



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720065/2017-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-004.049 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2019
Recorrente ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2012, 2013

IRRF. PAGAMENTOS AO EXTERIOR. CONTRATO DE RATEIO DE DESPESAS. INCIDÊNCIA.

Incide o Imposto de Renda Retido na Fonte na hipótese de pagamentos efetuados a pessoa jurídica domiciliada no exterior decorrentes de contratos de rateio de despesas (*cost sharing agreements*).

REMESSAS AO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO. SERVIÇOS DE VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE. INCIDÊNCIA. IRRF.

No caso de contrato de prestação de serviço de mera inserção, sem qualquer alteração pela prestadora, de filmes publicitários em grade de canais de televisão, não se encontra caracterizada a prestação de serviço técnico ou de assistência administrativa e semelhantes, incidindo o IRRF com a alíquota de 25%, em harmonia com o art. 685, inc. II, alínea 'a', do Decreto 3.000/99.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS SOBRE MULTA.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

SÚMULA CARF Nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues, que votavam

por dar parcial provimento para tão somente afastar a cobrança do IRRF sobre as remessas efetuadas pelo sujeito passivo a título de compartilhamento de custos (cost sharing). Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso no tocante aos juros sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Nelso Kichel, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão 06-61.912 - 1ª Turma da DRJ/CTA, que por unanimidade de votos julgou parcialmente procedente a impugnação para a) Excluir a exigência de R\$ 93.361,14, a título de IRRF adicional (JCP), bem como os respectivos consectários legais, na importância de R\$ 116.701,42 ; e b) Reduzir o IRRF e consectários legais, referentes ao contrato de câmbio de nº 111633544,

Os lançamentos em questão dizem respeito à IRRF incidente sobre remessas de valores ao exterior, ocorridas no período de setembro de 2012 a dezembro de 2013.

Por bem descrever os fatos, reproduzo em parte o Relatório do Acórdão recorrido, naquilo que é pertinente ao deslinde da controvérsia.

Os fatos e os fundamentos jurídicos que levaram à lavratura dos Autos de Infração constam do Termo de Verificação Fiscal (fls. 2593-2612), cujo conteúdo é resumido a seguir:

a) O presente processo trata do período de setembro a dezembro de 2012 e do ano-calendário 2013 e a apuração nele registrada vincula-se a valores lançados a título de IRRF, empregando-se no procedimento fiscal informações contidas nas respostas do contribuinte às intimações realizadas na vigência do TDPF de nº 08.1.85.00-2015-00002-7;

b) Por meio das Intimações nº 13 (fls. 297 a 300), 14 (fls. 370 a 373), e 15 (fls. 531 a 548), o contribuinte foi intimado a apresentar, entre outros, os seguintes documentos:

- Planilhas com demonstrativo de todos os pagamentos feitos ao exterior nos anos-calendário 2012 e 2013, contendo diversas informações sobre cada remessa, tais como: Data da remessa; número do Contrato de Câmbio, número da invoice, beneficiário do pagamento, código e descrição da natureza da operação, valor da remessa em moeda estrangeira e em Reais, taxa de câmbio e valores recolhidos a título de IRRF e CIDE.

- Cópia de todos os contratos de câmbio referentes aos pagamentos efetuados nos anos-calendário 2012 e 2013.

- Cópia de todas as faturas (invoices) e/ou dos contratos comerciais e/ou outros documentos que deram origem aos pagamentos efetuados nos anos-calendário 2012 e 2013.

Visando obter maiores informações e sanar dúvidas, foram enviadas as intimações nº 16 (fls. 1.850 a 1.852), 17 (fls. 1.953 a 1.956) e 18 (fls. 2.004 a 2.008) solicitando maiores esclarecimentos e documentos complementares relacionados às remessas efetuadas ao exterior nos anos-calendário 2012 e 2013.

c) O IRRF objeto de exame refere-se ao incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior e tem relação com o disposto nos arts. 682, 685, 708 e 710 do Decreto nº 3000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99). Posteriormente, em função da instituição da CIDE, a alíquota do imposto de renda retido na fonte, incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e de serviços de assistência administrativa e semelhantes foi reduzida para 15% (quinze por cento), conforme fixa o art. 3º da MP 2.159-70/2001 e art. 2º da Lei 10.168/2000; d) A base de cálculo é regulada pelo disposto nos arts. 3º e 4º da Lei 9.816/99, art. 725 do RIR/99 e arts. 1º e 2º da IN/SRF 41/99;

e) A fiscalização apurou IRRF sobre as remessas efetuadas pelo sujeito passivo nos períodos de setembro a dezembro de 2012 e janeiro a dezembro de 2013, a título de compartilhamento de custos (cost sharing), por meio de contratos de câmbio em que foi utilizado o código da natureza da operação nº 55000, que tem como descrição da natureza da operação “Disponibilidades no Exterior”, que se encontra dentro da Subseção 12 – Capitais Brasileiros de Curto Prazo. As beneficiárias foram as empresas Arcos Dorados Argentina S.A, Arcos Del Sur S.R.L., Arcos Dorados B.V., Arcos Dorados Colômbia S.A e LatAm LLC.

f) Após análise das faturas (invoices), contratos e esclarecimentos apresentados pelo sujeito passivo, a fiscalização concluiu que esses valores estão relacionados a custos de atividades administrativas e gerenciais, tais como finanças, sistemas, recursos humanos, marketing, jurídico, desenvolvimento de estratégias, etc, portanto caracterizam-se como “serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes”, cujos pagamentos sujeitam-se à incidência de IRRF. A incidência, com a alíquota de 15%, se verifica mesmo quando se trata de compartilhamento de custos e rateio de despesas efetuados sem qualquer adição de margem de lucro, conforme entendimento constante de diversas Soluções de Consulta emitidas pela Receita Federal do Brasil (Solução de Consulta COSIT nº 43/2015, Solução de Consulta

DISIT/SRRF09 n.º 163/2012, Solução de Consulta DISIT/SRRF06 n.º 6024/2017 e Solução de Consulta DISIT/SRRF08 n.º 462/2006).

g) As remessas a título de remuneração do capital próprio – Juros sobre o capital próprio (...) estão sujeitas à incidência do IRRF à alíquota de 15%. O contribuinte declarou e efetuou o recolhimento de IRRF sobre essas remessas, porém em um valor inferior ao efetivamente devido em duas das remessas realizadas, pois utilizou para a determinação da base de cálculo a taxa de câmbio da própria operação (fls. 2.474 a 2.484), e não a taxa do segundo dia útil anterior ao da contratação do câmbio (conforme a lei anteriormente aludida);

h) O contribuinte efetuou três remessas relacionadas a veiculação de propaganda no ano-calendário 2013 e, embora tenha declarado no contrato de câmbio que se tratavam de remessas a título de serviços técnicos profissionais (cód. 45711), em uma das remessas recolheu IRRF à alíquota de 25%, mas nas outras duas remessas declarou apenas 15% de IRRF.

i) A prova de que tais pagamentos são referentes a veiculação de propaganda vincula-se às invoices de fls. 2.273 a 2.291, emitidas por Turner Broadcasting System Latin America Inc. um conglomerado de mídia do qual fazem parte os canais Cartoon Network, TNT, CNN, entre outros, e por Discovery Networks Latin America, responsável pelos canais Discovery Channel, Discovery Home & Health e Discovery Kids, entre outros.

j) O serviço de veiculação de propaganda em mídia, simples inserção de filmes publicitários em canais de televisão, não é considerado serviço técnico e de assistência técnica, administrativa e semelhante. Trata-se de simples prestação de serviço, enquadrada no art. 685, inc. II, alínea 'a', do RIR/99. Assim sendo, a alíquota do IRRF é de 25% e não há incidência da CIDE (SC DISIT/SRRF08 N.º 117, DE 15 DE MAIO DE 2013).

k) A Solução de Consulta imediatamente referida vincula-se à CIDE, porém, repercute diretamente no IRRF na medida em que, se o serviço prestado não se enquadra dentro da categoria de serviço técnico ou de assistência administrativa e semelhantes, sujeitando-se, assim, à alíquota de 25%;

l) Nos casos em que a fonte pagadora assume o ônus do tributo devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue é considerada líquida, cabendo o reajustamento do rendimento bruto (art. 725 do Regulamento do Impostos de Renda).

4. O sujeito passivo foi cientificado em 08/08/2017 (fls. 2627) e apresentou impugnação em 31/08/2017 (fls. 2630, 2632 -2661), alegando, em síntese, o seguinte:

a) Erro de cálculo na determinação do lançamento.

O lançamento impugnado apresenta um grave erro de cálculo que, somente a título de principal, acabou levando a uma indevida exigência de quase R\$ 430 mil. Considerando-se também os demais acréscimos lançados pelo Fisco (multa de ofício e juros de mora), tal valor alcança praticamente R\$ 1 milhão.

Especificamente em relação ao reembolso de despesa de que trata o contrato de câmbio n.º 111633544, de 27.2.2013, a D. Fiscalização acabou calculando o tributo lançado à alíquota de 25% e não de 15%, como fez em relação aos demais reembolsos.

Diante desse erro de determinação de base de cálculo deve ser cancelado o Auto de infração, independentemente de quaisquer outras análises. Caso assim não se entenda, o que se admite para argumentar, ao menos subsidiariamente os lançamentos devem ser retificados para que conste o valor correto (cita julgados administrativos a título de precedentes e invoca o art. 10, inc. V, do Decreto 70.235/725).

b) Compartilhamento de custos e despesas administrativas (Cost Sharing).

A requerente é sociedade pertencente ao grupo argentino Arcos Dorados e atua desde 2007 como franqueada master dos restaurantes McDonald's. Nessa condição, a requerente mantém com outras sociedades relacionadas acordos de compartilhamento de custos e despesas administrativas (cost sharing agreements), pelos quais certas atividades de apoio administrativo são compartilhadas entre as diversas entidades do grupo.

Trata-se de acordos de rateio de despesas de apoio administrativo, pelos quais uma entidade centralizadora, detentora de estrutura de apoio administrativo, incorre em certas despesas que aproveitam outras entidades, as quais, por sua vez, reembolsam tais despesas na medida em que beneficiadas, sem quaisquer margens de lucro, remuneração, rendimentos, comissões, ganhos ou outros acréscimos, servindo apenas para recuperação de parte de custos incorridos em benefício de outras sociedades do grupo Arcos Dorados.

A validade desse tipo de acordo é expressamente reconhecida pela Coordenação –Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil (COSIT), conforme trechos da Solução de Consulta nº 08/2012 e Solução de Divergência nº 23/2013, bem como pelo CARF e pelas próprias DRJs (Acórdãos 1402-002.272 e 1103-001.044 do CARF e Acórdão 07-18673 da DRJ/FNS). No presente caso, a fiscalização reconheceu de forma expressa que a requerente mantém acordos de rateio de despesas com empresas relacionadas da Argentina (Arcos Dorados Argentina S.A. — “AD Argentina”), Uruguai (Arcos Del Sur S.R.L. — “Arcos Del Sur”), Colômbia (Arcos Dorados Colombia S.A. — “AD Colômbia”), Países Baixos (ADBV) e Estados Unidos (LatAm), sendo incontroverso que tais acordos envolvem atividades de apoio administrativo (chamadas “atividades de back-office”) e foram celebrados sem quaisquer margens de lucro, remuneração, rendimentos, comissões, ganhos ou outros acréscimos.

Trata-se, portanto, de meros reembolsos de despesas administrativas compartilhadas pelo grupo econômico, aos quais a requerente aplicou o tratamento fiscal de recomposições patrimoniais. A fiscalização cometeu um equívoco ao considerar que a natureza jurídica desses reembolsos seria de contrapartida por “serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes” e que, assim, sobre tais valores deveria incidir IRRF à alíquota de 15%.

O entendimento de que os valores envolvidos em um contrato de rateio de despesas constituem mero reembolso, e não contraprestação de serviços, é confirmado por diversos autores, bem como pela jurisprudência e pela própria COSIT, que se manifestou sobre o tema em caráter vinculante para a RFB, nos termos da IN RFB nº 1.396/2013. Além dos atos já mencionados, a COSIT publicou em 31/08/2017 a Solução de Consulta nº 378, tratando do assunto e confirmando plenamente a qualificação adotada pela requerente em relação às remessas decorrentes dos acordos de rateio de despesas. Diversas DRJs também já confirmaram esse entendimento (Acórdão DRJ-JFA 09-58.490, de 21/10/2015), o mesmo ocorrendo no CARF (Acórdão 3401-003.467, de 30/03/2017, e 3402-001.912, de 27/09/2012).

c) Inexistência de recolhimento a menor de IRRF sobre JCP.

Assim que contabilizada a despesa correspondente a tais pagamentos de JCP, nos termos do artigo 9º da Lei 9.249/95, a Requerente prontamente recolheu e pagou o IRRF devido, como inclusive consta na Ata de Reunião de Sócios realizada em 27.12.2012.

Somente depois de recolhido e pago o IRRF devido no Brasil a Requerente remeteu o saldo remanescente ao exterior por meio dos contratos de câmbio.

Em se tratando de valores totalmente contabilizados, apurados, calculados, creditados e distribuídos em moeda corrente nacional, não há que se falar na aplicação da regra consubstanciada no artigo 3º da Lei 10.305/01, que trata da forma de apuração dos tributos em situações que envolvam remessas do e para o exterior.

De fato, no caso ora em exame, o IRRF é devido, retido e pago antes de haver qualquer tipo de remessa para o exterior. Os valores entregues pela Requerente às suas sócias estrangeiras a título de JCP já estão livres de qualquer incidência tributária no Brasil, razão pela qual não há que se falar na possibilidade de aplicação dessa regra. Não houve qualquer atraso no cumprimento dessa obrigação tributária pela Requerente, tampouco recolhimento a menor do IRF (Acórdão 2201-01.478, de 19.1.2012, e 1201-000.897, de 10.10.2013).

Como já decidido pelo E. CARF, o IRF incide sobre o JCP no momento de seu crédito em favor do sócio e nesse caso sequer haveria que se falar em apuração de tributos decorrentes de remessas “do” e “para” o exterior, ou em comparação da taxa de câmbio efetivamente contratada com a taxa de câmbio vigente dois dias úteis antes da remessa;

d) Serviços de veiculação de publicidade estão sujeitos à alíquota de IRF de 15%.

No caso, tratando-se de serviços que efetivamente dependem de conhecimentos técnicos especializados, como é o da veiculação de material publicitário em canais televisivos, que demandam a correta manipulação de equipamentos específicos e inserção desse conteúdo em grade de programação — dispõem tais artigos que a alíquota aplicável seria de 15%, como corretamente aplicado pela Requerente, e não de 25%, como equivocadamente alega o Fisco (art. 37 da IN/SRF 208/02 e IN/SRF 1.455/14, SC 339/2010, SC 86/2006, SC 15/2003).

O fato de haver uma terceira remessa em que a alíquota aplicada tenha sido de 25%, e não de 15%, não significa que tenha havido um reconhecimento tácito pela Requerente de que se estaria diante de um serviço puro de que trata o artigo 7º da Lei 9.779/99. Verificou-se, nesse caso, mero erro de recolhimento a maior.

E, ainda que assim não se entenda, o que se considera apenas para argumentar, note-se que, de acordo com o artigo 709 do Regulamento do Imposto de Renda (“RIR/99”), que tem por base o disposto no artigo 72 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996 (“Lei 9.430/96”), a remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive a transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, está sujeita à incidência do IRF à alíquota de 15%, e não de 25%.

Apreciada a Impugnação, seus argumentos foram acolhidos em parte para a) Excluir a exigência de R\$ 93.361,14, a título de IRRF adicional (JCP), bem como os respectivos

consectários legais, na importância de R\$ 116.701,42 ; e b) Reduzir o IRRF e consectários legais, referentes ao contrato de câmbio de nº 111633544, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2012 a 31/12/2013

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os tributos e contribuições sociais não pagos até o seu vencimento serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Selic para títulos federais.

MULTA DE OFÍCIO.

Legítima a aplicação da multa de 75% sobre a diferença de imposto apurada em procedimento de ofício, porquanto em conformidade com a legislação de regência.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/1996.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/09/2012 a 31/12/2013

NULIDADE. INEXATIDÃO MATERIAL. ERRO DE CÁLCULO.

O mero erro de cálculo implica tão somente em redução dos valores exigidos, não configurando qualquer das causas de nulidade, tratadas no art. 59 do Decreto 70.235/72, sobretudo, quando a defesa trata de forma precisa e eficaz da questão.

FATO GERADOR. IRRF. JCP. DATA DO CRÉDITO. DISPONIBILIDADE JURÍDICA.

Na forma do parágrafo 2º do art. 9º da Lei 9.249/95 c/c o art. 43 do CTN, verifica-se o fato gerador do IRRF na data do pagamento ou crédito dos Juros sobre Capital Próprio, interpretando-se o termo crédito como sendo o momento em que se tornou juridicamente disponível o valor correspondente ao beneficiário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
Período de apuração: 01/09/2012 a 31/12/2013
REMESSAS AO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. CONTRATO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. INCIDÊNCIA. Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a título de remuneração a residente ou domiciliado no exterior decorrente de prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, entre empresas do mesmo grupo

econômico, mesmo que no âmbito de contrato de partilha de custos, estão sujeitos à incidência do IRRF. REMESSAS AO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO. SERVIÇOS DE VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE. INCIDÊNCIA. IRRF. No caso de contrato de prestação de serviço de mera inserção, sem qualquer alteração pela prestadora, de filmes publicitários em grade de canais de detentora do direito de transmissão de canais de televisão, não se encontra caracterizada a prestação de serviço técnico ou de assistência administrativa e semelhantes, incidindo o IRRF com a alíquota de 25%, em harmonia com o art. 685, inc. II, alínea 'a', do Decreto 3.000/99.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada com o resultado do julgamento, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário pretendo a reforma do julgado para o reconhecimento da improcedência integral da autuação, reiterando as razões já expostas em impugnação e pleiteado com isso, a inexistência de quaisquer valores devidos a título de IRRF; (b) reconheça a integral improcedência do lançamento fiscal discutido nestes autos, com o consequente cancelamento de principal, multas e juros; e (c) determine o arquivamento dos autos deste processo administrativo e que, subsidiariamente, na eventualidade de esse caso acabar sendo decidido por Voto de Qualidade, a aplicação do disposto no artigo 112 do CTN, pelo qual, ao menos, não se poderia exigir da Recorrente quaisquer valores a título de multa ou de juros, quaisquer que sejam.

A PGFN apresentou contrarrazões defendendo a manutenção do lançamento.

É o breve relatório.

Voto Vencido

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Relatora.

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, por isso, dele conheço.

Conforme bem descrito pela Recorrente, de acordo com a acusação fiscal, ela teria remetido valores ao exterior a título de (a) compartilhamento de custos e despesas (cost sharing); (b) juros sobre capital próprio ("JCP"); e (c) serviços de veiculação de propaganda, sem que tenha havido o recolhimento do IRRF, no primeiro caso, ou mediante recolhimento do imposto a menor, nas duas últimas hipóteses.

Após análise da impugnação, restou acolhida a alegação preliminar quanto à ocorrência de erro de determinação de base tributável e concluiu pela improcedência da exigência de IRF no item correspondente a remessas de JCP, restando mantido o lançamento do IRRF e acréscimos relativamente às remessas realizadas a título de compartilhamento de custos e despesas (cost sharing) e de serviços de veiculação de propaganda sob as seguintes alegações:

(i) rateio de despesas - a r. decisão recorrida reconhece que em nenhum momento a fiscalização questionou a validade dos acordos de compartilhamento (fl. 2.717) e admite expressamente, com destaques em seu texto, que "não há dúvida de que os acordos referidos são válidos", mas conclui que, por se tratarem de prestações de serviços, o imposto seria devido sobre os valores brutos remetidos pela Recorrente aos centros de custos; e

(ii) serviços de veiculação de propaganda - no entendimento da r. decisão recorrida, referidos serviços não se qualificariam como "serviços técnicos ou de assistência administrativa e semelhantes", razão pela qual o IRF seria devido à alíquota de 25%.

São esses os pontos da decisão que a Recorrente pretende reformar.

i) Do rateio de despesas:

A fiscalização apurou IRRF sobre as remessas efetuadas pelo sujeito passivo nos períodos de setembro a dezembro de 2012 e janeiro a dezembro de 2013, a título de compartilhamento de custos (cost sharing), por meio de contratos de câmbio em que foi utilizado o código da natureza da operação nº 55000, que tem como descrição da natureza da operação "Disponibilidades no Exterior", que se encontra dentro da Subseção 12 – Capitais Brasileiros de Curto Prazo.

As beneficiárias foram as empresas Arcos Dorados Argentina S.A, Arcos Del Sur S.R.L., Arcos Dorados B.V., Arcos Dorados Colômbia S.A e LatAm LLC.E com efeito, no caso concreto em análise, tratam-se de remessas efetuadas pelo sujeito passivo nos períodos de setembro a dezembro de 2012 e janeiro a dezembro de 2013, a título de compartilhamento de custos (cost sharing), tendo como beneficiárias as empresas Arcos Dorados Argentina S.A, Arcos Del Sur S.R.L., Arcos Dorados Colômbia S.A e LatAm LLC.

Todavia, a Recorrente contesta essa apuração, pois entende que não se trata de remuneração por prestação de serviços, mas sim mero reembolso sobre o qual não há adição de margem de lucro.

Inferiu-se a partir das faturas (invoices), contratos e esclarecimentos apresentados que esses valores se referem a custos de atividades administrativas e gerenciais, tais como finanças, sistemas, recursos humanos, marketing, jurídico, desenvolvimento de estratégias, etc, portanto caracterizam-se como "serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes", cujos pagamentos sujeitam-se à incidência da CIDE. Nesse aspecto, as faturas emitidas mencionavam:

- Arcos Dorados Argentina S.A. - "Dispensa relacionada com servicios" e "Gastos compartidos relacionados com servicios corporativos";
- Arcos Del Sur S.R.L. (Uruguai) - "Dispensa relacionada com Servicios";
- Arcos Dorados B.V (Holanda) - "Expenses related to services";
- Arcos Dorados Colombia S.A. - "Dispensas relacionadas com servicios";

- Latam LLC (EUA) - “Reimbursement of Expenses incurred by Latam LLC”.

Esclarece a recorrente que os contratos de compartilhamento de custos e despesas (cost sharing agreements) em questão nestes autos, foram celebrados entre empresas de um mesmo grupo econômico com a finalidade de ratear ou alocar custos ou despesas incorridas por uma delas em benefício das demais. A finalidade desses acordos, portanto, foi a de determinar precisamente o modo e em que medida as sociedades beneficiadas deviam colaborar ou participar dos custos e despesas incorridas pelo centro de custos no interesse das demais, ressarcindo-os sob a forma de reembolso.

Para tanto, demonstra que é sociedade pertencente ao grupo argentino Arcos Dorados, que atua, no Brasil, desde o ano-calendário de 2007, como a franqueada máster dos restaurantes McDonald's. Nessa condição, a Recorrente administra restaurantes próprios e subfranquias ligadas a essa rede.

Aponta ainda que seu capital social é detido pelas empresas Arcos Dorados B.V. ("ADBV"), residente nos Países Baixos, e LatAm LLC ("LatAm"), residente nos Estados Unidos da América. Sendo entidade pertencente a um grupo econômico, a Recorrente mantém acordos de compartilhamento de custos e despesas administrativas (cost sharing agreements) com sociedades relacionadas, pelos quais certas atividades de apoio administrativo são compartilhadas entre as entidades do grupo Arcos Dorados que delas se beneficiam.

Descreve que tratam-se de acordos de rateio de despesas pelos quais uma entidade centralizadora de custos, detentora de estrutura de apoio administrativo, incorre em certas despesas que aproveitam outras entidades, as quais, por sua vez, reembolsam essas despesas na medida em que beneficiadas, sem qualquer tipo de remuneração, acréscimo ou adição de margem de lucro. São, em outras palavras, acordos celebrados com a exclusiva finalidade de ratear ou alocar despesas incorridas por uma entidade para as demais, já que tais despesas acabam por beneficiar todas as empresas envolvidas na produção de bens, serviços ou direitos.

E que 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, portanto, 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.

Nesse contexto, restou demonstrado nos autos, inclusive foi objeto do próprio relatório fiscal que a Recorrente mantém acordos de rateio de despesas com empresas relacionadas residentes na Argentina (Arcos Dorados Argentina S.A. - "AD Argentina"), Uruguai (Arcos Dei Sur S.R.L. - "Arcos Dei Sur"), Colômbia (Arcos Dorados Colombia S.A. "AD Colômbia"), Países Baixos (ADBV) e Estados Unidos (LatAm), bem como que referidos acordos são celebrados sem quaisquer margens de lucro, remuneração, rendimentos, comissões, ganhos ou outros acréscimos, servindo apenas para recuperar parte de custos incorridos em benefício de outras sociedades do grupo Arcos Dorados; e envolvem atividades de apoio administrativo do grupo Arcos Dorados, 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").

Uma vez atendidos os requisitos para caracterização desses acordos como reembolsos de despesas, não há que se falar em prestação de serviços ou em remuneração sujeita à incidência de tributos.

Ao contrário do apontado pela PGFN em suas contrarrazões, essa posição é confirmada pela própria COSIT em Soluções de Consulta, tais como Solução de Consulta 8/2012, na Solução de Divergência 23/2013, na Solução de Consulta 378/2017 e na Solução de Consulta 94/2019.

Sobre o tema, vale mencionar a Solução de Consulta COSIT 378/2017, emendada nos seguintes termos:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF REEMBOLSO DE DESPESAS A MATRIZ OU EMPRESA DO GRUPO EMPRESARIAL DOMICILIADA NO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO PAGA NO EXTERIOR DE SÓCIO ADMINISTRADOR OU PROFISSIONAL EXPATRIADO RESIDENTE NO BRASIL. INCIDÊNCIA.

Quando da remuneração por pessoa jurídica domiciliada no Brasil a sócio administrador ou profissional expatriado residente no País, com pagamento no exterior realizado por sua matriz ou por empresa do mesmo grupo empresarial domiciliada no exterior, as remessas ao exterior a título de reembolso não deverão sofrer retenção de imposto de renda na fonte (IRRF), até o limite do valor percebido no exterior pelo sócio administrador ou pelo profissional expatriado da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, por não se caracterizarem rendimentos da empresa domiciliada no exterior. Dispositivos Legais: Regulamento do Imposto de Renda, Decreto no 3.000, de 26 de março de 1999, alínea "a" do art. 685.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ REEMBOLSO DE DESPESAS A MATRIZ OU EMPRESA DO GRUPO EMPRESARIAL DOMICILIADA NO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO PAGA NO EXTERIOR DE SÓCIO ADMINISTRADOR OU PROFISSIONAL EXPATRIADO. DEDUTIBILIDADE DA DESPESA PARA FINS DE IRPJ.

Para efeito de apuração do IRPJ, o valor reembolsado pela pessoa jurídica no Brasil a sua matriz ou a empresa do mesmo grupo empresarial domiciliada no exterior no valor da remuneração de sócio administrado ou profissional expatriado residente no Brasil da pessoa jurídica domiciliada no Brasil pago no exterior, mediante "invoice" apresentada por sua matriz ou por empresa do mesmo grupo empresarial, é dedutível quando da apuração do IRPJ, se tais despesas forem necessárias às atividades da pessoa jurídica no Brasil e à manutenção da fonte produtora e desde que sejam também despesas usuais em seu ramo de negócio. Dispositivos Legais: Regulamento do Imposto de Renda, Decreto no 3.000, de 26 de março de 1999, arts. 299 e 300 e Parecer Normativo CST no 32, de 1981, itens 4 e 5.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL REEMBOLSO DE DESPESAS A MATRIZ OU EMPRESA DO GRUPO EMPRESARIAL DOMICILIADA NO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO PAGA NO EXTERIOR DE SÓCIO ADMINISTRADOR OU PROFISSIONAL EXPATRIADO. DEDUTIBILIDADE DA DESPESA PARA FINS DA CSLL.

Para efeito de apuração da CSLL, o valor reembolsado pela pessoa jurídica no Brasil a sua matriz ou a empresa do mesmo grupo empresarial domiciliada no exterior no valor da remuneração de sócioadministrado ou profissional expatriado residente no Brasil de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, pago no exterior, mediante "invoice" apresentada por sua matriz ou por empresa do mesmo grupo empresarial, é dedutível quando da apuração da CSLL, se tais despesas forem necessárias às atividades da pessoa jurídica

no Brasil e à manutenção da fonte produtora e desde que sejam também despesas usuais em seu ramo de negócio.

Dispositivos Legais: Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 57; Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 13; Regulamento do Imposto de Renda, Decreto no 3.000, de 26 de março de 1999, arts. 299 e 300 e Parecer Normativo CST no 32, de 1981, itens 4 e 5.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP REEMBOLSO DE DESPESAS A MATRIZ OU EMPRESA DO GRUPO EMPRESARIAL DOMICILIADA NO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO PAGA NO EXTERIOR DE SÓCIO ADMINISTRADOR OU PROFISSIONAL EXPATRIADO RESIDENTE NO BRASIL. INCIDÊNCIA.

Quando a remuneração por pessoa jurídica domiciliada no Brasil a sócio administrador ou profissional expatriado residente no País, com pagamento no exterior realizado por sua matriz ou por empresa do mesmo grupo empresarial domiciliado no exterior, as remessas ao exterior a título de reembolso não sofrem incidência do PIS Importação, por não se caracterizarem contraprestação por serviços prestados pela empresa domiciliada no exterior. Dispositivos Legais: Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, inciso II do art. 3o.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS REEMBOLSO DE DESPESAS A MATRIZ OU EMPRESA DO GRUPO EMPRESARIAL DOMICILIADA NO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO PAGA NO EXTERIOR DE SÓCIO ADMINISTRADOR OU PROFISSIONAL EXPATRIADO RESIDENTE NO BRASIL. INCIDÊNCIA.

Quando a remuneração por pessoa jurídica domiciliada no Brasil a sócio administrador ou profissional expatriado residente no País, com pagamento no exterior realizado por sua matriz ou por empresa do mesmo grupo empresarial domiciliado no exterior, as remessas ao exterior a título de reembolso não sofrem incidência da COFINS Importação, por não se caracterizarem contraprestação por serviços prestados pela empresa domiciliada no exterior.

Dispositivos Legais: Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, inciso II do art. 3o." De tal Solução de Consulta, destaco os seguintes excertos:

"Com efeito, a consultante descreve como situação fática o reembolso a sua matriz ou a empresas do grupo empresarial de despesas relativas rendimento auferido por sócio administrador ou funcionário caracterizam-se as remessas efetuadas como mero retorno de capital à empresa no exterior, não passíveis de retenção a título de IRRF."

" Todavia, analogamente ao raciocínio já desenvolvido quanto da análise do IRRF, entende-se que, verificada a premissa de os valores a serem reembolsados, até o limite do valor percebido no exterior pelo sócio administrador ou pelo funcionário da consultante, residentes no Brasil, cujas despesas foram arcadas por empresa no exterior, não há que se falar em tributação das remessas destes valores seja pelo PIS Importação ou a título de COFINS Importação.

Daí concluir-se aqui, pela não ocorrência da hipótese de incidência prevista no art. 3o, inciso II, da Lei no 10.865, de 2004."

Da conclusão da Solução de Consulta tem-se:

"a) quando a remuneração por pessoa jurídica domiciliada no Brasil a sócio administrador ou profissional expatriado residente no País, com pagamento no exterior realizado por sua matriz ou por empresa do mesmo grupo empresarial domiciliada no

exterior, as remessas ao exterior a título de reembolso não deverão sofrer retenção de imposto de renda na fonte (IRRF), até o limite do valor percebido no exterior pelo sócio administrador ou pelo profissional expatriado da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, por não se caracterizarem rendimentos da empresa domiciliada no exterior;

b) quando a remuneração por pessoa jurídica domiciliada no Brasil a sócio administrador ou profissional expatriado residente no País, com pagamento no exterior realizado por sua matriz ou por empresa do mesmo grupo empresarial domiciliada no exterior, as remessas ao exterior a título de reembolso não sofrem incidência do PIS Importação ou da COFINS Importação, por não se caracterizarem contraprestação por serviços prestados pela empresa domiciliada no exterior.'

Bem como a Solução de Consulta Cosit nº 94, de 25 de março de 2019, que esclarece a possibilidade de compartilhamento dos custos e despesas entre o Grupo Econômico, nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ LUCRO REAL. CUSTOS E DESPESAS COMPARTILHADOS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativas comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada.

Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis na apuração do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 123; Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018), arts. 265 e 311; Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

BASE DE CÁLCULO. CUSTOS E DESPESAS COMPARTILHADOS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativas comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada.

Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis na apuração da CSLL, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a

empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 123; Lei nº 4.506, de 1964, art. 47; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, caput; Lei nº 7.689, de 1988, art. 2º, § 1º, alínea "c"; Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, caput; Lei nº 12.973, de 2014, art. 50, § 1º; Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018), arts. 265 e 311; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 62, parágrafo único, e item 43 do Anexo I; Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013.

Da leitura das soluções de consulta acima, evidente que não há como se confundir os institutos de "reembolso" e "prestação de serviços", dado possuírem naturezas jurídicas distintas, não sendo, correto se falar em tributação dos reembolsos pelos custos incorridos no que se refere a remuneração dos funcionários disponibilizados pela matriz à recorrente, haja vista não se tratarem de remuneração pela prestação de serviços, mas sim de um mero ressarcimento de custos.

Ainda no que diz respeito a necessidade de apresentação dos contratos de rateio das despesas comuns, tem-se que a Recorrente trouxe contrato de rateio de gastos assinado conjuntamente entre ela e as demais empresas do grupo integrantes do rateio, com a indicação da empresa centralizadora dos gastos, conforme documentos que acompanharam as respostas às intimações fiscais 13, 14, 15, 16 e 17 relatadas no Termo de Verificação Fiscal.

Assim, entendo que assiste razão à Recorrente quando afirma que as remessas efetuadas por ela a empresas pertencentes ao seu grupo econômico no exterior a título de reembolsos de despesas não correspondem a serviços. São valores efetivamente passíveis de qualificação como reembolsos de despesas, em relação aos quais não há margem de lucro, remuneração, rendimento, ganho, comissão, acréscimo patrimonial ou qualquer outra adição que possa representar renda.

(ii) serviços de veiculação de propaganda.

No que diz respeito aos serviços de veiculação de propaganda, como bem resumido pela PGFN em suas contrarrazões, a Recorrente alega que se tratando de serviços que efetivamente dependem de conhecimentos técnicos especializados, como é o da veiculação de material publicitário em canais televisivos, que demandam a correta manipulação de equipamentos específicos e inserção desse conteúdo em grade de programação, a alíquota aplicável seria de 15% e não de 25%, (art. 37 da IN/SRF 208/02 e IN/SRF 1.455/14, SC 339/2010, SC 86/2006, SC 15/2003).

Por sua vez, a fiscalização defendeu que o serviço de veiculação de propaganda em mídia, simples inserção de filmes publicitários em canais de televisão, não é considerado serviço técnico e de assistência técnica, administrativa e semelhante. Trata-se de simples prestação de serviço, enquadrada no art. 685, II a, do RIR/99. Assim sendo, a alíquota do IRRF é de 25% e não há incidência da CIDE.

Contudo, a alíquota do IRRF só diminuiu de 25% para 15% sobre as remessas a título de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes, casos em que passou, a partir de 01/01/2002, a incidir a CIDE.

Portanto, o cerne da questão é analisar se os serviços de veiculação de material publicitário em canais televisivos consistem ou não em serviços técnicos ou de assistência administrativa e semelhantes, quando então estariam as remessas para fins de pagamento pela prestação de tais serviços sujeitas à incidência de 15%, a título de IRRF.

Em sua defesa, a Recorrente alega equívoco da DRJ ao manter a exigência do IRF à alíquota de 25% sobre os pagamentos para divulgação de material publicitário. Por envolverem conhecimentos e habilidades técnicas para operacionalização da divulgação desse material, são atividades sujeitas ao imposto à alíquota de 15%, tal como pago pela Recorrente. É decorrência da definição contida no artigo 17, inciso II, alínea “a”, da Instrução Normativa nº 1.455, de 6.3.2014, como também confirmam Soluções de Consulta nesse sentido (Solução de Consulta 339, de 28.9.2010 e Solução de Consulta 86, de 28.4.2006).

Além disso, aponta ela que de acordo com o artigo 709 do RIR/99, vigente à época dos fatos a remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive a transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, está sujeita à incidência do IRF à alíquota de 15%, e não de 25%.

Contudo, como bem observado pela PGNF, no caso concreto, o conjunto probatório demonstra (contrato) que a empresa americana Turner Broadcasting System veiculou anúncios da Arcos Dorados em sua grade televisiva, ou seja, mediante pagamento das quantias informadas nas invoices (folhas 2273 a 2291) a empresa estrangeira citada veiculou peças publicitárias produzidas por terceiros, contratados da Arcos Dorados, em sua faixa de programação de seus canais, como exemplo no Discovery Channel.

Evidente que se trata de hipótese de venda de publicidade em canais televisivos, veículos de divulgação. Não se trata, desse modo, de prestação de serviços técnicos ou administrativos em que se poderia cogitar a aplicação de alíquota de 15%, mas sim, repita-se, de prestação de serviço de venda de espaço publicitário/propaganda em canais de televisão.

Diga-se, de passagem, que a Turner é conglomerado de mídia que engloba canais como a CNN, HLN, TBS, TNT, Cartoon Network, Boomerang, TruTV e Turner Classic Movies (TCM), Discovery Channel, Discovery Home & Health e Discovery Kids e Tooncast1.

De outro lado, assiste razão à PGFN quando aponta que as Soluções de Consulta 339/2010 e 86/2006 trazidas pela recorrente não tratam dos veículos de divulgação publicitária, mas sim da prestação de serviços de propaganda e publicidade, disciplinadas no Decreto nº 57.690, de 1º de fevereiro de 1966, que ao regulamentar a Lei nº 4.680, de 18 de junho de 1965 que dispõe sobre o exercício da profissão de publicitário e de agenciador de propaganda que compreende as funções artísticas e técnicas na criação da propaganda.

Logo, infere-se com clareza que não se aplica ao caso concreto que trata da mero divulgação de publicidade, e não de confecção publicitária propriamente dita.

De igual modo não se aplica o art. 709 do Decreto 3.000/99, dispositivo que reproduz o comando do no art. 72 da Lei 9.430/96, posto que trata da incidência do imposto na fonte na hipótese de filmes ou eventos mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira. Vê-se assim que não se aproxima do caso concreto de contratação de tempo em canal televisivo para veiculação de publicidade.

Ressalte-se ainda a constatação do trabalho fiscal a respeito (fl. 15):

O contribuinte efetuou três remessas relacionadas a veiculação de propaganda no ano-calendário 2013 e, embora tenha declarado no contrato de câmbio que se tratavam de remessas a título de serviços técnicos profissionais (cód. 45711), demonstra compartilhar deste entendimento, de que não são pagamentos a título de serviços técnicos profissionais, já que não recolheu tampouco declarou CIDE em nenhuma das três remessas. Quanto ao IRRF, em uma das remessas recolheu IRRF à alíquota de 25%, mas nas outras duas remessas declarou apenas 15% de IRRF.

Ainda conforme o art. 685, inc II, alínea a, do Decreto 3000/1999:

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

(...)

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

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

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

Portanto, conforme art. 685, inc. II, alínea 'a', do Decreto 3.000/99, trata-se de prestação de serviço comum, no qual a empresa americana Turner Broadcasting System veiculou anúncios da Arcos Dorados em sua grade horária televisiva. Não se trata, portanto, de prestação de serviços técnicos ou administrativos, devendo ser mantida a autuação nesse ponto.

Dos juros sobre a multa de ofício.

Rebela-se a Recorrente contra a possibilidade da imposição de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada no lançamento.

Embora ressalve, de plano, que a incidência de juros de mora à taxa Selic sobre a Multa de Ofício, é questão superveniente ao presente lançamento, é se apreciar a matéria, já que, inexoravelmente, tal acréscimo virá integrar o crédito tributário objeto de discussão.

Consoante dizeres do art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, entendida esta como decorrente de obrigação tributária principal. E se referido crédito tributário (penalidade) não for pago integralmente no vencimento

deve ser acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, aplicando-se a taxa de 1% ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso (art. 161, § 1º, do CTN):

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(negrejou-se e grifou-se)

Assim, a cobrança de juros de mora sobre a penalidade pecuniária cabível encontra fundamento de validade no próprio CTN.

Por outro lado, só é plausível se falar na incidência de juros de mora pelo atraso no recolhimento quando o crédito tributário inadimplido sujeita-se a um prazo de vencimento, o que ocorre com relação ao tributo, à contribuição e à multa de ofício, e não com a multa de mora, a menos que esta última seja exigida isoladamente, mediante lançamento de ofício.

Valendo-se da exceção legal contida no art. 161, § 1º, do CTN, a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, dispõe que, a partir de 1º de abril de 1995, sobre os tributos e contribuições sociais não recolhidos no prazo de vencimento incidem juros de mora calculados à taxa Selic (art. 13):

Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a 2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

“Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

(...).”

Seguindo-a, a Lei nº 9.430, de 1996, foi mais genérica, dispondo que os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, com fato gerador ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos no vencimento, serão acrescidos de juros de mora à taxa Selic (art. 61):

“Multas e Juros

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a

partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Consistindo a multa de lançamento de ofício em débito para com a União, de natureza de obrigação tributária principal, correta a interpretação de que, sobre referida penalidade incidem juros à taxa Selic, a partir do seu vencimento.

Neste sentido:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assim, mantem-se a multa tal como aplicada.

Conclusão:

Diante do exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário para afastar a cobrança do IRRF sobre as remessas efetuadas pelo sujeito passivo nos períodos de setembro a dezembro de 2012 e janeiro a dezembro de 2013, a título de compartilhamento de custos (cost sharing), por meio de contratos de câmbio em que foi utilizado o código da natureza da operação nº 55000, que tem como descrição da natureza da operação “Disponibilidades no Exterior”, que se encontra dentro da Subseção 12 – Capitais Brasileiros de Curto Prazo, cujas beneficiárias foram as empresas Arcos Dorados Argentina S.A, Arcos Del Sur S.R.L., Arcos Dorados B.V., Arcos Dorados Colômbia S.A e LatAm LLC.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin

Voto Vencedor

Início parabenizando o bem fundado voto da ilustre conselheira relatora.

Entretanto, peço *vênia* para divergir tão somente no ponto da incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre os pagamentos efetuados ao exterior em razão dos contratos de compartilhamento de custos (*cost sharing agreement*).

Em relação à matéria controvertida, o voto da ilustre relatora foi fundado na interpretação das normas atinentes às operações de compartilhamentos de custos adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta 8/2012, na Solução de Divergência 23/2013, na Solução de Consulta 378/2017 e na Solução de Consulta 94/2019.

Tenho que, embora tratem de matérias próximas, tais atos administrativos não dão azo à conclusão a que chegou a ilustre relatora.

Explico.

Início pelas matérias tratadas na Solução de Divergência 23/2013 e na Solução de Consulta 94/2019. Ambos os atos administrativos tratam apenas da dedutibilidade de despesas rateadas de acordo com *cost sharing agreements* para fins de IRPJ e CSLL.

A Solução de Divergência 23/2013 trata da dedutibilidade de despesas centralizadas em uma empresa do grupo econômico, bem como da possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo. Não trata de pagamentos ao exterior ou de IRRF. Reproduzo parte da fundamentação que trata especificamente do objeto da decisão:

6. Quanto ao IRPJ, para elucidar se a tese encampada pela recorrente em sua exordial, reproduzida sinteticamente no relatório acima, encontra guarida no ordenamento tributário nacional, tem-se de avaliar se despesas administrativas contratadas por determinada pessoa jurídica centralizadora podem ser consideradas despesas operacionais dedutíveis por outras unidades econômicas descentralizadas, personificadas juridicamente, participantes do mesmo grupo empresarial, isso em função de rateio concertado entre as partes.

[...]

18. Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, merecem análise a natureza jurídica do valor recebido como rateio de despesas pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas pelos integrantes do grupo econômico e a forma de apuração de eventuais créditos da não cumulatividade das referidas contribuições em relação às despesas compartilhadas. (grifei)

Por sua vez, a Solução de Consulta nº 94/2019 trata da centralização de despesas de atividade-meio em pessoa jurídica domiciliada no exterior. Entretanto, trata exclusivamente sobre a dedutibilidade das despesas para fins de IRPJ e CSLL da pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Não trata de IRRF sobre os pagamentos feitos ao exterior. Para que não reste dúvida, trago excerto da fundamentação que delimita com clareza o objeto do ato administrativo:

15.1. É de acrescentar que o objeto desta consulta é restrito à possibilidade de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos “valores remetidos ao exterior a título de reembolso de despesas decorrentes das atividades realizadas por empresa pertencente ao grupo econômico”, de maneira que não se analisará outros aspectos, tais como a incidência sobre esses valores do Imposto sobre a Renda na Fonte e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) de que trata a Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000. (grifei).

Em apertada síntese, a Solução de Consulta 94/2019 corrobora os fundamentos e conclusões da Solução de Divergência 23/2013, aplicando-os aos casos em que a centralização das despesas é feita em pessoa jurídica domiciliada no exterior. Mas, como dito, limita-se à

questão da dedutibilidade de tais despesas para fins de apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

No caso da Solução de Consulta 08/2012, o objeto do ato administrativo está adstrito à dedutibilidade das despesas para fins de IRPJ e a possibilidade de aplicação das normas de preços de transferência, conforme se pode verificar no seguinte trecho:

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

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

Entretanto, é oportuno observar que, na sua fundamentação, a autoridade administrativa menciona, de forma marginal, a incidência de IRRF sobre os pagamentos feitos ao exterior a título de rateio de despesas. Em suas palavras:

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

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

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

Sobre esta posição, é preciso ressaltar que não vincula a administração tributária e os contribuintes, uma vez que se caracteriza como mero *obiter dictum* e não veicula a posição oficial recente da RFB sobre a matéria, conforme será visto a frente.

É cristalino que o objeto dos atos administrativos acima limita-se às exigências para a configuração da dedutibilidade das despesas decorrentes de contratos de rateio de custos/despesas, para fins de apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Tais atos não trazem luz à matéria controvertida, ou seja, à incidência de IRRF sobre os pagamentos a pessoas jurídicas no exterior em decorrência de contratos de rateio de despesas.

Não há que se confundir as materialidades. No caso do IRRF, a hipótese de incidência, na época da ocorrência dos fatos jurídicos tributários, era veiculada por meio do artigo 685 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda):

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

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

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

II-à alíquota de vinte e cinco por cento:

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

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

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

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

De acordo com o texto normativo acima, em relação ao critério material do IRRF sobre pagamentos ao exterior, qualquer que seja o rendimento ou provento pago a residente no exterior, configura-se a hipótese de incidência do tributo. Ao contrário do que alega a recorrente, não se cogita na hipótese de incidência da regra matriz do IRRF se a contraprestação realizada pela pessoa jurídica domiciliada no exterior visa lucro.

Esta questão ficará mais evidente quando se analisar os atos administrativos mais recentes da RFB.

Antes, porém, convém examinar o conteúdo da Solução de Consulta 378/2017, que também foi utilizada pela ilustre relatora para fundamentar seu voto.

Neste caso, o objeto da consulta não era o pagamento de rateio de despesas centralizadas em pessoa jurídica no exterior. Tratava-se da remuneração de pessoa física (administrador e/ou profissional) expatriada, contratada por empresa sediada no Brasil e residente, para fins tributários, no território nacional. Reproduzo excerto do relatório em que o objeto da consulta é delimitado:

A empresa acima indicada dirige à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) consulta sobre interpretação da legislação tributária federal na qual informa que:

i) faz parte de Grupo empresarial, atuando no ramo de Produção e Desenvolvimento de Protótipos de Peças e Conjuntos Metálicos Automotivos e similares, sendo uma subsidiária da matriz localizada XXXX. O Grupo possui diversas empresas afiliadas ou subsidiárias no exterior, destacando-se no Brasil e XXXX. Por se tratar de produção e desenvolvimento de produtos que exigem alta tecnologia, vinculadas ao setor automotivo, requer continuamente a vinda de administradores e/ou técnicos especializados do exterior, seja da matriz XXXX como de suas afiliadas/subsidiárias, como, por exemplo, XXXX;

ii) por política interna do Grupo a remuneração dos expatriados, contratados pela afiliada/subsidiária no Brasil, vindos do exterior, seja da matriz XXXX ou de empresas subsidiárias ou afiliadas à matriz, poderá ser paga integralmente no Brasil ou parte no Brasil e parte no exterior; e

iii) igualmente, por política interna do Grupo, a parcela da remuneração paga no exterior, é efetuada pela empresa sediada no exterior e, posteriormente, reembolsada pela afiliada/subsidiária no Brasil, à empresa do exterior, mediante "invoice" de reembolso emitida pela empresa situada no exterior. Ressalta-se que os expatriados, quando recebem remuneração no exterior já recolhem o Imposto sobre a Renda mediante carnê-leão."

Novamente, tenho que a matéria tratada, embora próxima à questão controversa neste voto, com ela não se confunde.

Portanto, é preciso buscar novas fontes para deslindar a questão.

Encontro fundamento mais sólido para o exame da matéria na Solução de Consulta Cosit nº 43, de fevereiro de 2015, posterior, portanto, à Solução de Consulta nº 08/2012, anteriormente citada.

Três são as razões para utilizar os fundamentos da Solução de Consulta nº 43/2015 para o deslinde da questão.

A uma, ela trata especificamente dos pagamentos a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior decorrentes de contratos de rateio de despesas (*cost sharing agreements*).

A duas, ela trata especificamente da incidência da CIDE sobre tais pagamentos e tal tributação guarda forte identidade com a incidência do IRRF, conforme se pode observar no seguinte trecho:

17. Veja-se que o alargamento do campo de incidência da Cide, antes referido, deu-se conjuntamente com a redução de alíquota do Imposto de Renda incidente na Fonte

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

Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

18. Da leitura dos dispositivos transcritos anteriormente fica evidente a identidade entre as situações em que ocorre incidência da Cide e aquelas em que o IRF teve sua alíquota reduzida. Com efeito, enquanto a Cide, que aqui se analisa, incide “sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrentes das obrigações” originadas “de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes” (art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, e o § 2º do mesmo artigo – grifou-se), o IRF incide “sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica” (art. 3º da MP nº 2.159-70, de 2001, sublinhou-se). Cabe assinalar que foi justamente esse o objetivo das alterações introduzidas na matéria pela Lei nº 10.332, de 2001, conforme se extrai do seguinte trecho da Mensagem nº 1.060, de autoria conjunta dos Ministros de Estado da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, que acompanhou o projeto de lei encaminhado ao Congresso Nacional:

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

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

A três, a solução de consulta trata de forma específica da matéria ora controvertida acerca da incidência do IRRF:

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

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

§ 1º Para fins do disposto no caput:

(...)

II - considera-se:

a) **serviço técnico** a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e

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

[...]

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

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

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

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

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

De fato, o Parecer Cosit nº 07/2009 traz em sua conclusão:

Conclusão

[...]

45. Por outro lado, a despesa paga, creditada, entregue, remetida ou empregada pela pessoa jurídica domiciliada no País, decorrente do contrato da repartição de custos para a elaboração de nova tecnologia, cujo beneficiário é residente no exterior, caracteriza-se como uma prestação de serviço, portanto, sujeito à tributação do imposto de renda na fonte, a alíquota de quinze por cento (15%).

No mesmo diapasão das razões acima expostas, adoto como minhas as razões expostas pela autoridade julgadora de primeira instância no Acórdão nº 06-61.912 exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba:

Incidência da IRRF sobre remessas ao exterior a título de compartilhamento de custos referentes a serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes.

16. Alega a defesa, nesse tema, que as suas remessas ao exterior expressam meros reembolsos de despesas administrativas compartilhadas pelo grupo econômico, aos quais aplicou o tratamento fiscal de recomposições patrimoniais e que a Fiscalização cometeu um equívoco ao considerar que a natureza jurídica desses reembolsos seria de contrapartida por “serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes” e que, assim, sobre tais valores deveria incidir IRRF à alíquota de 15%.

17. A autuada argumenta ainda que seu entendimento tem escora em Soluções de Consulta de caráter vinculativo para as Autoridades Administrativas do Fisco da União. Vejamos.

18. Primeiramente, cumpre destacar que a defesa confunde hipóteses tributárias distintas, quais sejam, a possibilidade de dedução de custos para fins de apuração do Lucro Real, que serve de base de incidência do IRPJ, com o fato jurídico tributário que enseja a incidência do IRRF.

19. Com a finalidade de dirimir a controvérsia em comento é útil trazer à baila o teor e os fundamentos da Solução de Consulta (SC) nº 43, de 26/02/2015 (publicada no DOU em 18/03/2015), pois apesar de seu tema ser a incidência da CIDE também traz importantes conclusões sobre o IRRF, mencionando as razões para a redução de sua alíquota de 25% para 15% em determinadas situações, bem como aborda o tratamento tributário das remessas ao exterior no âmbito dos acordos de compartilhamento de custos e despesas administrativas (*cost sharing agreements*).

20. A SC nº 43/2015 apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE

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

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

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

21. Para melhor compreensão do que foi tratado e definido nessa Solução de Consulta, transcreve-se os trechos mais relevantes da sua fundamentação, bem como a sua conclusão:

14. *A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior, foi instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, e exigida em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2001. De acordo com o § 1º do art. 2º dessa Lei, consideram-se contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.*

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

16. *A contribuição incide sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações acima indicadas, mediante a aplicação da alíquota de 10% (dez por cento), devendo o pagamento da contribuição ser efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador (§§ 2º, 3º e 4º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000). Confirma-se a redação atual do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000 (grifou-se):*

(....)

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

(....)

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

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

(....)

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

(.....)

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

(....)

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

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

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

(....)

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

(....)

25. Também o Direito do Trabalho trata “Remuneração” como forma de retribuição ao serviço prestado pelo empregado, conforme se depreende da leitura do art. 457 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de Maio de 1943 (Consolidação das Leis do Trabalho – CLT), in verbis: (grifou-se)

(....)

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

(....)

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

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

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

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

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

(....)

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

22. Essa Solução de Consulta da COSIT tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil (art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16/09/2013). Portanto, adotando os fundamentos acima transcritos como razão de decidir, cumpre declarar improcedentes as alegações da defesa no sentido de que as remessas em questão não deveriam sofrer incidência da IRRF, por serem meros reembolsos de despesas sem adição de margem de lucro.

23. Impende destacar que é irrelevante a alegação de que a própria Receita Federal do Brasil reconhece a validade dos contratos de compartilhamento de custos e rateio despesas (*cost sharing agreements*), pois em nenhum momento a fiscalização questionou a validade dos mesmos.

24. Não há dúvida de que os acordos referidos são válidos, mas isso não significa que não há incidência da IRRF, pois este tem por pressuposto o pagamento, creditamento, entrega ou remessa de valores a residente ou domiciliado no exterior a título de remuneração por serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, situação que não se desconfigura pela inexistência de lucro ou acréscimo patrimonial ou, ainda, pelo fato de tal remuneração se dar indiretamente, sob a forma de contratos de compartilhamento de custos e rateio de despesas, conforme esclarece com precisão a Solução de Consulta COSIT nº 43/2015.

25. Não obstante o que já foi exposto, é necessário observar que a defesa afirmou que seu entendimento tem escora na Solução de Consulta nº 08/2012 e na Solução de Divergência nº 23/2013, frisando o caráter vinculativo destas. Assim, cumpre verificar a validade de tal assertiva e com tal mister transcreve-se, primeiramente, os trechos de maior relevo da fundamentação da Solução de Consulta referida pela defesa:

Solução de Consulta nº 08/2012

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis as despesas administrativas rateadas se:

a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos;

b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;

c) o rateio se der mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;

d) o critério de rateio for consistente com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios gerais de Contabilidade;

e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços apropriar como despesa tão-somente a parcela que lhe couber segundo o critério de rateio [...] Com base no art. 10, inciso I, da Instrução Normativa (IN) SRF nº 230, de 25 de outubro de 2002, o Banco XXXXXXXX, inscrito no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) nº XXXXXXXXXX/0001-15, formulou consulta sobre a interpretação da legislação tributária aplicável a contratos de rateio de custos e despesas realizados entre empresas do mesmo grupo, considerando-se também os valores remetidos ao exterior a título de reembolso de despesas previstas nos referidos contratos, **tendo em vista o art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 299 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99). Indagou-se, particularmente, sobre :**

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

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

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

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

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

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

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

a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;

b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;

c) as pensões alimentícias e os pecúlios;

d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

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

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

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

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

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

[...]

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

a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos;

b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;

c) o rateio se der mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;

d) o critério de rateio for consistente com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios gerais de Contabilidade;

e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços apropriar como despesa tão-somente a parcela que lhe couber segundo o critério de rateio;

f) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantiverem escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

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

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.

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.

Eram essas as considerações sobre a matéria.

26. O exame da Solução de Consulta nº 08/2012, de plano, mostra que a mesma não tem caráter normativo ou vinculativo, aplicando-se apenas ao particular caso da consultante e do contrato de rateio de custos que a mesma anexou a sua consulta. Além disso, a conclusão respectiva nem mesmo menciona o IRRF, pois seu objeto era a correta interpretação da legislação tributária aplicável a contratos de rateio de custos e despesas realizados entre empresas do mesmo grupo, considerando-se também os valores remetidos ao exterior a título de reembolso de despesas previstas nos referidos contratos, tendo em vista o art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 299 do Decreto nº 3.000/99.

27. O art. 18 da Lei 9.430/96 trata tão somente dos métodos autorizados para determinação do preço de transferência e o art. 299 do Decreto nº 3.000/99 refere-se a definição de despesas operacionais para fins de incidência do IRPJ. Em suma, o IRRF não era o objeto da consulta, não havendo qualquer dúvida quanto a isto, bem como quanto à distinção deste em relação às hipóteses de incidência do IRPJ.

28. Na Solução de Consulta nº 08/2012 a menção ao IRRF tem natureza de *obiter dictum*, questão lateral, cujo texto correspondente, em verdade, tem sentido oposto ao que pretende a autuada na matéria. Mas ainda que fosse possível adotar o ponto de vista da impugnante, quanto ao que se pode extrair da Solução de Consulta nº 08/2012, e isso claramente não é cabível, a Solução de Consulta (SC) nº 43/2015, além de posterior ao texto em comento, é absolutamente clara quanto à validade e cabimento da incidência combatida pela contribuinte.

29. O mesmo se verifica em relação à Solução de Divergência nº 23/2013, pois tem como objeto o IRPJ e não o IRRF. Cabe reproduzir a ementa respectiva:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e

despesas administrativas comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada.

Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, observadas as exigências estabelecidas no item anterior para regularidade do rateio de dispêndios em estudo:

a) os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas como reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns não integram a base de cálculo das contribuições em lume apurada pela pessoa jurídica centralizadora;

b) a apuração de eventuais créditos da não cumulatividade das mencionadas contribuições deve ser efetuada individualizadamente em cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico, com base na parcela do rateio de dispêndios que lhe foi imputada;

c) o rateio de dispêndios comuns deve discriminar os itens integrantes da parcela imputada a cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico para permitir a identificação dos itens de dispêndio que geram para a pessoa jurídica que os suporta direito de creditamento, nos termos da legislação correlata.

Dispositivos Legais: arts. 251 e 299, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; art. 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

30. Nenhum dos dispositivos legais examinados, na Solução de Divergência nº 23/2013, refere-se ao IRRF, cabendo lembrar do que esclareceu a Solução de Consulta (SC) nº 43/2015, qual seja, a incidência do Imposto de Renda na Fonte, na hipótese do Auto de Infração, não exige a existência de lucro ou acréscimo patrimonial, bastando a prática do ato de efetuar um pagamento ao exterior com o propósito de remunerar alguém por serviços prestados.

31. A Solução de Consulta nº 378/2017, também mencionada pela impugnante, refere-se tão somente à não incidência de IRRF, CSLL e PIS/COFINS-Importação sobre o valor do reembolso pago à matriz ou coligada no exterior, relativa à remuneração de sócio ou profissional expatriado residente no Brasil.

32. Segundo a Solução de Consulta em tela, não há incidência dos referidos tributos porque no caso a remessa não é uma contraprestação por serviços prestados pela empresa domiciliada no exterior, e sim por serviços prestados pelo profissional expatriado que reside no Brasil. É evidente que a situação tratada em tal Solução de Consulta não tem relação nenhuma com o caso ora analisado, que tem por objeto a apuração de IRRF sobre remessas feitas a título de remuneração de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior.

33. Vale anotar que está em plena harmonia com a Solução de Consulta COSIT nº 43/2015 o que veicula a Solução de Consulta DISIT/SRRF06 Nº 6024/2017, também referenciada no TVF e cuja ementa se transcreve:

ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário EMENTA: REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. CONTRATO DE PARTILHA DE CUSTOS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. INCIDÊNCIA DE TRIBUTOS E REGRAS FISCAIS.

Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a título de remuneração a residente ou domiciliado no exterior decorrente de prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, entre empresas do mesmo grupo econômico, mesmo que no âmbito de contrato de partilha de custos, estão sujeitos à incidência do IRRF, da Cide, do PIS/Pasep Importação, da Cofins Importação e também às regras de preços de transferência.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 43, DE 26 DE FEVEREIRO DE 2015, E Nº 50, DE 5 DE MAIO DE 2016. DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto-Lei nº 9.295/1946, art. 25; Decreto-Lei nº 1.418/1975, art. 6º; Lei nº 5.172/1966 (CTN), arts. 43, 109 e 118; Lei nº 9.430/1996, art. 18; Lei nº 9.779/1999, art. 7º; Lei nº 10.168/2000, art. 2º; Lei nº 10.865/2004, arts. 1º e 3º; Resolução CFC nº 560/1983, arts. 1º e 3º; IN RFB nº 1.396/2013, art. 22; IN RFB nº 1.455/2014, art. 17, § 1º, inciso II; Parecer Cosit nº 7/2009.

34. Em suma, tendo em vista que não há dúvida de que as remessas feitas pelo sujeito passivo, a empresas domiciliadas no exterior, são relativas a contratos de compartilhamento de custos de serviços técnicos e atividades administrativas e gerenciais, tais como finanças, sistemas, recursos humanos, marketing, jurídico, desenvolvimento de estratégias, etc, os quais se caracterizam como “serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes”, na forma do art. 17, §1º, inc. II, alínea “a” da IN/SRF 255/2002, cujo comando é reproduzido na IN/RFB 1.455/2014, é certo que há incidência do IRRF nos termos do art. 685 do Decreto nº 3.000/99, conforme entendimento vinculante veiculado na Solução de Consulta COSIT nº 43/2015.

Vencida a questão da qualificação dos pagamentos em face da legislação pátria de incidência do IRRF, resta apreciar a alegação lançada pela recorrente em função do tratado firmado entre o Brasil e os Países Baixos. Em suas palavras:

46. E, mesmo que assim não se entenda, o Que se admite somente para argumentar, se considere que os reembolsos de despesas remetidos pela Recorrente pudessem ser qualificados como rendimentos decorrentes da prestação de “serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes”, como faz a r. decisão recorrida, as remessas efetuadas pela Recorrente à ADBV, sociedade residente nos Países Baixos, não sofreriam a incidência de IRF no Brasil em razão do disposto no artigo VII da Convenção celebrada pelo Brasil com os Países Baixos para Evitar a Dupla Tributação em matéria de Imposto sobre a Renda (“Convenção Brasil / Países Baixos”).

47. De acordo com essa regra, os lucros de uma empresa residente nos Países Baixos somente poderão ser tributados no seu país de origem (Países Baixos). Confira-se:

ARTIGO 7

Lucros das Empresas “1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado; a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro

Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.”

48. Pelo fato de essa norma prevalecer sobre as disposições contidas no artigo 685 do Regulamento do Imposto de Renda (“RIR/99”), nos termos do artigo 98 do CTN, é evidente que mesmo sob a qualificação jurídica adotada pela r. decisão recorrida (apenas para argumentar, já que se tratam de reembolsos de despesas), os valores pagos à ADBV nos Países Baixos não poderiam ser tributados no Brasil.

A este respeito, convém trazer à luz o disposto nas conclusões do Parecer PGFN/CAT nº 2363/2013:

25. Em conclusão:

25.1. O Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011 foi exarado em um contexto de defesa judicial da Fazenda Nacional (REsp nº 1.161.467/RS), cuja tese restou vencida no STJ, o qual, por sua vez lançou outros argumentos técnicos sobre a questão, passíveis de acolhimento em sede administrativa, haja vista a sua robustez. Portanto, à luz da possibilidade de se atribuir ao lucro disposto no art. 7º da Convenção Modelo da OCDE um conceito amplo; à vista do princípio da especialidade; e sedimentados sobre uma das finalidades mestras dos tratados para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda assinados pelo Brasil, que é a de evitar a bitributação internacional, sugere-se a revogação do Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011.

25.2. Consequentemente, opina-se na linha de que remessas ao exterior decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia melhor se enquadram no artigo 7º (“Lucros das Empresas”) dos mencionados pactos, ao invés dos arts. 21 ou 22 (“Rendimentos não Expressamente Mencionados”). Assim, tais valores seriam tributados somente no país de residência da empresa estrangeira, não estando sujeitos à incidência do IRRF.

25.3. A conclusão acima não se aplica nos casos em que a empresa exerça sua atividade através de um estabelecimento permanente situado no Brasil e tampouco quando, advindos de negociações entre os países signatários, houver disposição expressa nos acordos autorizando a tributação no Brasil. Ou seja, neste último caso, nas hipóteses em que os acordos internacionais ou dispositivo de protocolo autorizem a tributação no Brasil, a exemplo dos tratados e protocolos que caracterizem os valores pagos como royalties, tais serviços poderão ser submetidos ao tratamento previsto no art. 12 da Convenção Modelo – pagamento de royalties, independentemente do caráter ter em que a prestação do serviço foi efetuada (em caráter principal ou acessório), não incidindo, portanto, o art. 7º. (grifei).

Penso que a hipótese tratada no item 25.3 do Parecer amolda-se à situação fática-jurídica do presente caso.

A Convenção Brasil/Países Baixos citada pela recorrente e promulgada por meio do Decreto nº 355/1991, traz os seguintes dispositivos:

ARTIGO 7

Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado; a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

2. Ressalvado o disposto no parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado, serão atribuídos, a esse estabelecimento permanente, em cada Estado Contratante, os lucros que obteria se fosse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades iguais ou similares, sob condições iguais ou similares e transacionando com absoluta independência com a empresa da qual é estabelecimento permanente.

3. Na determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas incorridas para a consecução dos seus objetivos, inclusive as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos disciplinados separadamente em outros artigos desta Convenção, o disposto em tais artigos não é prejudicado pelo que dispõe este Artigo.

[...]

ARTIGO 12

"Royalties"

1. Os "royalties" provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Todavia, esses "royalties" podem ser também tributados no Estado Contratante de que provêm, e nos termos da lei desse Estado; mas se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos "royalties", o imposto incidente não poderá exceder a:

a) 25% (vinte e cinco por cento) do montante bruto dos "royalties" provenientes do uso ou do direito de usar marcas de indústria ou de comércio;

b) 15% (quinze por cento) do montante bruto dos "royalties", nos demais casos.

3. O termo "royalties", empregado neste Artigo, designa pagamentos de qualquer natureza efetuados em contrapartida pelo uso ou pelo direito ao uso de direitos autorais sobre obra literária, artística ou científica (inclusive filmes cinematográficos, filmes ou fitas para transmissão de rádio ou televisão); sobre qualquer patente, marca de indústria ou de comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secretos; ou pelo uso ou pelo direito ao uso de equipamento industrial, comercial ou científico; ou pela informação relativa à experiência industrial, comercial ou científica.

[...]

PROTOCOLO

Por ocasião da assinatura da Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Reino dos Países Baixos, Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, os abaixo assinados, para isso devidamente autorizados, convieram nas seguintes disposições, que constituem parte integrante da Convenção.

[...]

5. Com referência ao Artigo 12, Parágrafo 3

Fica entendido que o disposto no parágrafo 3 do Artigo 12 aplica-se a qualquer espécie de pagamento recebido em contraprestação de serviços e assistência técnica.

Da leitura sistemática dos dispositivos destacados, conclui-se que, no que tange à Convenção Brasil/Países Baixos, os pagamentos em contraprestação de serviços e assistência técnica devem ter o mesmo tratamento de *royalties*, ou seja, podem ser tributados no Estado contratante fonte dos recursos, limitada a alíquota a 15%.

Não restam dúvidas de que, nos termos do artigo 17 da IN RFN nº 1544/2014, anteriormente transcrito, os serviços contratados e prestados à recorrente enquadram-se como serviço e assistência técnica. Portanto, neste aspecto não se vislumbra óbice à incidência do IRRF, conforme lançamento de ofício.

Conclusão.

Fundado nas razões expostas, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira