurement**”) - atividades de cotação de preços de compras para o Grupo XXXX;

¹ Em *Aspectos Fiscais de “Cost Sharing Agreement”*, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, nº 23, Ed. Dialética, São Paulo, pág.8.

² Em artigo *“Regime Tributário dos Contratos de Compartilhamento de Custos e Despesas”*, de Lívia de Carli Germano, em *Direito Tributário Internacional*, (vol. III), ed. Quartier Latin, pág.796.

- e) Política e Gestão de Risco (“PGR”) e Gerenciamento de Risco - Gerenciamento de Políticas; Gerenciamento de Continuidade dos Negócios; Grupo de Segurança da Informação, gerenciamento de riscos; gerenciamento de risco de negócios e operacional; reestruturação e recuperação financeira, entre outros;
- f) Gestão de Imóveis e Instalações (GII”) - gerência dos imóveis e dependências do Grupo XXXX, responsável por providências relativas aos espaços corporativos, gerenciamento de mudanças, e consultoria global;
- g) **Action Track** da Tecnologia da Informação (“TI”) - maximização das sinergias nas áreas de infraestrutura de TI, desenvolvimento de aplicativos inter-unidades de negócios e manutenção;
- h) **Marketing** e Comunicações - fornecimento de serviços de **Marketing** e Comunicação para promoção de conhecimento do Grupo XXXX;
- i) Estratégia e Desenvolvimento – fornecimento de serviços de administração e suporte para o aprimoramento de produtos e conhecimento, programas de redução de custos;
- j) Finanças e Organização - determinação de políticas e exigências de relatório, fornecimento de suporte financeiro e contábil-administrativo, análise e interpretação de resultados, planejamento de negócios, entre outros;
- k) Auditoria/Jurídico/Tributário e **Compliance** - fornecimento de serviços de auditoria, assistência jurídica e consultoria tributária, e suporte para **compliance** em nível de negócios ou regional, para questões que exijam conhecimento ou especialização não disponível no país;
- l) Padrões e Política - fornecimento geral de Tecnologia de Informação (TI) não sujeita à alocação para projetos sujeitos à cobrança (a despesa do projeto é cobrada diretamente do usuário), o que inclui monitoramento de padrões e de segurança, armazenamento de dados e recuperação de acidentes, administração de TI, entre outros;
- m) Administração de Ativos e Passivos- administração de ativos e passivos do banco, mediante análise de fluxo de caixa e exigência de financiamentos.

Análise

10. Da leitura do “modelo de Contrato” ressalta o fato de que parte das atividades relacionadas a recursos humanos (RH) é destinada somente à unidade do grupo situado nos Países Baixos e outra somente a empregados e gerentes nos Países Baixos.³ A respeito de tal previsão, citam-se os comentários da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) sobre a aplicação dos preços de transferência aos contratos de rateio de custos e despesas.⁴ Trata-se de estudo (doravante Guia OCDE) que, embora não tenha força de legislação internacional, constitui importante fonte de informação.

11. Segundo a OCDE, o contrato de compartilhamento de custos e despesas (**Cost Contribution arrangement – CCA**) é um negócio jurídico celebrado entre empresas com o intuito de dividir os custos e riscos inerentes ao desenvolvimento, produção ou obtenção de

³ Conforme item 2 (**Recursos Humanos**) do modelo de contrato (págs. 140 e 141).

⁴ OECD transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, (2009).

bens, serviços ou direitos, e de estabelecer a natureza e a extensão dos benefícios auferidos de forma consistente com a participação de cada empresa do grupo.⁵

12. No que diz respeito à prestação de serviços intragrupo, o Guia OCDE recomenda a identificação do benefício especificamente a cada empresa do grupo. Tal aspecto é relevante tendo em vista a possibilidade de algumas das empresas de um mesmo grupo não precisarem de determinado serviço. A questão, nesse caso, visa a identificar se, caso fossem independentes, tais empresas estariam dispostas a pagar pela atividade colocada à disposição do grupo.

13. Um outro aspecto, também observado no modelo do contrato anexado, diz respeito ao fato de que nele há hipótese de sub-contratação de serviços e de desenvolvimento dos produtos: “o *Fornecedor poderá sub-contratar a prestação dos Serviços e o desenvolvimento dos Produtos, no todo ou em parte, sem o consentimento prévio por escrito dos Clientes.*”⁶

14. No caso em questão, é importante salientar que a ocorrência de sub-contratação pode resultar em tratamento tributário diverso daquele aplicável a remessas de valores que correspondam a reembolso de despesas baseado em contrato de compartilhamento de custos e despesas.⁷

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:

“Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

- a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;*
- b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;*
- c) as pensões alimentícias e os pecúlios;*
- d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;*

⁵ Conforme OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Capítulo VIII, item B, i, (2009), pág. 180.

⁶ Conforme item 17 (**Sub-contratação**) do modelo de contrato anexado ao processo (fls. 132).

⁷ Conforme decisão do Supremo Tribunal Federal, em análise da incidência de imposto de renda sobre remessas de juros ao exterior, não incide a tributação sobre encargos que representam reembolso de despesas. (Recurso Extraordinário nº 81.042, Segunda Turma, Relator Ministro Aldir Passarinho, julgado em 8 de março de 1983 e publicado em 15 de abril do mesmo ano).

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;

b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.

§ 1º Prevalecerá a alíquota incidente sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos residentes ou domiciliados no País, quando superior a quinze por cento (Decreto-Lei nº 2.308, de 1986, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).

§ 2º No caso do inciso II, a retenção na fonte sobre o ganho de capital deve ser efetuada no momento da alienação do bem ou direito, sendo responsável o adquirente ou o procurador, se este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior.

§ 3º O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País (Lei nº 9.249, de 1995, art. 18). (grifo nosso)

II - Sobre a natureza jurídica dos valores pagos e recebidos segundo o Rateio

16. A consulente informa que a empresa líder é responsável pelo desembolso financeiro relativo às despesas necessárias à concepção e realização das atividades a serem compartilhadas e que, posteriormente, tais despesas são reembolsadas pelas demais empresas do grupo, de forma proporcional aos respectivos benefícios, conforme critério de rateio adotado, segundo o “modelo de Contrato” anexado.

17. O reembolso é realizado em conta corrente corporativa (denominada **The Nostro Account**), mantida no exterior, mediante depósitos mensais, efetuados pelas demais empresas do grupo (dentre as quais a consulente) beneficiadas pelas atividades mencionadas (conforme informação constante das fls. 7 e 8 do processo). A empresa líder é responsável pelo controle dos custos por ela incorridos, nas atividades compartilhadas, e pelo cálculo do montante a ser reembolsado por cada uma das demais empresas contratantes.

18. A consulente observa que os recursos financeiros remetidos pela consulente ao exterior à empresa líder não constituem remuneração de serviços nem representam receita para a empresa líder. Para a consulente, tais valores constituem ressarcimento da parcela de despesas rateadas entre empresas do mesmo grupo empresarial à empresa líder que suportou inicialmente todo o custeio. O ressarcimento é devido uma vez que os custos e despesas são imprescindíveis ao próprio desenvolvimento das atividades de cada uma das pessoas jurídicas do Grupo XXXX.

Análise

19. A análise dos aspectos tributários que envolvem o elemento central dos contratos de rateio de custos e despesas – o reembolso – deve ter por base a investigação da causa do negócio jurídico realizado que, em síntese, consiste em reunião de esforços das

empresas do mesmo grupo para alcançar um objetivo comum, sob o princípio de que a vantagem de cada um é vantagem de todos.

20. Assim, reembolso seria “a maneira pela qual a empresa centralizadora das atividades correntemente receberá das demais beneficiárias parte da quantia desembolsada em favor do grupo (...) Para que se possa falar em reembolso, o preço, no sentido de quantum, exigido para a aquisição de determinada mercadoria ou serviço, deve corresponder ao custo do esforço ou sacrifício incorrido na realização da atividade (...)”.⁸

21. Caso o preço estabelecido no contrato para os serviços vise apenas o ressarcimento dos custos incorridos pela empresa líder, sem elemento de lucro adicional, os preços deverão corresponder, efetivamente, a um reembolso dos custos. Na hipótese de os preços excederem o custo, a parcela excedente do custo efetivo constituirá rendimento (lucro) do prestador.⁹

III - Sobre as atividades realizadas intra-grupo e o conceito de “prestação de serviços”

22. A Consulente reúne argumentos relativos ao conceito de “prestação de serviços”, segundo a legislação brasileira, para afirmar que o objeto da consulta não diz respeito a contrato de prestação de serviços da empresa líder às demais empresas do grupo, mas a contrato de compartilhamento de custos e despesas, pelas seguintes razões destacadas dentre outras:

- a) falta ao contrato de compartilhamento de custos e despesas o caráter de bilateralidade, típico de contrato de prestação de serviço, na medida em que, conceitualmente, não se pode conceber que a prestação de um serviço ocorra em proveito próprio. A atividade compartilhada por empresas de um mesmo grupo, diferentemente do que ocorre com os contratos de prestação de serviço voltados ao mercado, caracteriza-se como espécie de “auto-serviço”;
- b) o contrato de compartilhamento de custos e despesas poderá até conter um serviço, mas não um serviço que possa merecer o enquadramento jurídico de prestação de serviço, na medida em que aquele, diferentemente deste, não se destina ao mercado, e produz efeitos exclusivos intra-grupo;
- c) no contrato de prestação de serviços típicos uma das partes se obriga a pagar remuneração diante da obrigação de fazer realizada pela outra parte.

Análise

23. Com base em estudo de Alberto Xavier sobre o funcionamento do instituto “**cost sharing agreement**”, é possível identificar que, no caso em questão, os custos inicialmente suportados pela empresa líder decorrem de atividades em prol das demais empresas do grupo – o que ampara o argumento de que se trata de um contrato de rateio de custos. Das atividades realizadas pela empresa líder, compartilhadas pelas demais empresas do grupo, destacam-se as atividades de gestão, coordenação, assistência financeira, contábil e jurídica, e de desenvolvimento de recursos humanos, que se alinham àquelas identificadas pelo autor:

⁸ Conforme obra citada na Nota 2, pág. 794.

⁹ Conforme comentários de Alberto Xavier, em Direito Tributário Internacional do Brasil, Editora Forense, 6ª edição.

*“Os custos incorridos por uma empresa no interesse de outras do mesmo grupo respeitam não apenas a pesquisa e desenvolvimento, mas ainda a serviços de marketing, divulgação, informação de conjuntura, métodos de gestão, assistência na cobrança, assessoria jurídica e contábil, programação, coordenação, controle orçamental, consulta financeira, serviços informáticos, assistência no domínio da produção, das compras, da distribuição e comercialização.”*¹⁰

(grifo nosso)

24. Há que considerar, no entanto, outros aspectos igualmente relevantes para a identificação da natureza das atividades realizadas intra-grupo, segundo as características de contrato de rateio de custos ou as de um contrato de prestação de serviços. O Guia OCDE, por exemplo, salienta os seguintes aspectos que podem identificar a ocorrência de prestação de serviços intra-grupo:

- a) quando a análise revele que, diante das mesmas circunstâncias previstas no acordo intra-grupo, uma empresa independente optaria por contratar o serviço com outra pessoa jurídica ou a realizar a mesma atividade ela mesma;
- b) quando a análise revele que o montante pago não reflita mero ressarcimento de custos e inclua parcela de lucro adicional no preço fixado.

25. Por outro lado, Alberto Xavier observa que os acordos de repartição de custos se caracterizam pelo caráter coletivo da vantagem que oferecem a todas as empresas do grupo e *“cuja finalidade não os tornam assimiláveis a serviços prestados por empresas independentes.”*¹¹ Também definidos como “serviços coletivos (**intra-group services**)”, os acordos de repartição de custos seriam dominados por um “*princípio pool*”, mais identificado com o conceito de “unidade econômica do grupo”, ao qual correspondem remunerações pactuadas sob a forma de reembolso de custos incorridos, sem a inclusão de parcela de lucro.

26. Dessa forma, convém resumir as principais características dos acordos de repartição de custos observadas por aquele autor :

“i) os serviços a que respeitam atribuem aos seus destinatários um benefício ou vantagem coletivo ou global, no sentido de que a despesa ou custo visa o interesse de todos, indistintamente, em conjunto, de tal modo que o valor do benefício ou vantagem individual de cada um é determinável a priori (como um pacote, um feixe de serviços);

ii) a retribuição de serviços é objeto de ‘contrato plurilateral’ em que intervém o prestador e os diversos beneficiários e não de um contrato bilateral, como sucede nos serviços isolados ou individualizados;

iii) os serviços são duradouros, prestados numa base continuativa, e não instantâneos ou limitados no tempo, como os serviços isolados ou individualizados;

iv) a remuneração dos serviços não pressupõe o seu uso efetivo, como os serviços individualizados, mas a simples ‘colocação à disposição’, ou seja, a atribuição de um benefício ou vantagem ‘potencial’, remunerada num sistema de ‘partido’ ou ‘avença’ (on call);

¹⁰ Em “Aspectos Fiscais de Cost Sharing Agreement”, artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, nº 23, Ed. Dialética, São Paulo, pág. 8.

¹¹ Alberto Xavier em “Direito Tributário Internacional do Brasil”, Ed. Forense, 6ª edição, pág. 402.

v) a determinação da vantagem individual e a conseqüente medida de repartição dos custos é feita por métodos indiretos, por estimativa baseada em certos critérios, e não por uma determinação direta da vantagem auferida, como sucede nos serviços individualizados.”¹²

(grifo nosso)

27. Ressalte-se que, segundo o Guia OCDE, num contrato de compartilhamento de rateio e despesas, em que se identifiquem benefícios mútuos, é essencial que a quantificação das contribuições de cada empresa participante se baseie na expectativa de benefício individualmente considerada. Caso não seja possível assumir que a empresa possa esperar qualquer benefício da atividade desenvolvida, segundo o contrato de rateio, tal empresa não pode ser considerada parte no contrato.¹³

28. Tendo em vista as características mencionadas, entende-se que o “modelo de Contrato”, em questão, atende, em geral, aos requisitos de seu enquadramento como contrato de rateio de custos e despesas entre empresas do mesmo grupo, salvo as disposições nele previstas relativas à sub-contratação de serviços. Da mesma forma, podem ser objeto de questionamento aquelas atividades em que se prevêem determinados serviços destinados somente a unidades localizadas nos Países Baixos. Em ambos os casos, deve ser observada a aplicação de tratamento tributário específico, conforme já observado no item I da presente Solução de Consulta.

IV - Sobre a aplicação da legislação de Preços de Transferência

29. A Consulente entende que as operações previstas no contrato não estão sujeitas aos controles de preços de transferência uma vez que os valores remetidos ao exterior constituem reembolsos de custos e despesas incorridas pela empresa líder, referentes a parcelas de despesas de cada uma das empresas integrantes do Grupo XXXX. Observa que a legislação de preços de transferência aplica-se, exclusivamente, a exportações ou importações de bens, direitos e serviços entre partes vinculadas e que as operações constantes dos contratos de compartilhamento de custos e despesas não se enquadram entre aquelas previstas nos arts. 18 e 19 da Lei nº 9.430, de 1996.

30. Cita-se na Consulta o entendimento da SRRF da 7ª RF, na Solução de Consulta nº 207, de 26 de julho de 2001, para evidenciar a não aplicação das regras de preços de transferência à questão:

“(…) Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Consórcio de empresas. Nacional e estrangeiros. Autonomia das consorciadas. Emissão de notas fiscais. Escrituração. Determinação da divisão das receitas. Regime aplicável. O consórcio, constituído nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei das S/A não possui personalidade jurídica própria, mantendo-se a autonomia jurídica-tributária de cada uma das consorciadas. (...) Devido à autonomia que cada empresa mantém, apenas a parcela correspondente à participação da consorciada irá compor a base de cálculo do IRPJ por ela devido, bem como, por óbvio, as despesas ou custos incorridos pela outra consorciada não podem ser aproveitados. A determinação das proporções de receita

¹² Conforme obra citada, págs. 403 e 404.

¹³ Conforme OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Capítulo VIII, item C, ii, 8.10, (2009), pág. 183.

atribuídas às duas consorciadas, nacional e estrangeira, que integram um mesmo grupo econômico, não está submetida às regras dos preços de transferência, eis que entre elas não haverá operação de importação, exportação ou aquisição, aplicando-se, apenas, as regras gerais relativas à distribuição disfarçada de lucros. (...)”

Análise

a) Sobre a relação entre os contratos de Consórcio e de Compartilhamento de custos e despesas

31. É importante observar que há diferenças entre o contrato de consórcio e o de compartilhamento de custos e despesas. No primeiro, há necessidade de empreendimento a ser realizado e de previsão de prazo determinado, segundo os artigos 278 e 279, inciso III, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das S.A.):

“Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo.

§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

§ 2º A falência de uma consorciada não se estende às demais, subsistindo o consórcio com as outras contratantes; os créditos que porventura tiver a falida serão apurados e pagos na forma prevista no contrato de consórcio.

Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo não-circulante, do qual constarão: (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo não circulante, do qual constarão: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - a designação do consórcio se houver;

II - o empreendimento que constitua o objeto do consórcio;

III - a duração, endereço e foro;

(...)” (grifo nosso)

32. Da mesma forma, são diferentes os efeitos da descaracterização dos contratos de consórcio e os de contratos de compartilhamento de custos e despesas. A falta de elementos essenciais ao contrato de consórcio implica a sua equiparação a um contrato de sociedade com finalidade de lucro. A descaracterização de um contrato de compartilhamento de custos e despesas implica o não reconhecimento da dedutibilidade das despesas para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL - na hipótese de se identificar que o critério de rateio utilizado é inadequado às atividades realizadas - bem como a desqualificação dos valores

pagos como reembolso. Dessa forma, as importâncias pagas são caracterizadas como preço por serviço prestado quando há aplicação de margem além dos custos incorridos na atividade – hipótese em que se aplica a legislação de preços de transferência.

b) Sobre a aplicação da legislação de preços de transferência

33. Além das fontes da jurisprudência administrativa sobre o assunto, é importante mencionar as recomendações previstas no Guia OCDE sobre os principais pontos de verificação a serem observados numa análise de aplicação da legislação de preços de transferência aos contratos de serviços entre empresas do mesmo grupo.

34. Segundo o Guia OCDE, a análise da aplicação da legislação de preços de transferência deve considerar as circunstâncias em que ocorrem as atividades realizadas tendo em vista a possível ocorrência de atividades que podem não justificar que certas empresas do grupo assumam os custos quando não usufruam ou não precisem dos serviços – o que evidenciaria que tais empresas não estariam dispostas a pagar pela atividade caso fossem empresas independentes.

35. Da mesma forma, é importante analisar se, diante das mesmas circunstâncias em que são colocados à disposição os serviços intra-grupo, uma empresa independente estaria disposta a contratar tais serviços com outra pessoa jurídica ou a realizar ela mesma o serviço. Sob tal ótica, a análise deve verificar se o preço previsto no contrato é semelhante àquele aplicável a serviços contratados por empresas independentes sob condições similares.

36. O fato de determinados serviços serem destinados somente a uma empresa do grupo em contrato de rateio de custos e despesas deve ser refletido nos critérios de alocação de custos, de forma a observar o princípio do **arm's length**, considerando-se que a contribuição de cada empresa deve ser consistente com os benefícios individuais esperados ou recebidos efetivamente. Sobre tal aspecto, o Guia OCDE observa que a quantificação das contribuições devidas por cada participante deve pautar-se pela expectativa de benefício individualmente considerada.¹⁴

37. Para fins de determinação do preço de serviços prestados intra-grupo, são considerados o método de contribuição direta e o método de determinação de preço indireto. O primeiro é admitido para os casos de pagamentos específicos, facilmente identificáveis, tendo em vista o fato de o mesmo serviço ser prestado também a empresas independentes.

38. O método indireto é recomendado para os casos em que não for possível a aplicação do método direto por tratar-se de serviços de difícil identificação ou em decorrência de os valores transferidos serem incorporados como custos alocados entre membros do grupo, por imputação ou estimativa.

39. Segundo o Guia OCDE, o método indireto deve ser aplicado levando-se em conta que:

- a) o valor dos serviços intra-grupo deve ser comparável ao de serviços prestados entre empresas independentes;

¹⁴ Conforme OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Capítulo VIII, item C, i, 8.9, (2009), pág. 182.

- b) os custos sejam alocados de forma proporcional aos benefícios esperados e
- c) o critério de rateio contenha proteção contra manipulações e siga os princípios contábeis aplicáveis.¹⁵

40. Quando as condições do contrato não forem consistentes com o princípio **arm's length**, no que diz respeito à contribuição de cada empresa participante (reembolso) à empresa centralizadora das atividades, o Guia OCDE recomenda a desconsideração do disposto no contrato e a aplicação da legislação tributária pertinente aos fatos realmente ocorridos.¹⁶

41. Na hipótese de desconsideração dos valores pagos como reembolso e de descaracterização do contrato de rateio – admitindo-se, portanto, tratar-se de contrato de serviços –, o Guia OCDE recomenda a aplicação do **Cost Plus Method** (CPM) e do **Comparable uncontrolled price method** (CUP) – sendo o primeiro o mais usado no caso de prestação de serviços.¹⁷

42. De modo similar, o “modelo de Contrato” anexado deverá submeter-se à aplicação da legislação brasileira de preços de transferência – sendo-lhe aplicados o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) ou o Método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL), com base no art. 18, incisos I e III, respectivamente, da Lei nº 9.430, de 1996 –, caso se comprove que suas disposições sejam inconsistentes com o conceito de contrato de compartilhamento de custos e despesas, tendo em vista os aspectos observados na presente Nota.

V - IRPJ e CSLL - Sobre a dedutibilidade dos valores repassados por Rateio

43. Para a análise da dedutibilidade dos valores repassados, conforme os termos do “modelo de Contrato”, recorre-se a decisões administrativas em que se delineiam as condições para o reconhecimento de dedutibilidade de despesas bem como as circunstâncias em que as autoridades tributárias podem descaracterizar o contrato de rateio.

44. Dessa forma, cita-se a Solução de Divergência nº 24, de 11 de outubro de 2011, da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), cuja ementa reproduz os principais requisitos para o reconhecimento de dedutibilidade de despesas previstos na legislação do Imposto de Renda:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ementa

Para fins da tributação do IRPJ e da CSLL, é possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada, desde que: os custos e despesas sejam necessários, normais e usuais,

¹⁵ Conforme OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Capítulo VII, itens 7.22 e 7.23, págs.171 e 172.

¹⁶ Conforme OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Capítulo VIII, item D, v, 8.26, (2009), pág. 187.

¹⁷ Conforme OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Capítulo II, item C, iii, 2.32, (2009), pág. 60.

devidamente comprovados e pagos, calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes, e em acórdância com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços; a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas (...).” (grifo nosso)

45. A referida Solução de Divergência cita, entre outros dispositivos, o art. 299, §§ 1º e 2º, do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), que define como operacionais as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Desse modo, são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações usuais exigidas pela atividade da empresa. A seguir, reproduz-se sua redação:

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º (...).

46. A jurisprudência do Conselho de Contribuintes manifesta igual conclusão ao delimitar as circunstâncias em que se reconhece a dedutibilidade de despesas:

“IRPJ - CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS - RATEIO

DE DESPESAS ADMINISTRATIVAS - As despesas administrativas podem ser rateadas pelas empresas integrantes do grupo econômico, quando demonstrado que os serviços foram executados e eram necessários, normais e usuais e, ainda, quando justificado o critério de rateio e a efetividade dos dispêndios.” (Acórdão nº : 101-92.565, do Primeiro Conselho de Contribuintes) (grifo nosso)

47. Destaca-se, no entanto, que o Primeiro Conselho de Contribuintes admitiu a dedutibilidade de custos rateados, na hipótese de centralização de atividades em uma única empresa, salvo se a fiscalização comprovar que o procedimento resultou em favorecimento de uma empresa em detrimento de outra:

“CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – A centralização de serviços necessários às atividades de mais de uma empresa de um mesmo grupo em sua controladora, para rateio dos custos entre as beneficiárias, através de critérios objetivos e previamente ajustados, não torna indedutíveis os custos rateados, salvo

se a fiscalização comprovar que do procedimento resultou favorecimento de uma empresa em detrimento de outra. Em qualquer situação, deverá ser comprovada a efetiva prestação dos serviços avançados.” (Acórdão nº 107-03.960, do Primeiro Conselho de Contribuintes) (grifo nosso).

48. Em outra decisão, pertinente à análise das despesas referidas no “modelo de Contrato”, o Primeiro Conselho reconheceu que os gastos realizados pelas pessoas jurídicas só podem afetar o resultado na parte em que forem necessários à manutenção de sua fonte produtora e que despesas que aproveitam à manutenção de uma pessoa jurídica não podem ser deduzidas integralmente em apenas uma delas, ainda que pertencente ao mesmo grupo. (decisão manifestada no Acórdão nº 108-06.491, Primeiro Conselho de Contribuintes, Oitava Câmara).

49. Ao analisar rateio de despesas entre empresas do mesmo grupo em decorrência de cisão, o Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu que para o reconhecimento de dedutibilidade de despesas para fins de imposto de renda, não basta comprovar que a despesa foi assumida e que houve o desembolso, faz-se necessário que o dispêndio seja efetivamente realizado e guarde relação com a atividade da empresa servindo para produzir receita ou auxiliar nesse objetivo, não tendo sido considerado como dedutível o rateio de despesas entre empresas do mesmo grupo sem a ocorrência de critério objetivo (conforme Acórdão nº 105-11.939, do Primeiro Conselho de Contribuintes, de 11 de novembro de 1997).

50. Da mesma forma, é relevante citar decisão do Primeiro Conselho de Contribuintes em que sugere a possibilidade de rateio de custos, no caso de empresas de conglomerado financeiro, com base na receita líquida:

“IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

DESPESAS COMUNS A EMPRESAS DE UM MESMO

GRUPO - As despesas comuns a diversas empresas de um conglomerado financeiro, lançadas na contabilidade da empresa controladora, devem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, podendo-se, para tanto, adotar-se com base de rateio a receita líquida.” (Acórdão nº 101-93.013, Primeiro Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara).

Conclusão

51. Os contratos de compartilhamento de custos e despesas, consistem em negócio jurídico em que uma empresa do grupo (empresa líder) realiza despesas em proveito de todas ou parte das demais sociedades integrantes do grupo, mediante reembolso dos custos incorridos.

52. A análise da aplicação da legislação de preços de transferência deve considerar as circunstâncias em que ocorrem as atividades realizadas tendo em vista a possível ocorrência de atividades que podem não justificar que certas empresas do grupo assumam os custos quando não usufruam ou não precisem dos serviços.

53. O fato de determinados serviços serem destinados somente a uma empresa do grupo em contrato de rateio de custos e despesas deve ser refletido nos critérios de alocação de

custos, de forma a observar o princípio do **arm's length**, considerando-se que a contribuição de cada empresa deve ser consistente com os benefícios individuais esperados ou recebidos efetivamente.

54. Para fins de IRPJ e à CSLL, é reconhecida a dedutibilidade das despesas administrativas rateadas se:

- a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos;
- b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
- c) o rateio se der mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- d) o critério de rateio for consistente com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios gerais de Contabilidade;
- e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços apropriar como despesa tão-somente a parcela que lhe couber segundo o critério de rateio;
- f) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantiverem escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

55. A ocorrência de sub-contratação de atividades identificada num contrato de rateio de custos resulta em tratamento tributário diverso daquele aplicável a remessas de valores que correspondam a reembolso de despesas, submetendo-se ao tratamento tributário de remessas em decorrência de prestação de serviços.

56. Na hipótese de desconsideração dos valores pagos como reembolso e de descaracterização do contrato de rateio – admitindo-se, portanto, tratar-se de contrato de serviços –, o “modelo de Contrato” anexado deverá submeter-se à aplicação da legislação brasileira de preços de transferência – sendo-lhe aplicados o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) ou o Método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL), com base no art. 18, incisos I e III, respectivamente, da Lei nº 9.430, de 1996 –, caso se comprove que suas disposições sejam inconsistentes com o conceito de contrato de compartilhamento de custos e despesas, tendo em vista os aspectos observados na presente Solução de Consulta.

57. Por fim, conclui-se que não se aplica a legislação de Preços de Transferência aos acordos de compartilhamento de custos e despesas, salvo quando a análise do contrato revele que:

- a) diante das mesmas circunstâncias previstas no acordo intra-grupo, uma empresa independente optaria por contratar o serviço com outra pessoa jurídica ou realizar a atividade ela mesma;
- b) o montante pago não reflita mero ressarcimento de custos e inclua parcela de lucro adicional no preço fixado;
- c) os benefícios não sejam auferidos de forma consistente com a participação de cada empresa do grupo;

- d) as atividades compartilhadas não ofereçam benefício coletivo, tendo em vista que o custo incorrido deve visar o interesse de todos, indistintamente;
- e) as empresas contratantes assumam os custos mas não usufruam ou não precisem dos serviços – o que evidenciaria que, caso fossem independentes, tais empresas não estariam dispostas a pagar pela atividade.

58. Eram essas as considerações sobre a matéria.

À consideração superior.

JOSÉ IVAN CAVALCANTI RAMOS
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Ditin

De acordo. Propõe-se o encaminhamento do presente processo à Disit da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 8ª Região Fiscal (SRRF08), para dar ciência à Consulente e adotar as demais providências cabíveis.

À consideração do Coordenador-Geral da Cosit

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e o encaminhamento proposto.

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