



Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 1ª RF

Solução de Consulta nº 1.002 - SRRF01/Disit

Data 09 de janeiro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

CONSÓRCIO TÍPICO. TRIBUTAÇÃO.

No caso de empresas integrantes de um consórcio típico - constituído nos termos do disposto nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 -, a legislação tributária permite a apuração dos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento, o que não alcança o arranjo bilateral, entre empresas do mesmo grupo econômico, que prevê a realização de atividades ordinárias praticadas intragrupo, por prazo quase indeterminado, com a finalidade de incrementar a receita de vendas de mercadorias a terceiros.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. APLICAÇÃO. MÉTODOS.

Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior em decorrência de contratos firmados entre empresas do mesmo grupo econômico que, independentemente da denominação, prevejam a realização pela empresa sediada no exterior, de forma individualizada em benefício da empresa domiciliada no Brasil, das atividades de: suporte a decisões estratégicas; gestão da informação; política de gestão de risco; gerenciamento de risco; gerenciamento da cadeia de suprimentos e aquisições constituem remuneração pela prestação de serviços e, tendo

como beneficiária pessoa vinculada, além da análise de sua necessidade/usualidade, a dedutibilidade das despesas a que se referirem estará sujeita à aplicação do Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) ou Método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL).

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 528, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2017.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

CONSÓRCIO TÍPICO. TRIBUTAÇÃO.

No caso de empresas integrantes de um consórcio típico - constituído nos termos do disposto nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 -, a legislação tributária permite a apuração dos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento, o que não alcança o arranjo bilateral, entre empresas do mesmo grupo econômico, que prevê a realização de atividades ordinárias praticadas intragrupo, por prazo quase indeterminado, com a finalidade de incrementar a receita de vendas de mercadorias a terceiros.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. APLICAÇÃO. MÉTODOS.

Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior em decorrência de contratos firmados entre empresas do mesmo grupo econômico que, independentemente da denominação, prevejam a realização pela empresa sediada no exterior, de forma individualizada em benefício da empresa domiciliada no Brasil, das atividades de: suporte a

decisões estratégicas; gestão da informação; política de gestão de risco; gerenciamento de risco; gerenciamento da cadeia de suprimentos e aquisições constituem remuneração pela prestação de serviços e, tendo como beneficiária pessoa vinculada, além da análise de sua necessidade/usualidade, a dedutibilidade das despesas a que se referirem estará sujeita à aplicação do Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) ou Método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL).

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 528, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2017.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

REMESSA AO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. INCIDÊNCIA.

Sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior a título de contraprestação pelos serviços de assistência administrativa e semelhantes incide o Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF à alíquota de 15% (quinze por cento).

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 528, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, art. 2º-A; Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, art. 17, II, “a”.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

RECEITA DE VENDAS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS.

Incide a Contribuição para o PIS/Pasep sobre a totalidade das receitas auferidas, podendo ser apropriados os respectivos créditos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 528, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 3º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

RECEITA DE VENDAS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS.

Incide a Cofins sobre a totalidade das receitas auferidas, podendo ser apropriados os respectivos créditos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 528, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

CONSULTA. INEFICÁCIA.

É ineficaz a consulta que não trate da interpretação da legislação tributária, que não descreve, completa e exatamente, a hipótese a que se refere, e quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 46 e 52, I; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 18, incisos I, II, XI e XIV.

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

Trata-se de consulta formalizada pela XXXXXXXX [*consorciada brasileira*], “(...) que integra grupo econômico que atua em mais de (...) países ao redor do mundo, (...)” (fls. 3), objetivando esclarecimentos acerca da “(...) interpretação da legislação que cuida dos procedimentos fiscais dispensados aos consórcios (...) [cujo contrato de constituição vale-se dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (fls. 36)], notadamente em função de o ‘Consórcio (...) [*nome do consórcio*]consorciada estrangeira], sociedade constituída em conformidade com as leis da XXXX, (...)” e que “O consórcio, denominado ‘Consórcio XXXXXXXX’ [*nome do consórcio*], é regido pelos arts. 278 e 279 da Lei n. 6.404, de 15.12.1976, tendo por objetivo a reunião de esforços com vistas à aquisição, à distribuição e à venda de (...) [*produtos*], no Brasil, cabendo o resultado dessa operação às consorciadas, isto é, à consulente e à (...) [*consorciada estrangeira*], de acordo com os critérios de rateio definidos no contrato, estabelecidos em conformidade com suas prestações e obrigações específicas no empreendimento” (fls. 2 e 3).

1.1. Além do contrato de consórcio, a consulente apresentou uma cópia do relatório de análise econômica do projeto de reestruturação do grupo (fls. 56 a 192), elaborado por empresa de consultoria, em que são analisados diversos aspectos dessa reestruturação, considerando-se as diretrizes da OCDE sobre a escolha e aplicação dos métodos de preço de transferência com base no princípio *arm's length* para determinação de preço parâmetro.

2. Contextualizando a constituição do consórcio e o seu funcionamento (fls. 3 a 14), destacando a reestruturação de negócios e a padronização da atividade operacional em todo o grupo empresarial (fls. 4 a 10), a interessada enfatiza a sua participação na aquisição de produtos acabados e revenda dessas mercadorias a seus clientes, muito embora também possua a previsão, em seu contrato social, para a fabricação de produtos (fls. 7 e 8). Ressalta, ainda, que a consorciada estrangeira, por sua vez, é “(...) responsável por assumir os riscos, funções e responsabilidades do Consórcio em relação à estratégia e gerenciamento da cadeia de suprimentos, bem como pelas orientações e políticas que devem orientar as atividades da [consorciada brasileira] empreendidas por e em nome do Consórcio, (...)” (fls. 8). Da consulta extrai-se:

Consulta (fls. 4 a 9).

Dita reestruturação visa, resumidamente, entre outros objetivos:

- (i) à centralização da gestão do grupo em uma estrutura global única, capaz de responder rápida e efetivamente às constantes alterações de mercado, seja no atendimento às demandas e mudanças de hábito dos consumidores, seja na obtenção de vantagem competitiva em relação aos seus concorrentes;
- (ii) à redução dos custos da atividade operacional, por meio de uma economia de escala e da padronização de processos;
- (iii) ao maior posicionamento do Grupo (...) [nome do grupo] nos mercados em que ele atua;
- (iv) ao aumento da transparência no negócio da (...) [nome do grupo], já que com a padronização as operações deverão ser as mesmas em todo o mundo;
- (v) ao aprimoramento do processo decisório.

Para tanto, o processo de reestruturação do Grupo (...) [nome do grupo] conjugou a reestruturação e redefinição de responsabilidades e funções das empresas do Grupo com a regionalização [por continentes] de suas atividades operacionais.

(...)

Atualmente, o modelo de negócios do grupo (...) [*nome do grupo*] na América é composto por unidades industriais que se submetem a estratégia empresarial definida local e regionalmente, sem qualquer padronização.

(...)

(...) as obrigações da consulente e da (...) [*consorciada estrangeira*] foram definidas no contrato do consórcio, podendo ser sintetizadas da seguinte maneira:

– a consulente [*consorciada brasileira*] ficará responsável pela aquisição de produtos acabados [nota (fls. 7): conforme art. 4º do estatuto social, também poderá industrializar produtos], para posterior venda a seus clientes, responsabilizando-se pela qualidade destes produtos, assim como também se encarregará da administração da carteira de clientes e das estratégias de marketing, relacionadas ao atendimento de clientes e ao desenvolvimento e à solidificação da marca;

– a (...) [*consorciada estrangeira*] terá responsabilidade, inclusive econômica, pelos riscos relativos à aquisição de insumos da produção, à fabricação dos produtos destinados à venda e à sua distribuição no mercado, devendo definir estratégias afetas à cadeia de suprimentos ou distribuição de bens (...).

Realmente, a (...) [*consorciada estrangeira*] será responsável por diferentes atividades relacionadas à cadeia de suprimentos e distribuição de produtos, tais como:

– (...) [*consorciada estrangeira*] estará apta a tomar decisões acerca de estratégias quanto à aquisição e racionalização de materiais, identificação de fornecedores e preços parâmetros para negociações;

– definir padrões de qualidade dos produtos a serem produzidos;

– traçar balizas para a aquisição de insumos da produção, produtos em elaboração e produtos acabados até seu envio a cliente;

– estabelecer parâmetros operacionais, (...);

– alocação de bens obsoletos, inclusive insumos da produção e produtos acabados;

-
- identificar e determinar investimentos necessários à cadeia de suprimentos e distribuição de produtos, o que pode incluir investimentos em reestruturação, inclusive de maquinário, ou racionalização da rede de fábricas para reduzir a capacidade ociosa em algumas áreas, alocando recursos a determinadas linhas de produção ou em inovações, etc;
 - alocação de materiais ao longo da rede de fábricas;
 - distribuição e alocação de estoque em período de escassez;
 - análises acerca do armazenamento e do transporte de insumos e produtos em geral e estratégias de terceirização;
 - pesquisas de médio e longo prazo relativas a planejamento de recursos a serem empregados em armazenagem e transporte;
 - gerenciamento de contratos de armazenagem e transporte e monitoramento dos prestadores destes serviços;
 - seleção dos fornecedores mais competentes e competitivos, em sintonia com os critérios e prioridades de negócios, previamente estabelecidos, assim como avaliação das propostas comerciais destes fornecedores.

(...)

As atividades mencionadas acima serão exercidas pela (...) [*consorciada estrangeira*] com a colaboração de, aproximadamente, 100 funcionários localizados na (...) [*outro país*], (...).

A cláusula III do contrato, que define as atribuições de cada consorciada, corrobora o que acima foi dito ao descrever o seguinte:

“III.2. Obrigações de (...) [*consorciada estrangeira*]

III.2.1. (...) [*consorciada estrangeira*] será responsável por assumir os riscos, funções e responsabilidades do Consórcio em relação à estratégia e gerenciamento da cadeia de suprimentos, bem como pelas orientações e políticas que devem orientar as atividades de (...) [*consorciada brasileira*]

empreendidas por e em nome do Consórcio, conforme estabelecido pelo Comitê Executivo.

III.2.2. (...) [consorciada estrangeira] fornecerá as capacidades de supervisão, incluindo aquelas necessárias para controlar o planejamento, aquisição, fabricação e logística relacionadas aos produtos, bem como a logística e o fluxo de informações das operações da cadeia de suprimentos realizadas no Brasil. Essas capacidades deverão incluir, mas não se limitarão a:

(...)

III.2.3. (...) [consorciada estrangeira] aperfeiçoará as capacidades ao longo dos principais fluxos de trabalho indicados abaixo, as quais permitirão que o Consórcio obtenha eficiências de custo e gere oportunidades de ampliação da receita:

(...)

III.3. Obrigações de (...) [consorciada brasileira]:

III.3.1. (...) [consorciada brasileira] será responsável pela compra de produtos acabados, contratação de prestadores de serviços de armazenamento, logística e transportes, bem como de distribuição e venda de (...) [produtos], seja para os centros de armazenamento e distribuição ou para os clientes da (...) [nome do grupo], de acordo com as orientações e políticas estabelecidas pelo Comitê Executivo.

III.3.2. (...) [consorciada brasileira] garantirá ao Consórcio os ativos necessários para a realização de sua finalidade, bem como será responsável pelos ‘Processos de Desenvolvimento de Clientes’, os quais são importantes para abordar diversos fatores de êxito essenciais, (...).

III.3.3. É de responsabilidade de (...) [consorciada brasileira]:

a) Criação de Marca (...)

b) Obtenção de Insight de Clientes (...)

- c) Administração de Carteira de Clientes (...)*
- d) Administração de Clientes (Diária) e Promoção Comercial (...)*
- e) Planos de Promoção (...)*
- f) Planejamento da Demanda (...)*
- g) Garantia de Qualidade (...)*
- h) Pessoal Empregado (...)*
- i) Custo de Marketing e Vendas (...)*”.

2.1. Ainda em relação às operações, a interessada deixa claro que, por força do contrato de constituição do consórcio, “(...) a consulente efetuará a compra, em seu nome, de produtos acabados, fabricados segundo as especificações da (...) [*consorciada estrangeira*].” “Os produtos serão vendidos aos clientes também em nome da consulente, já que esta atribuição lhe compete, nos termos da cláusula III.3.1 do contrato” (fls. 12). “Em consequência, a consulente pretende emitir todas as faturas e as notas fiscais de venda dos produtos em seu nome [as notas fiscais, segundo a consulente, deverão fazer referência ao consórcio], pelo valor integral das operações realizadas, não obstante parte da receita de venda de mercadorias deva ser destinada à (...) [*consorciada estrangeira*], quando da partilha de resultados atinentes ao empreendimento, em virtude do que dispõe (...) do contrato de consórcio” (fls. 12).

2.2. Em relação à participação das consorciadas nos custos (fls. 41), importante considerar que a cláusula V.1. do contrato prevê que “Cada Consorciada arcará com seus próprios custos e todos os custos comuns decorrentes do Consórcio serão compartilhados igualmente entre ambas as Consorciadas.”

2.3. Quanto aos critérios de partilha de resultados (divisão de receitas), definidos nos termos do contrato de constituição do consórcio, a consulente assevera, em suma, que as receitas atribuídas à consorciada estrangeira estão relacionadas não só com os custos incorridos para a consecução das atividades, mas também “(...) de montante que lhe será atribuído, em decorrência de sua responsabilidade econômica no consórcio, inclusive pela redução de custos que sua atividade deverá ocasionar”, no contrato, utilizou-se o termo “componente de lucro”

(fls. 10) para se referir a esse montante. Por sua vez, “(...) à consulente será atribuído o valor remanescente, após a subtração da parcela ‘cabente’ à (...) [*consorciada estrangeira*] do total do resultado do empreendimento” (fls. 10).

3. Nesse contexto, referenciando os arts. 3º a 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011, e o art. 1º da Lei nº 12.402, de 2 de maio de 2011 (fls. 3, 12 e 15), a consulente questiona se “a emissão, em nome da consulente, de notas fiscais ou faturas de vendas de mercadorias, pelo valor total da operação, atende o disposto no art. 4º da Instrução Normativa RFB n. 1199?”

4. A consulente esclarece que é tributada pelo lucro real e está sujeita ao regime não cumulativo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) (fls. 11). Em decorrência, a consulente “(...) efetuará o recolhimento da contribuição para ao PIS e da COFINS sobre a totalidade da receita de venda de mercadoria. No tocante aos créditos destas contribuições, em obediência ao disposto em cada um dos incisos dos art. 3º das Leis n. 10637 e 10833, a consulente apropriará o montante total dos custos e despesas e encargos vinculados à sua atividade no empreendimento consorcial, inclusive quando adquirir mercadorias para posterior revenda à clientela” (fls. 12). “A consulente entende que não poderia adotar procedimento diverso, quer porque, contratualmente, a atribuição de comercializar mercadoria é sua, e apenas sua, quer porque a outra consorciada, (...), é sociedade estrangeira, que não funciona no país” (fls. 13).

4.1. Quanto à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (fls. 14 a 16), questiona se “está correto o recolhimento (...), pela consulente, sobre a totalidade das receitas de venda de mercadorias?” Em adição, em relação à apropriação de créditos, indaga se “está correta a apropriação (...) sobre o montante total dos custos e despesas e encargos vinculados à atividade da consulente no empreendimento consorcial, inclusive quando ela adquirir mercadorias para posterior revenda à clientela, desde que o creditamento obedeça ao disposto em cada um dos incisos dos art. 3º das Leis n. 10637 e 10833?”

5. Em relação à tributação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a consulente compreende que deve “recolher o IRPJ e a CSL sobre a parcela da receita do empreendimento que lhe compete, a qual é residual, ou líquida, na medida em que apurada após o apartamento da parte cabente à (...) [*consorciada estrangeira*]” (fls. 14). Assim, deve-se oferecer “(...) à tributação a parcela do

resultado do empreendimento que lhe compete. No que tange à parte remanescente, ‘cabente’ à (...) [*consorciada estrangeira*], a consulente providenciará a remessa do respectivo montante ao exterior, efetuando a retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF à alíquota de 15%, com fundamento no art. 685, inciso I, do Decreto n. 3000/99” (fls. 13 e 15).

5.1. Em complemento, argui se “está correto o recolhimento de IRPJ e CSLL somente sobre a parcela da receita ‘cabente’ à consulente, em decorrência de sua participação no consórcio?” Em adição, questiona se “está correta a retenção e o recolhimento de 15%, a título de IRRF, sobre o montante remetido ao exterior, devido à (...) [*consorciada estrangeira*] em virtude de sua participação no consórcio?”

6. Referenciando a íntegra das Instruções Normativas RFB nº 1.344, de 9 de abril de 2013, nº 1.252, de 1º de março de 2012, e nº 1.015, de 5 de março de 2010 (fls. 14), a consulente pergunta se, quanto ao cumprimento das obrigações acessórias relativas à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, “(...) deverá registrar a totalidade da receita de venda de mercadorias, independentemente de qualquer abatimento relativo à parcela do resultado atribuível à (...) [*consorciada estrangeira*]” e se “(...) deverá apurar débito da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a totalidade da receita de venda de mercadorias” (fls. 14 a 16). Quanto ao cumprimento da obrigação acessória relacionada ao IRPJ e à CSLL (fls. 14 a 16), a consulente indaga se “(...) está correto o registro, na DIPJ, da totalidade da receita de venda de mercadoria na Ficha 6A (‘Demonstração do Resultado’), bem como a exclusão do valor ‘cabente’ à (...) [*consorciada estrangeira*] nas Fichas 9A (‘Demonstração do Lucro Real’) e 17 (‘Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido’), na linha ‘Outras Exclusões’, para efeito de apuração do IRPJ e da CSL?”

Fundamentos

7. Preliminarmente, assinale-se que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), é o instrumento de que se utiliza o sujeito passivo para dirimir dúvidas no que concerne à interpretação da legislação tributária, subordinando-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, regulamentados pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

7.1. Importa esclarecer que cabe à consulente expor, em relação aos dispositivos específicos (legislação tributária) que disciplinam a matéria objeto de consulta, a dificuldade interpretativa por ela enfrentada, sob pena de transmutar o objetivo da consulta em prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB, atividade essa que é vedada ao órgão realizar. Assim, para que a consulta seja declarada eficaz, é necessária a exposição detalhada da matéria suscitada, cotejando a matéria exposta com a legislação que a disciplina, examinando a questão face ao preceito legal que lhe é pertinente (arts. 46, **caput**, e 52, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, e art. 18, II, XI e XIV, da IN RFB 1.396, de 2013). Nesse contexto, a consulente deve necessariamente identificar, na legislação, não só o dispositivo, mas também a dúvida em sua interpretação.

Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

(...)

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

I - em desacordo com os artigos 46 e 47;

IN RFB nº 1.396, de 2013.

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...)

XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;

(...)

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

7.2. Com base no exposto, tem-se que quanto aos questionamentos sobre o cumprimento de obrigações acessórias, em especial quanto à emissão de notas fiscais ou faturas de vendas de mercadorias e ao registro de receitas e despesas na Escrituração Fiscal Digital e na DIPJ, a consulta é ineficaz por força do que dispõem os arts. 46, **caput**, e 52, I, do Decreto nº 70.235, de 1972 e o art. 18, incisos I, II, XI e XIV, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

8. Para a presente solução de consulta, importa considerar aspectos já apresentados na Solução de Consulta Cosit nº 528, de 18 de dezembro de 2017, a qual, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, vincula a presente solução de consulta, em relação à interpretação a ser dada à matéria. Registre-se, pois, que a presente solução vinculada utiliza-se dos fundamentos e das conclusões da Solução de Consulta Cosit nº 528, de 2017, inclusive, quanto à caracterização do contrato firmado e ao tratamento tributário a ser conferido à remuneração pelos serviços prestados intragrupo:

Solução de Consulta Cosit nº 528, de 2017.

(...)

8. Paralelamente, a consorciada estrangeira firmou outros dois consórcios bilaterais com empresas do grupo sediadas no Brasil tendo por objetivo a mesma reunião de esforços com vistas à aquisição, à distribuição e à venda de outros produtos em distintas regiões do país, como consta dos respectivos processos de consulta apresentados à Receita Federal do Brasil (RFB).

Fundamentos

9. O instituto da consulta, regido pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação da legislação tributária federal aplicáveis a fato determinado apresentado pela consulente. Ademais, *“não basta indicar um fato ocorrido e perguntar simplesmente qual a repercussão que o mesmo poderá ocasionar em confronto com toda a legislação fiscal ou mesmo a de determinado imposto; é necessário expor com detalhes, examinando a questão face ao*

preceito legal que lhe é pertinente” (Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação nº 342, de 7 de outubro de 1970, publicado no D.O. de 22/10/1970).

9.1. Observe-se, ainda, que o Parecer CST/SIPR nº 448, de 03 de maio de 1990, estatui que *“não cabe à Secretaria da Receita Federal a prestação de assessoria contábil-fiscal a contribuintes”*. Do contrário, estaria a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) exercendo uma atividade assemelhada à de uma consultoria privada, o que lhe é vedado. Nesse mesmo sentido, o art. 18, XIV, da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, dispõe que não produz efeitos a consulta *“quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.”*

9.2. Cabe mencionar também que, com amparo no Parecer Normativo CST nº 347, de 8 de outubro de 1970 (D.O. de 29/10/1970), é ineficaz a consulta quando se questiona, ainda que indiretamente, sobre a forma de registro dos fatos contábeis. Nesse escopo, é ineficaz a consulta formulada com a finalidade de se homologar procedimento adotado pela contribuinte, visto que *“às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte”, considerando que “a forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade (...)”*.

9.3. Nesse sentido, quanto aos questionamentos sobre o cumprimento de obrigações acessórias, em especial quanto à emissão de notas fiscais ou faturas de vendas de mercadorias e ao registro de receitas e despesas na Escrituração Fiscal Digital e na DIPJ, a consulta é ineficaz por força do que dispõe o art. 18, em seus incisos I, II, XI e XIV, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

10. Passa-se a analisar os demais questionamentos. Com efeito, subsidiando a consulta, foi apresentada cópia do contrato de consórcio internacional entre a consulente (consorciada brasileira) e a consorciada estrangeira, pertencentes ao mesmo grupo econômico. A respeito da situação fática acordada entre elas, afirma a consulente (fls.12) que:

efetuará a compra, em seu nome, de produtos fabricados segundo as especificações da [consorciada estrangeira]. Os produtos serão vendidos aos clientes também em nome da consulente, já que esta atribuição lhe compete,

nos termos da cláusula III.3.1 do contrato”. “Em consequência, a consulente pretende emitir todas as faturas e as notas fiscais de venda dos produtos em seu nome [as notas fiscais, segundo a consulente, deverão fazer referência ao consórcio], pelo valor integral das operações realizadas, não obstante parte da receita de venda de mercadorias deva ser destinada à [consorciada estrangeira], quando da partilha de resultados atinentes ao empreendimento, em virtude do que dispõe a cláusula VI do contrato de consórcio.

10.1. Em relação ao IRPJ e à CSLL, aduz que

somente oferecerá à tributação a parcela do resultado do empreendimento que lhe compete. No que tange à parte remanescente, cabente à [consorciada estrangeira], a consulente providenciará a remessa do respectivo montante ao exterior, efetuando a retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF à alíquota de 15%, com fundamento no art. 685, inciso I, do Decreto n. 3000/99.

11. Cabe inferir como se enquadra a situação fática apresentada dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

12. De acordo com a nossa legislação, consórcio é a sociedade destituída de personalidade jurídica que tem por objeto a execução de empreendimento específico e determinado, constituído por prazo definido e delimitado, conforme se extrai dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976:

(...) [arts. 278, caput e § 1º, e 279, caput, II e III, da Lei nº 6.404, de 1976]

12.1. À época da edição da referida lei, a falta de regulação legal do negócio jurídico utilizado para a consecução de empreendimentos que ultrapassavam a capacidade empresarial de cada sociedade isolada foi a justificativa da inclusão desse dispositivo legal, consoante trecho da Exposição de Motivos do Projeto, de 1976, abaixo reproduzido:

Completando o quadro de várias formas associativas de sociedades, o Projeto, nos arts. 279 e 280 (atuais 278 e 279), regula o consórcio como modalidade de sociedade não personificada que tem por objeto a execução de determinado empreendimento. Sem pretensão de inovar, apenas convalida, em termos

nítidos, o que já vem ocorrendo na prática, principalmente na execução de obras públicas e de grandes projetos de investimento.

13. A doutrina brasileira discorre a respeito das características legais do consórcio, podendo ser referidos aqui alguns trechos de interesse ao deslinde da questão.

13.1. Na lição de Alberto Xavier (in Revista Dialética de Direito Tributário nº 64, de 2001), consórcio constitui um “*negócio típico nominado, representando o esquema, modelo ou tipo de regulamentação predeterminado na lei, construído para servir de instrumento jurídico idôneo a organizar a cooperação, temporária e limitada, entre empresas, sem diminuição da respectiva individualidade jurídica e independência econômica.*”

13.2. Modesto Carvalhosa (2003, p. 386) aponta que:

Constitui o consórcio uma comunhão de interesses e de atividades que atende a específicos objetivos empresariais, que se originam nas sociedades consorciadas e delas se destacam. Estas procuram um fim comum específico, que é retirado dos fins gerais de cada uma delas. O consórcio forma-se para agregar meios para a consecução de um fim próprio (consórcio operacional) ou para habilitar as consorciadas – com a soma de seus recursos e aptidões – a contratarem com terceiros serviços e obras (consórcio instrumental). O consórcio decorre de um contrato plurilateral firmado entre duas ou mais sociedades com atividades afins e complementares, visando a agregar meios capazes de levá-las a desenvolver atividades, pesquisas (consórcio operacional), ou capacitá-las a contratar com terceiros a execução de determinados serviços, obras, ou concessões (consórcio instrumental). Trata-se de uma comunhão de interesses, de objetivos e de atividades que não poderiam ser alcançados na esfera individual de cada empresa, e que, por isso, demanda a agregação de recursos e de aptidões para conseguir um determinado objetivo, de natureza operacional ou instrumental. Será operacional o objetivo quando a congregação visar ao exercício de específica atividade empresarial, que será desenvolvida no âmbito das sociedades consorciadas. Será instrumental quando o objetivo do consórcio for o de contratar, com terceiros, obras, serviços e concessões.

13.3. Heleno Taveira Tôres (2001, p.296), por sua vez, manifestou-se sobre consórcios destacando que: “*O consórcio constitui-se como um contrato associativo, sem personalidade jurídica (mesmo se tenha personalidade judicial ou negocial), possuindo como objeto temporário o empreendimento comum (...)*”.

14. Assim, o contrato de consórcio possui características distintas e específicas que o distinguem de outras formas associativas, especialmente no que tange ao objeto e ao prazo determinados. Embora tenha caráter mercantil, o consórcio não objetiva a distribuição de lucros e sua duração tende a ser sempre curta, determinada e coincidente com o término de sua finalidade específica.

14.1. Nesse sentido, o contrato de consórcio se distingue do contrato de sociedade comercial (arts. 981 e seguintes da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil Brasileiro – e Lei nº 6.404, de 1976), pois este se destina ao exercício do próprio objeto social pelos sócios com a finalidade de repartição de lucros, enquanto no consórcio se busca a coordenação do exercício de uma mesma ou de várias atividades pelos consorciados, com vistas à execução de um empreendimento comum, próprio ou alheio, em que os resultados obtidos são atribuídos de forma individualizada a cada um dos consorciados.

14.2. Outra distinção que se pode fazer é em relação aos grupos de sociedades (arts. 265 a 277 da Lei nº 6.404, de 1976). Embora ambas representem formas de associação entre empresas nas quais cada entidade partícipe mantém a sua própria personalidade jurídica, no grupo de sociedades os objetivos empresariais conjuntos são amplos e duradouros, até por tempo indeterminado. No consórcio, de outro lado, além do tempo ser limitado pelo termo ou pelo término do empreendimento ou da celebração do contrato com o terceiro, inexiste a supressão da autonomia das empresas consorciadas. Cada uma atua com ânimo de colaboração empresarial, exercendo o controle conjunto e coordenado do empreendimento e podendo se desvincular da associação quando desejarem.

15. No caso de empresas integrantes de um consórcio típico – constituído nos termos do disposto nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976 –, a legislação tributária, considerando que as consorciadas, via de regra, respondem pelos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua

participação no empreendimento, definiu, excepcionalmente, um regramento específico acerca da retenção de tributos e do cumprimento das obrigações acessórias, determinando a solidariedade entre elas, com base no art. 124, I, do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, (CTN), nos seguintes moldes:

(...) [art. 1º da Lei nº 12.402, de 2 de maio de 2011]

15.1. De acordo com a exposição de motivos (EM nº 166/2010/MF) da Medida Provisória nº 510, de 28 de outubro de 2010, que foi convertida na referida Lei nº 12.402, de 2011, a medida criada visava estabelecer a solidariedade, para fins tributários, nos casos nela previstos, entre as empresas consorciadas, como se vê:

2. O projeto, inicialmente, ao regular o cumprimento de obrigações tributárias por consórcios que realizem negócios jurídicos em nome próprio, também estabelece a solidariedade tributária das empresas consorciadas, na hipótese de consórcio constituído na forma dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, abrangendo as obrigações principais e acessórias.

3. À parte a agilidade conferida aos consórcios no permissivo para cumprir diretamente obrigações tributárias, saliente-se que a solidariedade estabelecida, respaldada no inciso II do art. 124 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, se justifica, tendo em vista que consórcio não tem personalidade jurídica, não integra a relação jurídico-tributária e não possui patrimônio próprio, o que poderia inviabilizar a execução de créditos tributários decorrentes das operações do consórcio. Anote-se que a solidariedade das empresas consorciadas encontra precedentes relativamente às obrigações perante consumidores (Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - CDC, art. 28, § 3º), às trabalhistas (Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 - CLT, art. 2º, § 2º) e nas licitações (Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, art. 33, inciso V).

16. Nesse contexto, a Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011, determina que a contabilização de um consórcio é distinta da contabilização das empresas consorciadas e deve registrar as operações coletivamente realizadas por todas as consorciadas (operações praticadas pelo consórcio), considerando-se a participação de cada consorciada no empreendimento: “(...) cada pessoa jurídica

participante do consórcio deverá apropriar suas receitas, custos e despesas incorridos, proporcionalmente à sua participação no empreendimento (...)” (art. 3º, caput).

17. Como se vê, todo o arcabouço jurídico tributário destinado aos consórcios considera as características essenciais para a sua formação, conforme definidas na legislação comercial. Essas características são responsáveis por permitir a determinação da participação de cada consorciada no empreendimento específico.

18. Neste ponto, vale a pena transcrever a opinião do jurista Fran Martins (1979, p.485) sobre a caracterização do consórcio:

O emprego da palavra determinado conduz à fixação do empreendimento a ser realizado e, ao mesmo tempo, impede que o consórcio seja constituído para a execução de empreendimentos que não sejam certos.

Não permite a lei que se constitua um consórcio, por exemplo, que tenha por objeto a construção de estradas em geral; esse só poderá se constituir para a construção de uma determinada estrada. (grifou-se)

19. No mesmo sentido, cabe referir que Hiromi Higuchi e outros (2011, p.219-222), em obra coletiva sobre o Imposto de Renda das empresas, após destacarem que “a lei não permite, por exemplo, constituir consórcio para o comércio de mercadorias ou industrialização de qualquer produto, assim como a prestação de serviços continuados e indeterminados”, apontam a seguinte conclusão sobre o consórcio:

O art. 278 da Lei nº 6.404, de 1976, dispõe que podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, não tendo personalidade jurídica. Isso significa que a figura do consórcio existe para executar determinado empreendimento como a construção de usina hidrelétrica, linhas de metrô, estradas etc. Terminada a execução da obra, o consórcio deixa de existir. O consórcio para fabricação de calçados, bebidas, automóveis etc. pode ter o nome de consórcio no papel mas trata-se de sociedade de fato, sujeita à tributação pelo lucro arbitrado por falta de escrituração na forma das leis.

20. Sobre o assunto, ainda podem ser destacados os Acórdãos nº 101-86.540/94 e 101-56.541/94 do Primeiro Conselho de Contribuintes, publicados no DOU de 13 de maio de 1996, que se manifestaram no sentido que consórcio é a sociedade destituída de personalidade jurídica que tem por objeto a execução de empreendimento específico e determinado. Na hipótese de se firmar contrato para exploração de empreendimentos diversos, bem assim sendo firmado contrato por prazo indeterminado, não se está diante da figura consórcio, mas de sociedade de fato. Neste sentido, entenderam que o que faz com que um consórcio seja considerado pessoa jurídica autônoma é, justamente, o descumprimento daquele requisito de transitoriedade do empreendimento.

21. Embora a lei não atribua eficácia normativa às decisões prolatadas pelo antigo Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf), excluindo-as das normas complementares da legislação tributária a que alude o art. 100 do CTN, merece ser reproduzida parte da ementa do Acórdão nº 101-86.540, de 18 de maio de 1994, do Primeiro Conselho de Contribuintes, assim firmada:

CONSÓRCIO NATUREZA OBJETO. Por consórcio se denomina a sociedade não personificada, cujo objeto é a execução de determinado e específico empreendimento. Inocorrendo a unicidade do empreendimento, como também constatado que o contrato é por prazo indeterminado, o acordo firmado entre as sociedades não pode ser reconhecido como de natureza consorcial. Trata-se, na essência, de Sociedade de Fato.

22. Invoca-se, neste ponto, o disposto no art.123 do CTN:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

23. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) vem dando o devido destaque a esse dispositivo:

(..) 7. Os pactos ou dissídios, no que pertine a não incidência de tributos, são res inter alios, não vinculando a Fazenda, por expressa disposição legal

inserta no art. 123 do CTN. (...)” (Resp 753522/MG, 1ª T., Min. Luiz Fux, DJ de 22.10.2007)

24. Assim, para fins de aplicação da legislação tributária, o que interessa são as atividades praticadas por um consórcio típico, que visa à execução, por prazo certo, de determinado empreendimento, o que não se verifica no caso concreto.

25. A partir dos elementos apresentados, verifica-se que a consulente se posiciona como a empresa líder do dito consórcio (fls. 13, 33 e 39), o qual possui como objetivo *“a reunião de esforços com vistas à aquisição, à distribuição e à venda de produtos de higiene pessoal, de limpeza e de alimentos, no Brasil, (...)”* (fls. 2).

26. Em síntese, extrai-se, da cópia do contrato de consórcio apresentado, as seguintes características principais:

- a) Consórcio criado para “aquisição, distribuição e venda” de produtos, com objetivo de “obter benefícios em decorrência de sua atuação conjunta (cláusula I.3);
- b) Localizado em São Paulo, com empresa líder brasileira (cláusula I.2 e cláusula II);
- c) Criado pelo prazo de 20 (vinte) anos, prorrogáveis (cláusula I.4.1);
- d) Cada consorciada mantém identidade corporativa e responsabilidade sobre seus próprios negócios (cláusula III.1);
- e) Obrigações da consorciada no exterior: assumir riscos, funções e responsabilidades em relação à estratégia e gerenciamento da cadeia de suprimentos, fornecendo as capacidades de supervisão, aquisição, fabricação e logística (cláusula III.2);
- f) Obrigações da consorciada no Brasil (ora consulente): responsável pela compra de produtos acabados, contratação de prestadores e serviços de armazenamento, logística e transportes, de acordo com as orientações e políticas estabelecidas pelo Comitê Executivo (cláusula III.3.1);

g) Custos comuns compartilhados igualmente entre ambas as consorciadas (cláusula V.1);

h) Divisão de receitas baseadas nas funções desempenhadas e riscos assumidos por cada uma das empresas:

h.1) receitas da consorciada no exterior devem refletir custos incorridos e riscos específicos assumidos mais componente de lucro igual à sua responsabilidade econômica no consórcio (cláusula VI.1.2);

h.2) receitas da consorciada brasileira equivalem à receita total do consórcio menos a receita da consorciada estrangeira (cláusula VI.1.8).

27. Observa-se, ainda, que as alíneas “b” e “c” do subitem III.1., os subitens III.3.1. e III.3.3. do contrato juntado pela consulente (fls. 9, 33 e 36) e a própria consulta (fls. 5 e 7) descrevem que *“as atividades do Consórcio são realizadas diretamente pelas Consorciadas que assumem direitos e deveres em seus próprios nomes, nos termos deste Contrato” (grifado), que “cada Consorciada manterá sua identidade corporativa e deverá ser responsável por seus próprios e distintos negócios” e que “a consulente ficará responsável pelo comércio [venda] de produtos (...)”*.

28. Como visto, o contrato apresentado pela consulente, denominado “contrato de consórcio”, apresenta características peculiares que justamente o distinguem de um consórcio típico, consoante as características legais acima detalhadas.

28.1. Primeiramente, inexistente um empreendimento específico. O “empreendimento” definido como objetivo do consórcio apresentado confunde-se com a própria atividade-fim da consulente. Quem assume os riscos inerentes à comercialização de produtos no Brasil é a consorciada brasileira (ora consulente), definida como a “empresa líder” do consórcio, enquanto a consorciada estrangeira fica responsável por operações anteriores à venda (atividades-meio), que, embora repercutam no preço final do produto, não se confundem com a atividade de comercialização.

28.2. Em segundo lugar, destaca-se o prazo longo, quase indeterminado (20 anos prorrogáveis), para a realização de operações intraconsórcio, com vistas a incrementar as atividades ordinárias de comercialização.

28.3. Nesse caso, embora se cogite que a consorciada estrangeira tenha prestado serviços subjacentes anteriores à venda da mercadoria pela consorciada brasileira e que o custo dos serviços prestados intraconsórcio possam impactar no preço final da mercadoria, forçoso concluir que a receita auferida pelas consorciadas é totalmente decorrente da venda, pela consorciada brasileira (ora consulente) de bens a terceiros que não fazem parte do dito consórcio.

28.4. Além disso, ocorre distribuição de lucros entre as consorciadas. Segundo o contrato apresentado, a consorciada estrangeira faz jus a uma parte dessa receita da operação de venda de bens pela consorciada brasileira a terceiros, *“de acordo com os critérios de rateio definidos no contrato, estabelecidos em conformidade com suas prestações e obrigações específicas no empreendimento”*.

29. Destaque-se que, conforme o contrato apresentado, a receita da consorciada brasileira no consórcio é definida como a “receita total do consórcio” menos a “receita da consorciada estrangeira” (Cláusula VI.1.8).

29.1. Assim, embora a consorciada brasileira (consulente) seja integralmente responsável pela comercialização, a divisão da receita desconsidera qualquer proporcionalização, visto que a consorciada estrangeira deve ser sempre remunerada por montante que supere seus custos (e riscos específicos assumidos), independentemente do valor da receita.

29.2. A consorciada estrangeira exige em contrapartida às atividades por ela realizadas em benefício do dito consórcio uma compensação que corresponda aos custos incorridos e riscos específicos assumidos mais um “componente de lucro” igual à sua responsabilidade econômica no consórcio (Cláusula VI.1.2). Assim, a consorciada estrangeira tem sempre garantida a sua parcela de lucro no consórcio, enquanto a consorciada brasileira pode, em tese, até amargar um prejuízo, caso a receita de vendas (hipoteticamente) seja inferior aos custos, riscos e lucro exigidos pela consorciada estrangeira como compensação pelo trabalho realizado no exterior.

30. Diante de todo o exposto, é possível concluir que não se está diante de um contrato de consórcio típico, constituído sob as regras definidas na legislação comercial (arts. 278 e 279 da Lei das S.A.), mas de um arranjo que prevê a realização de atividades-meio praticadas intraconsórcio, por prazo quase indeterminado, com a

finalidade de aumentar a eficiência e reduzir os custos na atividade-fim de comercialização de produtos e, ainda, prevendo a distribuição de lucros. Ou seja, ocorre a mera divisão de atividades ordinariamente exercidas pelas empresas no âmbito dos seus respectivos objetos sociais, ficando, assim, desatendida a condição de individualização do empreendimento para o qual teria sido formado o consórcio. Neste caso, não se aplica a legislação tributária que conferiu tratamento específico aos consórcios, em especial a Lei nº 12.402, de 2011, e a IN RFB nº 1.199, de 2011, considerando que apenas num consórcio típico as consorciadas *“respondem pelos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento”*.

31. Considerando-se que não se trata de consórcio, diante das características do contrato apresentado pela consulente, poderia se imaginar se tratar de um contrato de compartilhamento de custos (*“cost-sharing”*), no qual empresas se unem por uma finalidade comum, dividindo riscos e benefícios e compartilhando custos.

32. Segundo Alberto Xavier (2015, p.394), são as seguintes as características dos *“acordos de repartição de custos”*:

- a) têm por objeto serviços prestados em caráter individual, mas através de estrutura que serve de forma comum ao grupo ou serviços que atribuem aos seus destinatários um benefício ou vantagem coletivo ou global, de forma que a despesa ou custo para manutenção da estrutura coletiva ou para a prestação do serviço coletivo visa o interesse de todos, indistintamente, em conjunto;
- b) a retribuição dos serviços pode ser objeto de contrato bilateral ou plurilateral, caso em que intervêm o prestador e os diversos beneficiários;
- c) por se tratar de uma estrutura que presta serviços à coletividade do grupo, normalmente os contratos de repartição de custos não têm por objeto um serviço isolado, mas serviços variados em caráter duradouro, prestados numa base continuativa, e não instantâneos ou limitados no tempo, como os serviços isolados ou individualizados;
- d) a remuneração dos serviços normalmente não pressupõe o seu uso efetivo, mas a simples colocação à disposição da estrutura comum ou do serviço

coletivo, ou seja, a atribuição de um benefício ou vantagem potencial, remunerada num sistema de “partido” ou “avença” (on call);

e) a determinação da vantagem individual e a consequente medida de repartição dos custos é feita, na maior parte dos casos, por métodos indiretos, por estimativa baseada em certos critérios, e não por uma determinação direta da vantagem auferida, como sucede nos serviços individualizados.

33. De outro lado, distintamente, tem-se os contratos de prestação de serviços intragrupos, que parecem se amoldar melhor ao caso apresentado. São as seguintes características desses contratos, como bem destacado por Alberto Xavier (2015, p.400-401):

Com efeito, no âmbito de um grupo de empresas é também possível que seja vontade das partes a adoção de modelo alternativo consistente em centralizar numa só entidade (Centro de Serviços) toda a estrutura funcional dirigida à execução de serviços para as demais empresas dele integrantes (“intragroup services”), tal como sucede nos contratos de compartilhamento de custos.

A diferença essencial em relação a estes últimos está em que nestes se atribui à referida entidade centralizadora a função de prestar os serviços numa base profissional, como se se tratasse de uma empresa independente, relacionada com as demais empresas do grupo por relações contratuais ao abrigo do art. 593 e seguintes do Código Civil.

Nos contratos de compartilhamento de custos não há um verdadeiro contrato de prestação de serviços, pois o fim ou a causa que anima a vontade das partes não é a execução de serviços, mas a obtenção de economias de escala, pela mera repartição de custos das atividades-meio que são exercidas pelo Centro de Custos, mas que os participantes pretendem utilizar como serviços próprios (serviços internos ou “in-house services”), embora comuns.

A profissionalização que ocorre nos contratos de prestação de serviços intragrupo consiste precisamente em converter as atividades-meio (no modelo de contrato de compartilhamento de custos) em atividades-fim, arvoradas em objeto social da empresa prestadora, a serem exercidas

profissionalmente, mediante relações bilaterais com as diversas empresas do grupo, que passam a ser concebidas não como cotitulares de uma estrutura comum, mas como clientes, em cujo interesse exclusivo os serviços são prestados.

Tal profissionalidade, inerente ao contrato de prestação de serviços, caracteriza-se pelo fim lucrativo, pela inexistência de subordinação funcional e independência técnica (sendo as empresas solicitantes tratadas como clientes) e pela responsabilidade pela efetividade e qualidade dos serviços prestados, com os riscos a ela inerentes.

Neste modelo contratual, os pagamentos efetuados ao Centro já não revestem a natureza contributiva da comparticipação nos custos, mas sim natureza sinalagmática, contraprestacional de preço de prestação de serviços, de que os custos da estrutura são meros componentes, natureza essa que não é perdida na hipótese de o preço ser estritamente calculado para cobrir o custo, sem margem de lucro (“mark-up”).

Tenha-se presente que a natureza de preço provém do carácter profissional, contraprestacional, sinalagmático, do modo de execução do serviço (prestação de serviço profissional mediante contraprestação consistente em preço versus execução de atividade-meio interna sem preço, e com assunção de custos comuns). (destacou-se)

33.1. Em conclusão, ainda segundo Alberto Xavier (2015, p.405), “nos casos em que se esteja diante de um verdadeiro contrato de prestação de serviços intragrupo com pessoa vinculada residente no exterior (ou domiciliada em território de tributação favorecida ou beneficiária de regime fiscal privilegiado), o preço deve ser fixado em termos objetivos (at arm’s length) pela utilização de qualquer dos métodos previstos em lei.”

34. De fato, o contrato firmado pela consulente com a empresa vinculada domiciliada no exterior se enquadraria no que Alberto Xavier denominou de contrato bilateral: (a) por envolver atividades que poderiam ser realizadas por terceiro independente; (b) o valor pago será correspondente ao “seu respectivo e efetivo benefício”, ou seja, não está sujeita a critérios indiretos/estimativos de mensuração;

(c) não há o desenvolvimento de uma produto/direito a ser explorado pelas partes envolvidas; (d) não há compartilhamento de riscos, já que estes são assumidos pela prestadora do serviço; e (e) o benefício esperado pela contratante se esgota no serviço obtido.

35. No caso em análise, verifica-se a “profissionalização” referida pelo ilustre doutrinador quando a empresa domiciliada no exterior passa a exercer atividades-meio, em especial o gerenciamento da cadeia de suprimentos, como sua atividade-fim, e a consulente (empresa brasileira) passa a exercer o papel de cliente, ou seja, de beneficiária dos serviços prestados.

36. Verifica-se também o fim lucrativo da prestação, uma vez que a contraprestação envolve um “componente de lucro” igual à responsabilidade econômica da empresa domiciliada no exterior no dito consórcio.

37. O caráter profissional do serviço prestado pela empresa domiciliada no exterior ainda pode ser corroborado pela informação de que foram firmados contratos bilaterais nos mesmos moldes com diversas empresas do grupo econômico, apresentados nas consultas mencionadas no relatório, em que cada uma das empresas domiciliadas no Brasil recebe o serviço prestado no exterior na condição equivalente à de um tomador de serviços.

38. A forma de remuneração também contribui para descaracterizar o arranjo apresentado como contrato de compartilhamento de custos, visto que sua remuneração prevê parcela de lucro em razão da responsabilidade econômica da empresa domiciliada no exterior.

38.1. Cumpre lembrar que preço se distingue de reembolso na medida em que este não permite a inclusão da parcela de lucro. Desse modo, *“o contrato de compartilhamento de custos e despesas, baseado que é no conceito de reembolso, não se harmoniza com a aferição de lucros (remuneração) na realização da atividade objeto de rateio, razão porque (...) não se trata de espécie de contrato de sociedade, nem de contrato de prestação de serviços”* (Lívia de Carlo Germani, 2005, p.795).

38.2. Consoante o contrato apresentado pela consulente, resta evidenciado que a remuneração pelo serviço prestado não se limita ao reembolso do custo, mas inclui uma parcela correspondente ao lucro, como se extrai do seguinte trecho:

*VI.1.2. As receitas atribuídas a [consorciada estrangeira] refletirão os custos que ela incorrer no cumprimento das funções específicas e nos riscos específicos assumidos, **mais um componente de lucro igual à sua responsabilidade econômica no Consórcio.***

VI.1.3. O componente de lucro de [consorciada estrangeira] se baseará em uma análise econômica que determina um retorno apropriado em relação à cadeia de suprimentos total realizada por [consorciada estrangeira] no Brasil, aos riscos econômicos assumidos por [consorciada estrangeira] e às eficiências de custo geradas por [consorciada estrangeira] em sua função na cadeia de suprimentos para o Brasil. (destacou-se)

39. Portanto, na presente consulta, não se trata de contrato de compartilhamento de custos, visto que os pagamentos, representados por parte da receita da contratante (ora consulente), correspondem ao preço pelo serviço, não se tratando de reembolso, uma vez que embutem parcela de lucro, o que contribui para caracterizá-lo como um mero contrato de prestação de serviços intragrupo.

Sobre a aplicação da legislação de Preços de Transferência

40. É certo que o simples fato de o serviço ser prestado para empresa do mesmo grupo econômico não justifica a adoção de um tratamento tributário diferenciado, a não ser que a lei assim o estabeleça, a exemplo do que ocorre com a legislação relativa a preços de transferência (art. 18 da Lei nº 9.430, de 30 de dezembro de 1996).

41. Sobre o tratamento tributário a ser conferido à remuneração pelos serviços prestados intragrupo, esta Coordenação já se manifestou através da Solução de Consulta Cosit nº 8, de 1º de novembro de 2012 (que pode ser consultada no sítio Secretaria da Receita Federal do Brasil na internet (<http://rfb.gov.br>), por meio das opções Legislação -> Soluções de Consulta e de Divergência -> Sistema Padrão de Pesquisas da Legislação da Receita Federal, com a informação do número do ato e ano de sua publicação), adotando as seguintes conclusões:

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.

42. Em suma, de acordo com o entendimento manifestado na SC nº 8, de 2012, caracteriza-se contrato de “cost sharing” (ou compartilhamento de custos) quando houver divisão de custos e riscos, contribuição proporcional ao benefício, beneficiário

identificado, reembolso sem lucro, vantagem coletiva, remuneração independente do uso efetivo e condições interessantes para todas as partes.

43. De outro lado, contudo, na consulta apresentada, verifica-se que há um acordo bilateral; não há subcontratação; a prestadora assume todos os riscos, funções e responsabilidades em relação à estratégia e gerenciamento da cadeia de suprimentos; a sua remuneração contém parcela de lucro, e, ademais, seria razoável considerar que consulente optaria por realizar a atividade ela mesma, caso não pertencesse ao grupo econômico.

44. Quanto a esse aspecto, conforme se demonstrou acima, as atividades a serem desenvolvidas em função do contrato firmado entre a consulente e sua vinculada no exterior são consistentes com a prestação individualizada de serviços. Não há um efetivo contrato de rateio. Em função disso, deve-se adotar a solução proposta nos seguintes itens da referida solução de consulta:

*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.*

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.

45. Em síntese, de acordo com as conclusões da SC nº 8, de 2012, 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.

46. Assim, no caso em análise, considerando-se que não se trata de compartilhamento de custos, mas de prestação de serviços envolvendo partes vinculadas, aplica-se a legislação de preços de transferência prevista no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, com a utilização do Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) ou do Método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL).

IRPJ e CSLL – Dedutibilidade dos valores remetidos

47. A regra geral de dedutibilidade de despesas está no art. 299, §§ 1º e 2º, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - 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 desenvolvida. 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 (...). (grifou-se)

48. A essa regra deve ser adicionada aquela constante no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, que limita a dedutibilidade dos custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, ao valor determinado pelos métodos de preços de transferência.

49. Assim, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior em decorrência de contratos firmados entre empresas do mesmo grupo

econômico que, independentemente da denominação, prevejam a realização pela empresa sediada no exterior, de forma individualizada em benefício da empresa domiciliada no Brasil, das atividades de: suporte a decisões estratégicas; gestão da informação; política de gestão de risco; gerenciamento de risco; gerenciamento da cadeia de suprimentos e aquisições constituem remuneração pela prestação de serviços e, tendo como beneficiária pessoa vinculada, além da análise de sua necessidade/usualidade, a dedutibilidade das despesas a que se referirem estará sujeita à aplicação do Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) ou Método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL).

50. Em face disso, admite-se que a consultante deduza os valores remetidos à empresa vinculada situada no exterior apenas no limite determinado pelos métodos de preços de transferência.

Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide-Remessas – sobre os valores remetidos

51. O art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, instituiu a contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para Apoio à Inovação (Cide), cujas hipóteses de incidência sofreram uma ampliação com a nova redação do § 2º dada pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro 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 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) (grifou-se)

52. O art. 10 do Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, ao regulamentar o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, delimitou de forma mais didática as hipóteses de incidência da Cide:

Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei no 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

I - fornecimento de tecnologia;

II - prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV - cessão e licença de uso de marcas; e

V - cessão e licença de exploração de patentes. (grifou-se)

53. Como visto, a Cide-remessas tem como fato gerador o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração por contratos que tenham por objeto, dentre outros, serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior (§ 2º e *caput* do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000).

54. Sobre a base de cálculo, correspondente aos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior (§ 3º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000), incidirá a alíquota de 10% (dez por cento) (§ 4º do art. 4º da Lei nº 10.168, de 2000).

55. Esta Coordenação, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 97, de 3 de abril de 2014, ao analisar a incidência da Cide, valeu-se do art. 2º da Lei nº 4.769, de 9 de setembro de 1965, como o norte interpretativo para definir quais serviços se encontrariam abrangidos pelo termo “assistência administrativas e semelhantes”.

56. A citada lei dispõe sobre o exercício da profissão de técnico de administração (posteriormente denominada profissão de administrador pelo parágrafo único do art. 1º da Lei nº 7.321, de 13 de junho de 1985) e seu art. 2º elenca as atividades exercidas nesse contexto:

Art 2º A atividade profissional de Técnico de Administração será exercida, como profissão liberal ou não, mediante:

a) pareceres, relatórios, planos, projetos, arbitragens, laudos, assessoria em geral, chefia intermediária, direção superior;

b) pesquisas, estudos, análise, interpretação, planejamento, implantação, coordenação e controle dos trabalhos nos campos da administração, como administração e seleção de pessoal, organização e métodos, orçamentos, administração de material, administração financeira, relações públicas, administração mercadológica, administração de produção, relações industriais, bem como outros campos em que êsses se desdobrem ou aos quais sejam conexos;

57. Note-se que a própria definição legal é abrangente. Conclui-se, pois, que os serviços prestados no caso sob análise, os quais correspondem a serviços de suporte a decisões estratégicas; gestão da informação; política de gestão de risco; gerenciamento de risco e gerenciamento da cadeia de suprimentos, envolvem, por exemplo, as atividades de: organização e métodos, administração de material, administração mercadológica, administração de produção, dentre outras semelhantes ou conexas, enquadrando-se como serviços de assistência administrativa ou semelhantes. Neste caso, sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos pela consultante à pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de contraprestação pelos serviços de assistência administrativa e semelhantes incide a Cide-Remessas à alíquota de 10% (dez por cento).

Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF – sobre os valores remetidos

58. Tendo em vista a incidência da Cide-Remessas sobre os rendimentos remetidos a residentes ou domiciliados no exterior em contraprestação aos serviços de assistência administrativa e semelhantes, conforme regra criada pela Lei nº 10.168, de 2000, anteriormente descrita, o legislador, através do art. 7º da Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, reduziu a alíquota do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre os mesmos serviços, conforme abaixo:

Art. 7º A Lei nº 10.168, de 2000, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 2º-A:

“Art. 2º-A. Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes.” (grifou-se)

59. A Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, assim retrata aquele conceito:

Capítulo XVI – Da Remuneração de Serviços técnicos, assistência técnica e administrativa e royalties

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).

(...)

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 (...) (grifou-se)

60. Assim, incide o IRRF à alíquota de 15% (quinze por cento), sobre os rendimentos remetidos pela consultante à pessoa jurídica domiciliada no exterior em contraprestação aos serviços prestados intragrupo, uma vez que se caracterizam como serviços de assistência administrativa e semelhantes.

Contribuição para o PIS-Pasep-Importação e Cofins-Importação

61. A Contribuição para o PIS-Pasep-Importação e a Cofins-Importação incidem sobre importações que se subsumam a suas hipóteses de incidência, as quais foram estabelecidas pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, como se segue:

Art. 1º. Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços – PIS-PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior – COFINS-importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, incisos IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

I – executados no País;

ou II – executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.

.....

Art. 3º . O fato gerador será:

.....

II – o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, como contraprestação por serviço prestado.

.....

Art. 7º - A base de cálculo será:

.....

II – o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei. (grifou-se)

62. Dessas regras extrai-se que a ocorrência do fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação depende unicamente: a) da entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou b) do pagamento (mediante qualquer sistemática) a pessoa residente ou domiciliada no exterior pela prestação de um serviço executado no Brasil ou cujo resultado se verifique no país. No caso de importação de serviços, deve-se perquirir, com base nas características do caso concreto, se: a) a utilidade importada constitui, de fato, uma prestação de serviço; b) o serviço foi executado no Brasil ou se seu resultado se verificou no país.

63. No caso em análise, nota-se os serviços prestados pela empresa domiciliada no exterior envolvem a definição de estratégias afetas à cadeia de suprimentos ou distribuição de bens a ser realizada pela consultante no Brasil, incluindo a tomadas de decisões quanto à aquisição e racionalização de materiais; a identificação e a determinação de investimentos necessários à cadeia de suprimentos e distribuição de produtos; a distribuição e alocação de estoque em período de escassez; o gerenciamento de contratos de armazenagem e transporte e monitoramento dos prestadores destes serviços; a seleção de fornecedores, dentre outros.

64. Considerando-se que os resultados dos serviços prestados pela empresa domiciliada no exterior são verificados no Brasil, deve incidir a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação sobre os respectivos pagamentos, sendo irrelevante a natureza jurídica da operação que ensejou a importação dos serviços.

Contribuição para o PIS-Pasep e Cofins sobre a receita de vendas

65. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins estão previstas na Constituição Federal nos arts. 195, inciso I e 239 e têm por base legal as seguintes leis complementares: LC nº 7, de 1970 (PIS), LC nº 8, de 1970 (Pasep) e LC nº 70, de 1991 (COFINS).

65.1. Já os regimes de incidência não cumulativa para o PIS/Pasep e para a Cofins foram previstos, respectivamente, pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

65.2. No regime não cumulativo, as empresas que optam pelo Lucro Real, com exceções específicas, podem apropriar créditos em relação a custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, sendo as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep de 1,65% e da Cofins de 7,6%. Sua base de cálculo é o faturamento mensal, entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação fiscal.

66. Assim, a consultante deve apurar a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sobre a totalidade das receitas por ela auferidas, apropriando os respectivos créditos a que fizer jus.

Conclusão

67. Com relação às perguntas da consulente, em face de todo o exposto, responde-se, em suma, que:

(i) no caso de empresas integrantes de um consórcio típico – constituído nos termos do disposto nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 –, a legislação tributária permite a apuração dos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento, o que não alcança o arranjo bilateral, como o da consulente, entre empresas do mesmo grupo econômico, que prevê a realização de atividades ordinárias praticadas intragrupo, por prazo quase indeterminado, com a finalidade de incrementar a receita de vendas de mercadorias a terceiros;

(ii) para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior em decorrência de contratos firmados entre empresas do mesmo grupo econômico que, independentemente da denominação, prevejam a realização pela empresa sediada no exterior, de forma individualizada em benefício da empresa domiciliada no Brasil, das atividades de: suporte a decisões estratégicas; gestão da informação; política de gestão de risco; gerenciamento de risco; gerenciamento da cadeia de suprimentos e aquisições constituem remuneração pela prestação de serviços e, tendo como beneficiária pessoa vinculada, além da análise de sua necessidade/usualidade, a dedutibilidade das despesas a que se referirem estará sujeita à aplicação do Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) ou Método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL);

(iii) incide o Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF à alíquota de 15% (quinze por cento), sobre os rendimentos remetidos a pessoa jurídica residente no exterior em contraprestação aos serviços de assistência administrativa e semelhantes;

(v) incide a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sobre a totalidade das receitas auferidas, podendo ser apropriados os respectivos créditos.

67.1. Quanto aos questionamentos sobre o cumprimento de obrigações acessórias, em especial quanto à emissão de notas fiscais ou faturas de vendas de mercadorias e ao registro de receitas e despesas na Escrituração Fiscal Digital e na DIPJ, a consulta é ineficaz por força do que dispõe o art. 18, em seus incisos I, II, XI e XIV, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

68. Por fim, cabe ressaltar que as respostas acima fundamentadas a respeito da incidência de Cide, PIS-Importação e Cofins-Importação não geram os efeitos decorrentes do processo de consulta previstos nos arts. 10 a 17 da IN RFB nº 1.396, de 2013, haja vista que não foram objeto de questionamento por parte da consulente.

Conclusão

9. Diante do exposto, responde-se à consulente que a ela é aplicável os fundamentos e a conclusão da Solução de Consulta Cosit nº 528, de 2017. Em face de todo o exposto, em suma, tem-se que:

(i) no caso de empresas integrantes de um consórcio típico – constituído nos termos do disposto nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 –, a legislação tributária permite a apuração dos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento, o que não alcança o arranjo bilateral, como o da consulente, entre empresas do mesmo grupo econômico, que prevê a realização de atividades ordinárias praticadas intragrupo, por prazo quase indeterminado, com a finalidade de incrementar a receita de vendas de mercadorias a terceiros;

(ii) para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior em decorrência de contratos firmados entre empresas do mesmo grupo econômico que, independentemente da denominação, prevejam a realização pela empresa sediada no exterior, de forma individualizada em benefício da empresa domiciliada no Brasil, das atividades de: suporte a decisões estratégicas; gestão da informação; política de gestão de risco; gerenciamento de risco; gerenciamento da cadeia de suprimentos e aquisições constituem remuneração pela prestação de serviços e,

tendo como beneficiária pessoa vinculada, além da análise de sua necessidade/usualidade, a dedutibilidade das despesas a que se referirem estará sujeita à aplicação do Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) ou Método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL);

(iii) incide o Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF à alíquota de 15% (quinze por cento), sobre os rendimentos remetidos a pessoa jurídica residente no exterior em contraprestação aos serviços de assistência administrativa e semelhantes;

(v) incidem a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sobre a totalidade das receitas auferidas, podendo ser apropriados os respectivos créditos.

9.1. Quanto aos questionamentos sobre o cumprimento de obrigações acessórias, em especial quanto à emissão de notas fiscais ou faturas de vendas de mercadorias e ao registro de receitas e despesas na Escrituração Fiscal Digital e na DIPJ, a consulta é ineficaz por força do que dispõem os arts. 46, **caput**, e 52, I, do Decreto nº 70.235, de 1972 e o art. 18, I, II, XI e XIV, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

9.2. Por fim, cabe ressaltar que as respostas acima fundamentadas a respeito da incidência de Cide, PIS-Importação e Cofins-Importação não geram os efeitos decorrentes do processo de consulta previstos nos arts. 10 a 17 da IN RFB nº 1.396, de 2013, haja vista que não foram objeto de questionamento por parte da consulente.

À consideração do Chefe da Disit/SRRF01.

Assinado digitalmente

PAULO HENRIQUE PASSOS T. DANTAS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Disit/SRRF01

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro a vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 528, de 2017, com base nos arts. 22 e 32 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Encaminhe-se cópia para a fiscalização e dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF01