



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.723093/2021-31
ACÓRDÃO	1202-002.141 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ACCENTURE DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017

RATEIO DE CUSTOS.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. A conselheira Liana Carine Fernandes de Queiróz acompanhou pelas conclusões e apresentou intenção de fazer declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos, reproduz-se inicialmente o relatório inserto no Acórdão de nº 106-024.771 - 4ª TURMA DA DRJ06, sessão de 9 de setembro de 2022, o qual será complementado a seguir:

AÇÃO FISCAL

Contra a sociedade acima qualificada foi lançado o Auto de Infração de fls. 2.581 a 2.586, que lhe exige o pagamento de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica Retido na Fonte (IRRF), como se vê abaixo:

TRIBUTOS LANÇADOS, EM R\$ - EXERCÍCIO DE 2018

TRIBUTOS	VALOR	JUROS	MULTA	TOTAL
IRRF	20.888.469,54	4.944.124,61	15.666.352,10	41.498.946,25

O lançamento de IRRF decorreu da verificação do cumprimento de obrigações tributárias por parte da interessada, durante a qual se apurou o relatado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 2.587 a 2.605, como se expõe a seguir.

Em suas considerações iniciais, escreve a Autora do feito:

No decorrer do procedimento fiscal, foi constatado que o contribuinte realizou em 2017 remessas de valores ao exterior relacionadas a contratos de compartilhamento de custos e despesas, deixando de declarar na DCTF e de recolher o devido IRRF em DARF, pois sobre tais remessas devem incidir o referido imposto, em acordo com o disposto nos artigos 97, “a” e 100 do Decreto Lei nº 5.844, de 1943. Assim, constituído o crédito tributário de IRRF no Auto de Infração.

Reproduz as atividades que constituem o objeto social da interessada, quais sejam a elaboração de programas de computador e serviços correlatos, como, v.g., a consultoria e o desenvolvimento de atividades didáticas em sistemas e processamento de dados.

Esclarece a Autora do feito que

[...] a empresa foi intimada [...] para indicar a conta contábil e apresentar documentos referentes a base de cálculo que originou as informações de retenções na fonte de rendimentos trabalho, de Royalties e de CIDE – remessas para o exterior, informados na DCTF, além de demonstrar a apuração do valor de dedução de despesas referentes a royalties para apuração do Lucro Real, citando a fundamentação legal utilizada [...].

Em resposta, a interessada afirmou que “não teve operações de despesas ou pagamentos a ‘título de Royalties’”, complementando que os

[...] valores recolhidos por DARF com os códigos (0422, 0473, 0481 e 8741) foram retenções efetuadas sobre importâncias remetidas ao exterior como pagamentos de operações intercompany, contratos de câmbio realizados com prestadores de serviços e juros decorrentes de empréstimos.

Os valores recolhidos por DARF com código 3208 foram retenções efetuadas sobre pagamentos de aluguéis realizados às pessoas físicas.

Com respeito às “operações relacionadas a remessas ao exterior feitas em 2016 e 2017”, a interessada escreveu:

Esclarecemos que as importâncias remetidas ao exterior se referem a pagamentos pela prestação de serviços sem transferência de tecnologia e, portanto, não estão sujeitas aos requisitos de dedutibilidade previstos no art. 354 do RIR/1999 ou art. 364 do RIR/2018 (última revisão). Tratam-se de despesas usuais e necessárias à manutenção da fonte produtora de rendimento da sociedade, conforme operações e transações desempenhadas no curso de seu objeto social, conforme decidido na Solução de Consulta COSIT 310/2017

[...]

Dois são os principais tipos de contratação de serviços prestados por residentes no exterior: (a) quando contratada por seus clientes no Brasil, a Intimada pode vir a subcontratar residentes no exterior para prestação de parte desses serviços aos seus clientes localizados no Brasil a fim de reduzir o custo do serviço prestado – por vezes mais barato no exterior do que no Brasil; (b) a Intimada também contrata prestadores de serviços localizados no exterior para prestação de serviços ligados às suas atividades internas e de back-office.

Com relação ao item (a), no fechamento do contrato de prestação de serviços da Intimada com seus clientes, são analisadas quais seriam as soluções mais baratas para atendimento das necessidades do cliente e da prestação do serviço pela Intimada. Por vezes, pode ser mais eficiente subcontratar parte dos serviços de empresas estrangeiras (tanto do Grupo Accenture como de outros grupos não relacionados) a fim de reduzir o custo de parte dos serviços prestados.

Quando a subcontratação de prestador estrangeiro ocorre dentro do próprio Grupo Accenture, o contrato que suporta essa prestação de serviços é geralmente o Delivery Center Agreement [...].

Com relação ao item (b), a Intimada pode vir a contratar empresas não relacionadas ao Grupo Accenture para prestação de atividades de back-office, tais como: recrutamento, processamento de dados, etc.

Foram apresentados o “International Cost Sharing Agreement (contrato de compartilhamento de custo internacional)”, cuja tradução juramentada foi

anexada de fls. 2.331 a 2.348, e o “International Expenses Agreement (contrato internacional de despesas)”, fls. 2.349 a 2.367.

Foram também entregues: (i) documentos de suporte e de comprovação que originaram a emissão de invoice ou nota de débito; (ii) contratos de câmbio relativos às remessas efetuadas ao exterior que não tiveram incidência do IRRF, incluindo as remessas fundamentadas em notas de débitos; e (iii) planilha eletrônica contendo o demonstrativo das remessas realizadas ao exterior, relacionadas ao contrato de compartilhamento de custo internacional e ao contrato internacional de despesas, do ano-calendário de 2017.

A interessada informou que “os contratos de câmbios enviados representam o envio de recurso para quitação das notas de débitos do ano 2017”. Esclareceu que “centraliza suas remessas em instituição bancária nos Estados Unidos, ainda em conta bancária própria e posteriormente é enviado para quitação da nota de débito do emissor”.

Isto posto, assinala a Autora do feito:

4- Da Incidência de IRRF sobre Remessas relativas a Contratos de Compartilhamento de Custos e Despesas Conforme contratos de câmbio anexados às e-fls. 2.391/2.474, a fiscalizada remeteu ao exterior, sem o recolhimento de IRRF, valores relativos a contratos de compartilhamento de custos e despesas firmados com empresas de seu grupo econômico.

Segundo o item 2.1 do contrato de compartilhamento de custo internacional (e fls. 2.331/2.348) e do contrato internacional de despesas (e-fls. 2.349/2.367), a nota de débito é o documento por meio do qual a empresa do grupo que incorreu em um custo (denominada empresa reivindicante) pode cobrar do Pool de Contribuição de Custo, tal custo incorrido por ela. Nos dois contratos, consta que a empresa coordenadora (Accenture Participations BV, com sede na Holanda) é a responsável por reembolsar a empresa reivindicante.

O item 4.1.2 de ambos os contratos determina que entre as responsabilidades da empresa coordenadora esta deverá reembolsar as empresas reivindicantes dos custos incorridos localmente. Acrescente-se que, conforme item 6.1 de ambos os contratos, tais acordos estão vinculados a um contrato de prestação de serviços de cobrança que define a empresa coordenadora (Accenture Participations BV, com sede na Holanda) como agente de cobrança "por todos os reembolsos devidos".

De acordo com a Solução de Consulta DISIT08 nº 469, de 2006, “Mesmo nas hipóteses em que os recursos são remetidos pela empresa beneficiária a título de reembolso, existem beneficiários finais, residentes ou domiciliados no exterior, dos recursos remetidos, a exemplo das pessoas (físicas ou jurídicas) que prestarão os serviços assumidos pela empresa líder”. Assim, ainda que os contratos não mencionem a expressão “prestação de serviços”, é óbvio que

custos e despesas compartilhados envolvem prestação de serviços vinculados às atividades constantes do objeto social das integrantes do “pool”. Por exemplo, mesmo que tais custos e despesas sejam relacionados a horas de trabalho de empregados das empresas integrantes do Grupo Accenture, esses empregados são remunerados por esse trabalho, e tal remuneração está incluída nos valores de custos e despesas incorridos por uma “reivindicante”, de modo proporcional às horas de trabalho despendidas pelo empregado naquela tarefa.

Acrescente-se que o item 19.1 de ambos os contratos concede à empresa coordenadora (Accenture Participations BV, com sede na Holanda) o direito de ceder, transferir ou subcontratar o contrato ou qualquer parte de seus direitos e obrigações sem o consentimento da Accenture Brazil. Isso significa que terceiros podem ser contratados pela Accenture Participations BV para, por exemplo, prestar serviços cuja contratação decorra das obrigações assumidas pela empresa holandesa em decorrência dos contratos de compartilhamento de custos e despesas.

Daí a conclusão da Solução de Consulta DISIT08 nº 469, de 2006, no sentido de que “Mesmo nas hipóteses em que os recursos são remetidos pela empresa beneficiária a título de reembolso, existem beneficiários finais, residentes ou domiciliados no exterior, dos recursos remetidos, a exemplo das pessoas (físicas ou jurídicas) que prestarão os serviços assumidos pela empresa líder”.

Corroborando a afirmação de que os contratos de compartilhamento de custos e despesas envolvem a prestação de serviços, as traduções juramentadas das notas de débito de 2017 (e-fls. 2.267/2.302) afirmam que tais notas decorrem de contrato internacional de prestação de serviços de: contabilidade, financeira, jurídico e fiscal; práticas comerciais e processos de controle de qualidade; desenvolvimento de clientes e promoção; comunicações, redes de informação, aplicativos; gestão de instalações; planejamento estratégico global de negócios; políticas e processos de gestão de pessoal; e educação profissional.

Portanto, sobre as remessas realizadas conforme os contratos de câmbio anexados às e-fls. 2.391/2.474 incide o IRRF, a alíquota de 15%, nos termos do artigo 97, alínea “a”, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943 [...].

[...]

5- DO CÁLCULO DO IRRF As contas contábeis 681000 - DESPESA INTER COMPANHIAS - SERVICOS, 682000 - DESPESA INTER COMPANHIAS - TREINAMENTO, 868100-

DESPESA INTER COMPANHIAS – SERVICOS e 868200 - DESPESA INTER COMPANHIAS - TREINAMENTO contém os registros dos valores de custos e despesas incorridos em **2017** relacionados aos contratos de compartilhamento custos e despesas. Observe-se que, apesar de tais contas terem a expressão

“despesa”, todas elas foram incluídas pelo sujeito passivo na conta sintética 03.2.6.2 - Serviços contratados exterior, que por sua vez está dentro da conta 03.2.6 - Custos com serviços contratados da ECD AC 2017.

Ou seja, a própria contabilidade do sujeito passivo não diferencia custo de despesa. Além disso, a contabilização na conta sintética “03.2.6 - Custos com serviços contratados” corrobora a afirmação de que os contratos de compartilhamento de custos e despesas envolvem a prestação de serviços, e em consequência, a existência de um beneficiário final das remessas feitas pela autuada, conforme conclui a Solução de Consulta DISIT08 nº 469, de 2006.

Acrescente-se que os valores remetidos ao exterior em 2017 também incluem custos e despesas incorridos em outros períodos relativos aos contratos de compartilhamento de custos e despesas, conforme as notas de débito de e-fls. 2.267/2.302.

Para o cálculo do quantum debeat, a Autora do feito elaborou a planilha seguinte:

PAÍS DO RECEBEDOR	FONTE PAGADORA	DATA TED	CONTRATO	DATA DA EFETIVA TRANSFERÊNCIA PARA ACCENT PARTICIPATIONS B.V	VALOR (USD)	TAXA CAMBIAL	VALOR (R\$)	BASE DE CÁLCULO DO IRRF	IRRF
UA	Accenture do Brasil Ltda	14/02/2017	143801431	15/02/2017	4.081.991,67	3,1256	12.758.673,16	15.010.203,72	2.251.530,55
EUA	Accenture do Brasil Ltda	14/03/2017	145883013	15/03/2017	4.042.438,42	3,1675	12.804.423,70	15.064.027,88	2.259.604,18
EUA	Accenture do Brasil Ltda	17/04/2017	148150657	18/04/2017	3.961.187,04	3,1562	12.502.298,54	14.708.586,51	2.206.287,97
EUA	Accenture do Brasil Ltda	12/05/2017	149847735	17/05/2017	2.740.160,61	3,1695	8.684.939,05	10.217.575,36	1.532.636,30
EUA	Accenture do Brasil Ltda	14/06/2017	152206593	15/06/2017	3.437.159,73	3,3030	11.352.938,59	13.356.398,34	2.003.459,75
EUA	Accenture do Brasil Ltda	14/07/2017	154170747	17/07/2017	2.921.619,43	3,2384	9.461.372,36	11.131.026,31	1.669.653,94
EUA	Accenture do Brasil Ltda	14/08/2017	156275620	15/08/2017	2.707.140,19	3,1610	8.557.270,14	10.067.376,64	1.510.106,49
EUA	Accenture do Brasil Ltda	14/09/2017	158543354	15/09/2017	3.092.327,03	3,1220	9.654.244,99	11.357.935,28	1.703.690,29
EUA	Accenture do Brasil Ltda	13/10/2017	160689791	18/10/2017	2.991.009,95	3,1692	9.479.108,73	11.151.892,63	1.672.783,89
EUA	Accenture do Brasil Ltda	14/11/2017	162749338	15/11/2017	3.244.331,46	3,2715	10.613.830,37	12.486.859,26	1.873.028,88
EUA	Accenture do Brasil Ltda	14/12/2017	165010121	18/12/2017	3.745.099,39	3,3374	12.498.894,70	14.704.582,00	2.205.687,30

Ressalta-se que o “cálculo acima obedeceu ao disposto no artigo 5º da Lei nº 4.154, de 1962”, com o consequente reajustamento do rendimento bruto pela fórmula

$$RR = \frac{RP - D}{1 - (T/100)}$$

Sendo:

RR = rendimento reajustado; RP = rendimento pago (corresponde à base de cálculo antes do reajustamento); D = dedução da classe de rendimentos a que pertence o RP, que no presente caso é zero; T = alíquota da classe de rendimentos a que pertence o RP, que no presente caso é 15%.

IMPUGNAÇÃO

Ciente em 27 de janeiro de 2022 (fl. 2.702), a interessada apresentou, em 25 de fevereiro de 2022 (fl. 2.702), a impugnação de fls. 2.618 a 2.631, alegando o que a seguir se resume.

De início, recorda que “a fiscalização se baseou na Solução de Consulta DISIT nº 462, de 29.11.2006 [...], e nos registros contábeis da Impugnante para justificar a cobrança lançada”, considerando que “o rateio de custos e despesas entre empresas de um mesmo grupo econômico, no contexto de um cost share agreement, não se confunde com contratos de prestação de serviços” e que as “remessas ao exterior relacionadas a esse rateio não [são], tampouco, rendimento de terceiro derivado da prestação de serviços”.

Sob os títulos “II. AS RAZÕES PARA O CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO – II.1. Os vícios de fundamentação e o erro de cálculo contidos na autuação”, escreve que o “Auto de Infração impugnado” se fundamenta no entendimento de que:

- 1) qualquer pagamento ao exterior pelo uso de “assistência administrativa e semelhante”, seja ele remuneração ou mero reembolso, estaria sujeita à retenção imposto na fonte, conforme entendimento manifestado pela Receita Federal na SC DISIT 462/06; e
- 2) os valores remetidos ao exterior estariam registrados em contas contábeis relativas a serviços contratados com entidades estrangeiras.

A tal posicionamento, opõe a tese de que “a posição manifestada na SC DISIT 462/06 foi superada por soluções de consulta posteriores”, ao argumento de que,

[...] após a publicação da SC DISIT 462/06, a COSIT - órgão hierarquicamente superior à DISIT dentro do organograma da Receita Federal - publicou soluções de consulta reconhecendo a não-incidência do imposto de renda nas operações de reembolso de despesas no contexto de contratos de

compartilhamento de custos e despesas. Essas soluções de consulta, inclusive, e conforme será demonstrado adiante, possuem efeitos vinculantes aos servidores da Receita Federal.

9. Desse modo, tendo em vista que o entendimento contido na SC DISIT 462/06 foi superado e que, por dever funcional, a fiscalização deveria ter seguido a posição adotada pela COSIT, resta claro o vício de fundamentação do auto de infração neste ponto.

Aduz também que “os registros contábeis não podem ditar o tratamento tributário aplicável à operação”.

10. No que se refere ao segundo fundamento, relativo ao nome das contas contábeis da Impugnante, cabe ressaltar que o registro de valores na contabilidade do contribuinte não pode ditar o tratamento tributário aplicável à operação. Isso porque o Direito Tributário possui regras autônomas e que prevalecem sobre a regra contábil no que diz respeito ao recolhimento de tributos.

11. Nesse sentido, a fiscalização possuía o dever de certificar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, nos termos dos artigos 142 do Código Tributário Nacional (“CTN”), 10 do Decreto 70.235/72, 39 do Decreto 7.574/11 e 50, caput, incisos I e II, e § 1º, da Lei nº 9.784, 29.1.1999 (“Lei 9.784/99”). Contudo, esse requisito legal (identificação do fato gerador) não foi atendido pela fiscalização. O Auto de Infração se baseou na presunção de que o nome de uma conta contábil refletiria a verdade material das operações como forma de justificar o lançamento tributário.

12. Por esses motivos, a Impugnante requer seja reconhecida a nulidade da autuação lavrado pela DIFIS, em razão da existência de vícios de fundamentação que maculam a cobrança do IRRF. Não obstante, caso não seja esse o entendimento de V. Sas., a Impugnante requer, ao menos, seja a base de cálculo do IRRF ajustada, reduzindo a cobrança lançada.

No que tange ao quantum debeat, alega, invocando o “artigo 725 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (‘RIR/99’), vigente à época dos fatos”, que o “Termo de Verificação Fiscal que acompanha o Auto de Infração [...] não comprova que a Impugnante assumiu” o ônus do imposto devido pelo beneficiário. Por via de consequência, “os valores remetidos ao exterior pela Impugnante em 2017 [...] não poderiam ser considerados líquidos” e “não poderia a base de cálculo do IRRF ter sido majorada pela fiscalização”.

Sob o título “II.2. A não incidência de IRRF sobre meros reembolsos de despesas no âmbito de contratos de compartilhamento de custos e despesas”, desenvolve a tese de que “os valores reembolsados pela Impugnante são meras recuperações de custos que não se confundem com prestações de serviços, nem trazem, em si, os conceitos de remuneração, acréscimo ou adição de margem de lucro”. Nesta linha, argumenta:

17. Os contratos de compartilhamento de custos e despesas são celebrados entre empresas de um mesmo grupo econômico com o objetivo de ratear ou alocar custos ou despesas incorridas por uma delas em benefício das demais. A finalidade desses acordos, portanto, é determinar precisamente o modo e em que medida as sociedades beneficiadas devem colaborar ou participar dos custos e despesas incorridas pelo centro de custos no interesse das demais, ressarcindo-os sob a forma de reembolso.

18. Ocorrem especificamente em casos nos quais uma das empresas de um grupo econômico incorre em gastos ou realiza despesas em proveito de todas ou de parte das demais sociedades integrantes do grupo. Implicam, assim, a assunção das despesas relacionadas a atividades administrativas por uma das empresas do grupo, a qual será reembolsada pelas demais, nos valores proporcionais aos gastos de cada uma delas.

19. A validade desses acordos é expressamente reconhecida pela COSIT, como demonstram os seguintes trechos da Solução de Consulta COSIT nº 8, de 1.11.2012 (“SC COSIT 8/12”), e da Solução de Divergência nº 23, de 23.9.2013 (“SD 23/13”), as quais, inclusive, possuem efeitos vinculantes no âmbito da Receita Federal do Brasil e respaldam o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, nos termos do artigo 33 da Instrução Normativa nº 2.058, de 9.12.2021 (“IN 2.058/21”) [...].

Com base nas “manifestações da Receita Federal em soluções de consulta e [...] decisões proferidas em processos administrativos” que transcreveu, argumenta que “não há incidência do IRRF na remessa de valores ao exterior a título de reembolso”, afirmando que se acham preenchidos “todos os requisitos usualmente apontados para caracterização das remessas ao exterior decorrentes de cost share agreements como reembolsos”.

Descreve seu modus operandi:

- 1) O rateio de custos e despesas foi formalizado entre as empresas do Grupo Accenture mediante a assinatura de acordos de compartilhamentos de custos e despesas (vide fls. 2.331/2.348 e 2.349/2.367);
- 2) Os referidos contratos estipulam como critério de rateio o número de horas efetivamente incorridas por cada funcionário no desempenho da atividade cujo custo será rateado proporcionalmente entre as empresas do Grupo Accenture. A apuração dessas horas de trabalho, por sua vez, é feita através das informações lançadas pelos funcionários do Grupo Accenture em seus relatórios de horas trabalhadas (timesheet report), anexados a estes autos por amostragem (doc. nº 1);
- 3) Os valores remetidos ao exterior são suportados por notas de débito emitidas pela Impugnante, nas quais constam a descrição dos custos

reembolsados (doc. nº 2). A partir da análise dessas notas de débito, fica claro que os reembolsos envolvem atividades de apoio administrativo, tais como finanças, sistemas, recursos humanos, marketing, apoio jurídico, etc., isto é, atividades não relacionadas ao objeto social da Impugnante ou de seu grupo econômico (são, portanto, as chamadas “atividades de back-office”); e

4) Os contratos de compartilhamento de custo e despesas preveem que os reembolsos serão devidos sem o acréscimo de margem de lucro, remuneração, comissão, ganho ou outros, servindo apenas para recuperar parte do custo incorrido por determinada empresa do grupo em benefício das demais (vide cláusula 2.4 – fls. 2.336/2.337 e 2.355).

22. Sendo, portanto, acordos de rateio de despesas (cost sharing agreements) devidamente revestidos das formalidades necessárias para sua caracterização como tais e produzindo regulares efeitos conforme entendimento manifestado pela Receita Federal do Brasil e pelo E. CARF (isto é, partes relacionadas, atividades de suporte administrativo, existência de contratos prévios com critérios claros que sequer são objeto de questionamento, absoluta ausência de margem de lucro) tem-se que os valores remetidos pela Impugnante correspondem a meros reembolsos, e nessa condição não caracterizam rendimentos, receitas ou quaisquer outros ingressos passíveis de tributação.

23. Nos termos do artigo 43 do CTN, deve haver necessariamente a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (inciso I), assim entendidos o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou de proventos de qualquer natureza (inciso II), correspondentes aos acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. Ocorre que, no caso de reembolsos de despesas, não há qualquer tipo de acréscimo patrimonial – apenas uma recomposição de custos.

[...]30. Ante o exposto, diferentemente do que afirma a fiscalização, não é toda e qualquer remessa ao exterior em contrapartida pelo uso de “assistência administrativa e semelhante” que está sujeita ao recolhimento de tributos, mais especificamente o IRRF. De acordo com a jurisprudência, caso o reembolso (i) esteja relacionada a um contrato de compartilhamento de custo e/ou despesas, regularmente assinado entre as empresas do grupo econômico; (ii) se refira a atividades de back-office; e (iii) não exista margem de lucro na operação, as remessas ao exterior não teriam efeitos fiscais (i.e. não haveria incidência de IRRF).

31. Desse modo, tendo em vista que a Impugnante atende a esses requisitos exigidos pela jurisprudência, deve ser cancelada a cobrança consubstanciada no Auto de Infração ora impugnado.

Os pedidos finais resumem e reiteram o acima exposto.

A interessada apresenta excertos jurisprudenciais.

A 4ª TURMA DA DRJ06 julgou a impugnação do contribuinte improcedente, ratificando o entendimento já esposado nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2018

RATEIO DE CUSTOS.

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a recorrente apresentou recurso voluntário no qual basicamente reitera todos os seus argumentos de defesa com os seguintes tópicos:

III. AS RAZÕES PARA A REFORMA DO V. ACÓRDÃO Nº 106-024.771 E CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO

III.1. Preliminar: A nulidade do v. Acórdão recorrido por omissão e erro material

(...)27. Nesse sentido, de acordo com o artigo 725 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 ("RIR/99"), vigente à época dos fatos, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue ao exterior será considerada líquida quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário. O Termo de Verificação Fiscal que acompanha o Auto de Infração, porém, não comprovou que a Recorrente assumiu esse ônus, tampouco o v. Acórdão recorrido, visto que utilizou cláusula contratual inaplicável à hipótese e incorreu em erro material nesse aspecto, conforme esclarecido no tópico anterior deste recurso.

28. Assim, os valores remetidos ao exterior pela Recorrente em 2017 a título de reembolso de custos e despesas compartilhados não poderiam ser considerados líquidos e, conseqüentemente, não poderia a base de cálculo do IRRF ter sido majorada pela fiscalização.

29. Dessa forma, resta demonstrado, preliminarmente, a falta de fundamentação jurídica adequada do auto de infração, bem como o erro de cálculo do imposto cobrado que foi cometido pela D. Fiscalização, os quais justificam por si só o cancelamento do auto de infração.

30. Não obstante essas considerações preliminares, a Recorrente passa a demonstrar as demais razões que também justificam a reforma do v. Acórdão

recorrido e o cancelamento do Auto de Infração objeto do processo administrativo nº 15746.723093/2021-31.

III.3. A não incidência de IRRF sobre meros reembolsos de despesas no âmbito de contratos de compartilhamento de custos e despesas

52. Ante o exposto, resta demonstrado que não é toda e qualquer remessa ao exterior em contrapartida pelo uso de “assistência administrativa e semelhante” que está sujeita ao recolhimento de tributos, mais especificamente o IRRF. De acordo com a jurisprudência, caso o reembolso (i) esteja relacionada a um contrato de compartilhamento de custo e/ou despesas, regularmente assinado entre as empresas do grupo econômico; (ii) se refira a atividades de back-office; e (iii) não exista margem de lucro na operação, as remessas ao exterior não teriam efeitos fiscais (i.e. não haveria incidência de IRRF), que é justamente o que foi observado neste caso.

53. Desse modo, tendo em vista que a Recorrente atende a esses requisitos exigidos pela jurisprudência, deve ser cancelada a cobrança consubstanciada no Auto de Infração ora impugnado.

IV. O PEDIDO

54. Diante de todo o exposto, a Recorrente requer, preliminarmente, seja dado INTEGRAL PROVIMENTO ao presente recurso, para que seja declarada a nulidade do v. Acórdão recorrido, com a determinação de devolução dos autos à Delegacia de Julgamento para exame dos documentos acostados aos autos, bem como correção do erro material contido na decisão de primeira instância.

55. No mérito, a Recorrente requer seja dado INTEGRAL PROVIMENTO ao presente recurso, para que a cobrança de IRRF, multa e juros consubstanciados no Auto de Infração objeto do Processo Administrativo nº 15746.723093/2021-31 seja integralmente cancelada, tendo em vista a precariedade da fundamentação do auto de infração e o fato de que o reembolso de custos e despesas compartilhados não representa acréscimo patrimonial para fins de incidência do imposto de renda.

56. Subsidiariamente, caso não seja esse o entendimento deste E. CARF, o que se admite apenas para argumentar, a Recorrente requer seja determinada, ao menos, a redução da base de cálculo do imposto de renda utilizado no auto de infração, de modo que seja utilizado no cálculo do IRRF o valor da efetiva remessa ao exterior, sem a majoração realizada pela D. Fiscalização, reduzindo-se, assim, o valor do IRRF, multa de ofício e juros cobrados.

É o relatório do necessário.

VOTO

Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Relator

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma da Portaria MF nº 1.634/2023.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR OMISSÃO E ERRO MATERIAL

A priori, vale destacar que a recorrente suscitou preliminar de nulidade da decisão recorrida por omissão e erro material nos seguintes termos, *in verbis*:

9. A DRJ06 afirmou que caberia à Recorrente comprovar que a sua escrita fiscal não refletiria a realidade dos fatos e que isso não teria sido feito em sede de Impugnação. Contudo, essa afirmação não é verdadeira, pois a Recorrente apresentou diversos documentos que apontam no sentido de que as despesas registradas na contabilidade como “serviços”, na verdade, trata-se de meros reembolsos de custos e despesas rateadas entre empresas do grupo econômico da Recorrente. Esses documentos, porém, não foram devidamente analisados e abordados no v. Acórdão recorrido.

(...)14. Resta demonstrada, portanto, a nulidade do v. Acórdão recorrido, o qual não se manifestou sobre as provas apresentadas ao mesmo tempo em que afirmou que caberia ao contribuinte comprovar suas alegações, o que os princípios da verdade material, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

(...)

15. Além do vício de omissão apontado acima, importante chamar atenção, também, **para o erro material contido no v. Acórdão recorrido que foi utilizado para afastar o erro de cálculo do auto de infração.** A v. Acórdão recorrido afirmou que existiria previsão expressa no contrato de rateio de custos e despesas dispondo sobre a responsabilidade da Recorrente pela retenção do imposto de

renda, o que permitiria considerar que os valores remetidos ao exterior eram líquidos e, por consequência, autorizaria a majoração da base de cálculo efetuada pela fiscalização na lavratura do auto de infração.

16. Contudo, a leitura atenta a essa cláusula do contrato leva à conclusão diversa. Conforme trecho transcrito abaixo, reproduzido no v. Acórdão, os valores devidos a título de reembolso estariam livres de tributos indiretos. O IRRF, porém, é tributo direto, de modo que a ele não se aplica a referida disposição contratual, o que confirma o argumento da Recorrente de que os valores recorridos não eram líquidos de IRRF.

Entendo que não há motivos para acolher a preliminar suscitada.

Após a análise da decisão recorrida não vislumbro qualquer razão para acolher a preliminar de nulidade por alegação de ausência de análise do conjunto probatório e o erro material na ideia de que tal fato pudesse ter maculado o direito de ampla defesa e contraditório conforme pontuou a recorrente.

Em que pese as diversas ponderações da recorrente, a decisão analisou a documentação acostada na exata medida de formar a sua convicção com o enfrentamento da matéria de mérito a respeito das remessas supostamente feitas a título de “rateio de custos e despesas” estaria sujeita à tributação de IRPJ na fonte.

Além disso, o Acórdão afirmou que a fundamentação da impugnação apenas tratou *en passant* que “os registros contábeis não podem ditar o tratamento tributário aplicável à operação”, sem explicar por que sua própria escrituração padeceria de vícios que a tornassem imprestável para a fiscalização”. Assim, aos olhos da DRJ, ao que parece, a ausência de dialeticidade entre as alegações da impugnação e os documentos anexados não foram capazes de desconstruir os fundamentos que ensejaram o Auto de Infração, especialmente porque o fiscal ao proceder a autuação tomou como base a própria escrituração do recorrente.

Assim, caberia ao recorrente correlacionar os documentos aos seus fundamentos para que a DRJ pudesse analisá-los, no entanto, com base no seu livre convencimento e pelo que estava até então posto, a decisão de primeira instância entendeu por julgar improcedente a impugnação e, pelo que se suscitou na presente preliminar tem-se que elas se baseiam em questões de mérito que serão oportunamente analisadas.

Por outro lado, o fato do julgador não ter concluído pelo acolhimento da tese contida na impugnação da forma como pretendida pelo apelante e da forma que este valora as provas inseridas nos autos, não significa exatamente que elas não foram avaliadas, apenas que o julgador teve fundamentos e motivos distintos daqueles que o recorrente entende como primordiais ao conhecimento do seu apelo, porém tal hipótese, por óbvio é insuficiente para considerar a relativização do direito de defesa e contraditório, conforme defendeu a parte recorrente.

No que diz respeito ao suposto erro material contido no v. Acórdão recorrido que teria sido utilizado para afastar o erro de cálculo do auto de infração, entendo que a matéria é afeita ao próprio mérito e não diz respeito as nulidades do artigo 142 do CTN, artigo 10 e artigo 59 do Decreto 70235/72.

Vale destacar ainda, que o Termo de Início do Procedimento Fiscal foi devidamente subscrito por auditor competente, portanto, profissional legítimo para proceder e impulsionar a fiscalização, razão pela qual não há qualquer vício a ponto de atrair a nulidade, bem como houve no curso de todo o processo o respeito ao direito de ampla defesa e contraditório para todos as partes recorrente. Assim, não se verifica qualquer hipótese do artigo 59 do Decreto Lei 70235/72, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Sendo assim, entendo que todos os atos foram lavrados por pessoas competentes, não houve qualquer mácula ou prejuízo ao exercício da ampla defesa e do contraditório, portanto, ainda que os recorrentes entendam que o voto condutor do acórdão recorrido deixou de apreciar, acertadamente, o conjunto de provas acostado, implica que as provas foram analisadas e a conclusão por entendimento diverso do pretendido pelo recorrente não é suficiente para acolher a preliminar suscitada.

Por essas razões, rejeitos a preliminar de nulidade por omissão a análise de provas e por erro arguidas pela recorrente.

Logo, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA PRECARIIDADE NA FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA E O ERRO DE CÁLCULO CONTIDOS NO AUTO DE INFRAÇÃO

A recorrente também alegou nulidade do Auto de Infração por precariedade na fundamentação jurídica e por suposto erro de cálculo nos seguintes termos, *in verbis*:

(...)20. Com relação ao **primeiro** fundamento apresentado pela fiscalização, a Recorrente esclarece que, após a publicação da SC DISIT 462/06, a COSIT - órgão hierarquicamente superior à DISIT dentro da Receita Federal - publicou soluções de consulta reconhecendo a não-incidência do imposto de renda nas operações de reembolso de despesas no contexto de contratos de compartilhamento de custos e despesas. Essas soluções de consulta, inclusive, e conforme será demonstrado em mais detalhes adiante, possuem efeitos vinculantes aos servidores da Receita Federal.

21. Desse modo, tendo em vista que o entendimento contido na SC DISIT 462/06 foi superado e que, por dever funcional, a fiscalização deveria ter seguido a posição adotada pela COSIT, resta claro a improcedência do auto de infração e do v. Acórdão recorrido nesse ponto.

22. No que se refere ao **segundo** fundamento, relativo ao nome das contas contábeis da Recorrente, cabe ressaltar que o registro de valores na contabilidade do contribuinte não pode ditar o tratamento tributário aplicável à operação. Isso porque o Direito Tributário possui regras autônomas e que prevalecem sobre a regra contábil no que diz respeito ao recolhimento de tributos.

23. Nesse sentido, a fiscalização possuía o dever de certificar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, nos termos dos artigos 142 do Código Tributário Nacional ("CTN"), 10 do Decreto 70.235/72, 39 do Decreto 7.574/11 e 50, caput, incisos I e II, e § 1º, da Lei 9.784/99. Contudo, esse requisito legal - identificação do fato gerador - não foi atendido pela fiscalização. O auto de infração se baseou na presunção de que o nome de uma conta contábil refletiria a verdade material das operações como forma de justificar o lançamento tributário.

(...)28. Assim, os valores remetidos ao exterior pela Recorrente em 2017 a título de reembolso de custos e despesas compartilhados não poderiam ser considerados líquidos e, conseqüentemente, não poderia a base de cálculo do IRRF ter sido majorada pela fiscalização.

29. Dessa forma, resta demonstrado, preliminarmente, a falta de fundamentação jurídica adequada do auto de infração, bem como o erro de cálculo do imposto cobrado que foi cometido pela D. Fiscalização, os quais justificam por si só o cancelamento do auto de infração.

No entanto, após analisar o Acórdão, entendo que há na fundamentação da decisão recorrida motivação suficiente para a sua conclusão, e, por outro lado o fato da fiscalização ter visualizado a operação realizada pelo contribuinte não como um acordo de *cost sharing*, mas como uma terceirização de mão de obra, não desqualifica a autuação, posto que fundamentada, cabe ao recorrente apresentar os seus fundamentos e provas a ponto de corroborar suas alegações, conforme tem feito até então.

Cabe destacar ainda, que o cálculo formulado pela fiscalização é coerente com o ponto de vista que por ela foi adotado, portanto, acaso esta Turma de Julgamento entenda que o contrato firmado realmente se trata de *cost sharing* haveria o acolhimento da tese da contribuinte com o reflexo no respectivo Auto de Infração.

Portanto, não há razão à recorrente ao afirmar que a decisão carece de fundamentação jurídica, posto que houve a aplicação da norma de regência por ela entendida com a formulação coerente do cálculo sob a perspectiva anteriormente adotada pela fiscalização, segundo a qual será avaliada no mérito do presente processo

Logo, como a DRJ enfrentou adequadamente todos os pontos colocados em debate, nos limites necessários ao deslinde do feito, não há, nenhum dos vícios apontados pela Recorrente.

Sendo assim, rejeito a nulidade suscitada.

DO MÉRITO

Da Alegação de não incidência de IRRF sobre meros reembolsos de despesas no âmbito de contratos de compartilhamento de custos e despesas

No que diz respeito ao mérito, conforme termos do Acórdão recorrido, o ponto controvertido da demanda reside no lançamento de IRRF que decorreu da verificação do cumprimento de obrigações tributárias posto que o contribuinte teria realizado em 2017 remessas de valores ao exterior relacionadas a contratos de compartilhamento de custos e despesas, deixando de declarar na DCTF e de recolher o devido IRRF em DARF, para melhor ilustrar, segue os valores:

TRIBUTOS LANÇADOS, EM R\$ - EXERCÍCIO DE 2018

TRIBUTO	VALOR	JUROS	MULTA	TOTAL
IRRF	20.888.469,54	4.944.124,61	15.666.352,10	41.498.946,25

O Acórdão recorrido, manteve inalterado o lançamento julgando a impugnação improcedente levando em consideração que o contribuinte não teria atestado o erro de seus

registros contábeis já que os valores discutidos estariam registrados em conta contábil denominada “serviços contratados no exterior”, e, portanto, concluiu que houve, sim, pagamentos por serviços a ela prestados e, portanto, ocorreu o fato gerador do IRRF sem sua devida retenção e recolhimento, nos seguintes termos:

REGISTROS CONTÁBEIS

Muito em passant, alega a impugnante que “os registros contábeis não podem ditar o tratamento tributário aplicável à operação”, sem explicar por que sua própria escrituração padeceria de vícios que a tornassem imprestável para a fiscalização. Trata-se de algo semelhante a um apelo à própria torpeza – principalmente levando-se em consideração que tais e supostos vícios não foram apontados pelo Autor do feito.

Ainda nesta linha, a impugnante parece estranhar que o “Auto de Infração se baseou na presunção de que o nome de uma conta contábil refletiria a verdade material das operações como forma de justificar o lançamento tributário”. Ora, nada mais natural que se dar fé aos assentos contábeis do sujeito passivo, salvo prova em contrário. No caso presente, por singular que pareça, caberia à interessada demonstrar a falsidade de sua escrituração, o que não fez. Portanto, não há acolhida possível a tal argumento.

Como um estranho corolário desta alegação, a impugnante afirma que o Auto de Infração seria nulo por carecer de identificação do “fato gerador do imposto de renda” justamente por haver levado em consideração os títulos de suas contas contábeis. Por óbvio, trata-se de um argumento vazio, pois o lançamento de ofício ora em exame não apresenta os defeitos indicados no artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972 e, portanto, não padece de nulidade.

BASE DE CÁLCULO

A interessada alega que o “Termo de Verificação Fiscal que acompanha o Auto de Infração [...] não comprova que a Impugnante assumiu” o ônus do imposto devido pelo beneficiário. Por óbvio, em casos como o corrente, tal assunção constitui presunção relativa, passível de ser afastada apenas se feita prova em contrário, apresentada pelo sujeito passivo.

Ou, dito por outra forma, não é incumbência do Fisco demonstrar que a interessada arcou com o encargo tributário em questão, já que ele é inescapável consectário da própria relação negocial de pagamento por serviços prestados. Ou seja, isto já bastaria a encerrar a discussão; entretanto, no caso vertente, extrai-se do contrato firmado entre a interessada, na qualidade de pagadora, e Accenture Participations B.V. (“Empresa Coordenadora”), beneficiária dos pagamentos, o seguinte (fls. 2.337, in fine, e 2.338):

6.3 A Parte Pagadora deverá reembolsar à Empresa Coordenadora os valores declarados nas respectivas notas de débito, sem quaisquer Impostos Indiretos, de qualquer tipo, sejam existentes ou a serem criados, lançados e retidos na

fonte ou em qualquer outra forma, que vierem a ser lançados sobre a transação ou remessa, conforme determinado pela legislação local

Portanto, consta dos autos prova inequívoca de que os pagamentos foram líquidos de IRRF, tal como consta do Auto de Infração.

COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS

Constitui cerne da argumentação da interessada a alegação de que os pagamentos não representariam retribuição por serviços prestados, mas “meros reembolsos de despesas no âmbito de contratos de compartilhamento de custos e despesas” entre pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo empresarial, muito embora tais pagamentos estejam lançados em contas contábeis intituladas “DESPESA INTER COMPANHIAS – SERVICOS”, “682000 - DESPESA INTER COMPANHIAS – TREINAMENTO”, “868100- DESPESA INTER COMPANHIAS – SERVICOS” e “868200 - DESPESA INTER COMPANHIAS – TREINAMENTO”. Quanto a isto, a interessada alega que tais denominações contábeis não poderiam embasar a ação fiscal, ou seja, elas não corresponderiam à operação efetivamente realizada, muito embora deixe de explicar a razão desta suposta discrepância. Porém, há que se atentar ao fato de que um pretense “reembolso” seria antes classificado como quitação de débito (fato permutativo do patrimônio); entretanto, o que temos são dispêndios classificados como despesas, ou seja, fatos modificativos. Uma vez que a interessada não provou que sua escrituração seja completamente delirante e afastada da realidade, deve-se dar fé a seus registros e entender que houve, sim, pagamentos por serviços a ela prestados e, portanto, ocorreu o fato gerador do IRRF.

CONCLUSÃO

Em face ao exposto, voto por JULGAR IMPROCEDENTE a impugnação apresentada pela interessada, mantendo em sua integridade o lançamento.

A contribuinte, corrobora os termos da impugnação em seu Recurso Voluntário ao defender o entendimento de que havia um contrato de compartilhamento de custos entre empresas do mesmo ramo e não havia prestação de serviço, e que por tal razão não havia hipótese tributária do IRRF, razão pela qual o auto de infração deveria ser cancelado porquanto a autoridade fiscal teria analisado o negócio jurídico de forma enviesada, nos seguintes termos, *in verbis*:

31. Logo de início é importante destacar que, em sentido oposto ao que foi afirmado pelo v. Acórdão recorrido, os valores reembolsados pela Recorrente são meras recuperações de custos feitas no âmbito de um contrato de compartilhamento de custos e que não se confundem com prestações de serviços, nem trazem, em si, os conceitos de remuneração, acréscimo ou adição de margem de lucro.

(...)36. Por meio da SC 8/12, a COSIT reconheceu a validade para fins tributários dos contratos de compartilhamento de custos dentro de um mesmo grupo econômico, tendo afirmado que o IRRF somente incidiria nos valores pagos no contexto desses contratos de compartilhamento quando ocorresse a subcontratação das atividades identificadas nesse contrato, pois nessa hipótese seria um terceiro prestando um serviço e não um mero rateio de despesas administrativas.

37. Ocorre que, no presente caso não se discute a subcontratação de serviços, pois não há terceiros envolvidos e esse ponto sequer foi alegado pela fiscalização na lavratura do auto de infração. Neste caso, os custos reembolsados se referem a atividades desenvolvidas dentro do próprio Grupo Accenture, conforme comprovado pelos relatórios de horas (timesheet reports) dos funcionários da Accenture juntados por amostragem (vide fls. 2.632/2.682).

38. Em hipóteses como a presente, em que as próprias empresas do grupo econômico desempenham as atividades cujos custos e despesas são rateados, a SC 8/12 afasta a incidência do IRRF. Desse modo, ao contrário do que foi afirmado pelo v. Acórdão recorrido, a SC 8/12 corrobora a posição da Recorrente acerca da não incidência do IRRF nas remessas autuadas.

(...)43. Nesse sentido, a Recorrente passa a demonstrar que atende a todos os requisitos usualmente apontados para caracterização das remessas ao exterior decorrentes de cost share agreements como reembolsos. Veja-se:

1) O rateio de custos e despesas foi formalizado entre as empresas do Grupo Accenture mediante a assinatura de acordos de compartilhamentos de custos e despesas (vide fls. 2.331/2.348 e 2.349/2.367);

2) Os referidos contratos estipulam como critério de rateio o número de horas efetivamente incorridas por cada funcionário no desempenho da atividade cujo custo será rateado proporcionalmente entre as empresas do Grupo Accenture. A apuração dessas horas de trabalho, por sua vez, é feita através das informações lançadas pelos funcionários do Grupo Accenture em seus relatórios de horas trabalhadas (timesheet report), anexados a estes autos por amostragem (vide fls. 2.632/2.682);

3) Os valores remetidos ao exterior são suportados por notas de débito emitidas pela Recorrente, nas quais constam a descrição dos custos reembolsados (vide fls. 2.683/2.701). A partir da análise dessas notas de débito, fica claro que os reembolsos envolvem atividades de apoio administrativo, tais como finanças, sistemas, recursos humanos, marketing, apoio jurídico, etc., isto é, atividades não relacionadas ao objeto social da Recorrente ou de seu grupo econômico (são, portanto, as chamadas “atividades de back-office”); e

4) O contrato de compartilhamento de custo e despesas prevê que os reembolsos serão devidos sem o acréscimo de margem de lucro, remuneração, comissão, ganho ou outros, servindo apenas para recuperar parte do custo incorrido por

determinada empresa do grupo em benefício das demais (vide cláusula 2.4 – fls. 2.336/2.337 e 2.355).

44. Sendo, portanto, um acordo de rateio de despesas (cost sharing agreement) devidamente revestido das formalidades necessárias para sua caracterização como tal e produzindo regulares efeitos conforme entendimento manifestado pela Receita Federal do Brasil e pelo E. CARF (isto é, partes relacionadas, atividades de suporte administrativo, existência de contratos prévios com critérios claros que sequer são objeto de questionamento, absoluta ausência de margem de lucro) tem-se que os valores remetidos pela Recorrente correspondem a meros reembolsos, e nessa condição não caracterizam rendimentos, receitas ou quaisquer outros ingressos passíveis de tributação.

(...)52. Ante o exposto, resta demonstrado que não é toda e qualquer remessa ao exterior em contrapartida pelo uso de “assistência administrativa e semelhante” que está sujeita ao recolhimento de tributos, mais especificamente o IRRF. De acordo com a jurisprudência, caso o reembolso (i) esteja relacionada a um contrato de compartilhamento de custo e/ou despesas, regularmente assinado entre as empresas do grupo econômico; (ii) se refira a atividades de back-office; e (iii) não exista margem de lucro na operação, as remessas ao exterior não teriam efeitos fiscais (i.e. não haveria incidência de IRRF), que é justamente o que foi observado neste caso.

(...)IV. O PEDIDO

(...)

55. No mérito, a Recorrente requer seja dado INTEGRAL PROVIMENTO ao presente recurso, para que a cobrança de IRRF, multa e juros consubstanciados no Auto de Infração objeto do Processo Administrativo nº 15746.723093/2021-31 seja integralmente cancelada, tendo em vista a precariedade da fundamentação do auto de infração e o fato de que o reembolso de custos e despesas compartilhados não representa acréscimo patrimonial para fins de incidência do imposto de renda.

56. Subsidiariamente, caso não seja esse o entendimento deste E. CARF, o que se admite apenas para argumentar, a Recorrente requer seja determinada, ao menos, a redução da base de cálculo do imposto de renda utilizado no auto de infração, de modo que seja utilizado no cálculo do IRRF o valor da efetiva remessa ao exterior, sem a majoração realizada pela D. Fiscalização, reduzindo-se, assim, o valor do IRRF, multa de ofício e juros cobrados.

Nesse contexto, apesar da recorrente ter apresentado o contrato de compartilhamento de custos (2.331/2.348 e 2.349/2.367), que prevê que os pagamentos pelos serviços em favor da recorrente seriam feitos apenas com base na emissão de fatura (invoice e fls. 2270/2302 – tradução juramentada) pela Accenture Participations B.V. (“Empresa

Coordenadora”), bem como a apuração do rateio de horas de trabalho através das informações lançadas pelos funcionários do Grupo Accenture em seus relatórios de horas trabalhadas (timesheet report), anexados a estes autos por amostragem (vide fls. 2.632/2.682), entendo que o Acórdão recorrido deve ser mantido na íntegra.

O fato é que no caso em tela, todas as remessas em questão não foram devidamente tributadas por IRRF. Após analisar os fatos, fundamentos jurídicos e prova dos autos, constato que apesar do Contrato de Compartilhamento de Custos deter validade como negócio jurídico efetivo entre as partes, ou seja, ao que parece é lícito e legal a prerrogativa de compartilhar custos, entretanto, entendo que a incidência tributária deve ocorrer nos termos descritos no TVF e no próprio contrato firmado de compartilhamento de custos entabulado entre as partes.

Vale ressaltar que correto o entendimento do TVF quando afirma que *“tais custos e despesas sejam relacionados a horas de trabalho de empregados das empresas integrantes do Grupo Accenture, esses empregados são remunerados por esse trabalho, e tal remuneração está incluída nos valores de custos e despesas incorridos por uma “reivindicante”, de modo proporcional às horas de trabalho despendidas pelo empregado naquela tarefa. “* In verbis:

TVF

Segundo o item 2.1 do contrato de compartilhamento de custo internacional (e-fls. 2.331/2.348) e do contrato internacional de despesas (e-fls. 2.349/2.367), a nota de débito é o documento por meio do qual a empresa do grupo que incorreu em um custo (denominada empresa reivindicante) pode cobrar do Pool de Contribuição de Custo, tal custo incorrido por ela. Nos dois contratos, consta que a empresa coordenadora (Accenture Participations BV, com sede na Holanda) é a responsável por reembolsar a empresa reivindicante.

O item 4.1.2 de ambos os contratos determina que entre as responsabilidades da empresa coordenadora esta deverá reembolsar as empresas reivindicantes dos custos incorridos localmente. Acrescente-se que, conforme item 6.1 de ambos os contratos, tais acordos estão vinculados a um contrato de prestação de serviços de cobrança que define a empresa coordenadora (Accenture Participations BV, com sede na Holanda) como agente de cobrança "por todos os reembolsos devidos".

(...)Assim, ainda que os contratos não mencionem a expressão “prestação de serviços”, é óbvio que custos e despesas compartilhados envolvem prestação de serviços vinculados às atividades constantes do objeto social das integrantes do “pool”. Por exemplo, mesmo que tais custos e despesas sejam relacionados a horas de trabalho de empregados das empresas integrantes do Grupo Accenture, esses empregados são remunerados por esse trabalho, e tal remuneração está incluída nos valores de custos e despesas incorridos por uma “reivindicante”, de

modo proporcional às horas de trabalho despendidas pelo empregado naquela tarefa.

Acrescente-se que o item 19.1 de ambos os contratos concede à empresa coordenadora (Accenture Participations BV, com sede na Holanda) o direito de ceder, transferir ou subcontratar o contrato ou qualquer parte de seus direitos e obrigações sem o consentimento da Accenture Brazil. Isso significa que terceiros podem ser contratados pela Accenture Participations BV para, por exemplo, prestar serviços cuja contratação decorra das obrigações assumidas pela empresa holandesa em decorrência dos contratos de compartilhamento de custos e despesas.

Daí a conclusão da Solução de Consulta DISIT08 nº 469, de 2006, no sentido de que “Mesmo nas hipóteses em que os recursos são remetidos pela empresa beneficiária a título de reembolso, existem beneficiários finais, residentes ou domiciliados no exterior, dos recursos remetidos, a exemplo das pessoas (físicas ou jurídicas) que prestarão os serviços assumidos pela empresa líder”.

Corroborando a afirmação de que os contratos de compartilhamento de custos e despesas envolvem a prestação de serviços, as traduções juramentadas das notas de débito de 2017 (e-fls. 2.267/2.302) afirmam que tais notas decorrem de contrato internacional de prestação de serviços de: contabilidade, financeira, jurídico e fiscal; práticas comerciais e processos de controle de qualidade; desenvolvimento de clientes e promoção; comunicações, redes de informação, aplicativos; gestão de instalações; planejamento estratégico global de negócios; políticas e processos de gestão de pessoal; e educação profissional.

Portanto, sobre as remessas realizadas conforme os contratos de câmbio anexados às e-fls. 2.391/2.474 incide o IRRF, a alíquota de 15%, nos termos do artigo 97, alínea “a”, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, transcrito a seguir:

(...)Tal comando legal foi reproduzido no artigo 682, inciso I, do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda).

E de acordo com o art. 100 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, a retenção do imposto de que trata o artigo 97 compete à fonte, quando pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar o rendimento. Tal norma constituiu a base legal do artigo 685, inciso I, do RIR/1999, transcrito a seguir(...)

No caso específico do ano calendário de 2017, ao cotejar as traduções juramentadas das notas de débito de 2017 (e-fls. 2.270/2.302) restou comprovado que nenhum valor foi efetivamente tributado pelo IRRF.

Vale destacar ainda, conforme mencionado pela DRJ na cláusula 6.3 do próprio Contrato de Compartilhamento de Custos, que os pagamentos foram líquidos de IRRF, tal como consta do Auto de Infração, conforme excerto abaixo transcrito:

Cada parte deverá deduzir exclusivamente a parte dos custos e despesas de sua Parcela Justa, observando os critérios de alocação e a descrição prevista nas notas de débito e que a determinação às e-fls. 2337/ 2356, determina que os valores no caso vertente, extrai-se do contrato firmado entre a interessada, na qualidade de pagadora, e Accenture Participations B.V. (“Empresa Coordenadora”), beneficiária dos pagamentos, o seguinte (fls. 2.337, in fine, e 2.338):

6.3 A Parte Pagadora deverá reembolsar à Empresa Coordenadora os valores declarados nas respectivas notas de débito, sem quaisquer Impostos Indiretos, de qualquer tipo, sejam existentes ou a serem criados, lançados e retidos na fonte ou em qualquer outra forma, que vierem a ser lançados sobre a transação ou remessa, conforme determinado pela legislação local

Portanto, consta dos autos prova inequívoca de que os pagamentos foram líquidos de IRRF, tal como consta do Auto de Infração.

Ademais, complemento que a argumentação de que o IRRF não seria um imposto indireto também não merece prosperar porque a cláusula 6.4 do instrumento contratual (fls. 2.331/2.348 e 2.349/2.367), corrobora o entendimento acima esposado de que na oportunidade da remessa de valores a título de reembolso ao compartilhamento de custos, a empresa remetente deverá deduzir os impostos da parte dos custos e despesa de sua Parcela Única, entendimento que complementa o racional da cláusula 6.3, *in verbis*:

6.4 Fica, neste ato, acordado que, para fins de imposto, cada Parte deverá deduzir exclusivamente a parte dos custos e despesas de sua Parcela Justa, observando os Critérios de Alocação e a descrição prevista nas notas de débito.

Portanto, correto o lançamento não pela impossibilidade de validar o contrato de compartilhamento de custos, mas pela ausência de comprovação das retenções e respectivos recolhimentos a respeito da Parcela Justa da despesa que cabia a recorrente nos termos do próprio instrumento subscrito por ela cuja previsão expressa seguiu acima transcrita pela necessidade do IRRF, bem como da norma de regência já mencionada (***a alíquota de 15%, nos termos do artigo 97, alínea “a”, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943; art. 682, inciso I, e artigo 685 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda)***)

Assim entendo que os documentos apresentados aos autos até indicam a relação jurídica firmada e não se discute a prestação do serviço e sua causa, ainda que não tenha detalhado todos os serviços prestados (dia e hora e por quem), o conjunto probatório indica a prestação de serviços em benefício da recorrente, entretanto, conforme já mencionado, haveria a previsão contratual de incidência do IRRF que não fora efetivamente realizada pela recorrente.

Sobre o pedido subsidiário para considerar a incidência do IRRF apenas sobre as parcelas que foram efetivamente remetidas ao exterior a título de compartilhamento de custo, o recurso também não merece provimento porque não houve no presente processo a dialética a respeito dos requisitos autorizadores de custos e despesas inseridas na integralidade da contabilidade do recorrente, logo não foram analisados se as despesas escrituradas correspondem a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas ou incorridas, o que fora analisado foi apenas o contrato de compartilhamento de despesas e esta análise não faz parte do objeto da presente demanda.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa

Conselheiro Relator