



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720065/2017-14
ACÓRDÃO	9202-011.691 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	ARCOS DOURADOS COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2012, 2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. SIMILITUDE FÁTICA NÃO IDENTIFICADA. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma torna o precedente invocado inapto para demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária caracterizadora do alegado dissenso jurisprudencial, inviabilizando o conhecimento do recurso especial. Distinções existentes no reporte fático afastam a possibilidade de constatação do dissídio.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Sheila Aires Cartaxo Gomes, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo Conselheiro Marco Aurelio de Oliveira Barbosa.

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Contribuinte** (e-fls. 3.060/3.091, páginas 555/586 do pdf volume 3) — com fundamento legal no inciso II do § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 3.304/3.318, páginas 799/813 pdf volume 3) — interposto pelo sujeito passivo, devidamente qualificado nos fólios processuais, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 10/12/2019, pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, que negou provimento ao recurso voluntário para manter a decisão de primeira instância, consubstanciada no **Acórdão nº 1401-004.049** (e-fls. 2.856/2.892, páginas 351/387 do pdf volume 3), **complementado pelo acórdão nº 1401-006.421**, de 15/03/2023 (e-fls. 3.041/3.047, páginas 536/542 do pdf volume 3), que decidiu embargos de declaração do contribuinte, sem efeitos infringentes, o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria **(i) “reembolsos de despesas (cost sharing)”**, cuja ementa do recorrido e de seus aclaratórios integrativos e respectivos dispositivos no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

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*).

(...)

DISPOSITIVO: 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.

EMENTA DOS ACLARATÓRIOS

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

VOTO DE QUALIDADE. ARTIGO 112 DO CTN. AFASTAMENTO DE MULTA E JUROS. IMPOSSIBILIDADE.

Uma vez confirmada a incidência do IRRF sobre os pagamentos efetuados a pessoa jurídica domiciliada no exterior decorrentes de contratos de rateio de despesas (*cost sharing agreements*), não há que se falar em afastamento da multa de ofício no patamar de 75% e dos juros moratórios por força do disposto no artigo 112 do CTN.

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão e negar provimento ao recurso voluntário quanto ao afastamento da multa de ofício e dos juros sobre os créditos tributários de IRRF incidente sobre os pagamentos efetuados a pessoa jurídica domiciliada no exterior decorrentes de contratos de rateio de despesas (*cost sharing agreements*).

Em face do acórdão recorrido foi interposto embargos de declaração pelo Contribuinte (e-fls. 2.905/2.912, páginas 400/407 do pdf volume 3), o qual foi parcialmente admitido para tratar de suposta *“omissão quanto a argumento/pedido subsidiário do recurso voluntário, a saber: afastamento dos juros de mora e da multa de ofício em razão do art. 112 do CTN, no caso de decisão desfavorável à contribuinte, por voto de qualidade”* (e-fls. 2.975/2.084, páginas 470/479 do pdf volume 3), sendo acolhido sem efeitos infringentes para manter a negativa ao recurso voluntário, na forma da ementa acima transcrita.

Do Acórdão Paradigma

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 3201-003.152**, Processo nº 15504.726158/2013-32 (íntegra e-fls. 3.186/3.210, páginas 681/705 do pdf volume 3), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Ementa do acórdão paradigma

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE

Ano-calendário: 2010

CIDE. REEMBOLSO DE DESPESAS. OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE FINS ECONÔMICOS E DE LUCRO. INOCORRÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. VERDADE MATERIAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT 378/2017.

Na hipótese dos autos ocorreu mero reembolso de despesas e não remuneração por prestação de serviços, o que faz com que não incida a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE. Pela Solução de Consulta COSIT 378/2017 é possível perfilar o entendimento de que 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 ser tributadas. (grifei)

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 2.632/2.661, páginas 128/157 do pdf volume 3), após notificado em 2/8/2017, insurgindo-se em face do lançamento de ofício, especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 2.593/2.611, páginas 89/107 do pdf volume 3).

Na origem, cinge-se a lançamento de ofício para cobrança do IRRF sobre valores remetidos a residentes ou domiciliados no exterior em razão de remessas, anos-calendário 2012 e 2013, tendo por base contratos de compartilhamento de custos que seriam para rateio de despesas (*cost sharing agreements*).

A fiscalização anota que as remessas, realizadas 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”, foram destinadas às seguintes empresas, que emitiram faturas com as descrições abaixo:

Em 2012:

- 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*”.

Em 2013:

- Arcos Dorados Colombia S.A. - “*Dispensas relacionadas com servicios*”;
- Latam LLC (EUA) - “*Reimbursement of Expenses incurred by Latam LLC*”.

Consta que o contribuinte prestou esclarecimentos em relação à finalidade das remessas, nestes termos:

- “*Tratam-se de reembolsos relacionados a um contrato de compartilhamento de custos e despesas celebrado pela Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda.*”

com a empresa Arcos Dorados de Argentina S.A. Por meio desse contrato, uma parte dos custos administrativos incorridos de forma centralizada e compartilhada pela sociedade argentina, mas que também beneficiam a Arcos Dourados no Brasil, acabam sendo rateados sem qualquer adição de margem de lucro.”

- “os custos e despesas compartilhadas com Arcos Dorados Argentina S.A. são referentes a atividades administrativas e gerenciais, tais como finanças, sistemas, recursos humanos, marketing, jurídico, entre outras, sem qualquer onerosidade;”

- “os custos e despesas compartilhadas com Arcos Del Sur foram referentes a atividades administrativas e gerenciais, tais como marketing, planos estratégicos, prevenção de riscos, sem qualquer onerosidade;”

- “os custos e despesas compartilhadas com Arcos Dorados B.V. foram referentes a atividades administrativas e gerenciais, tais como desenvolvimento de estratégias, finanças, jurídico, marketing, sem qualquer onerosidade;”

- “os custos e despesas compartilhadas com Arcos Dorados Colombia S.A. foram referentes a atividades administrativas e gerenciais, tais como finanças, compliance e infraestrutura administrativa;”

- “os custos e despesas compartilhadas com Latam LLC foram referentes a atividades administrativas e gerenciais, tais como finanças, sistemas, recursos humanos, entre outras, sem qualquer onerosidade”.

Consta que a fiscalização, a partir dessas informações e dos documentos apresentados, dentre eles, os contratos de compartilhamento de custos, concluiu que:

Os serviços aos quais as faturas e invoices genericamente se referem: “*Dispensa relacionada com servicios*”, “*Gastos compartidos relacionados com servicios corporativos*” e “*Expenses related to services*”, estão relacionados a atividades administrativas e gerenciais, tais como finanças, sistemas, recursos humanos, marketing, jurídico, desenvolvimento de estratégias, entre outras, e, portanto, caracterizam-se como serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes.

Na visão da fiscalização, portanto, a justificativa para as remessas seria o pagamento de despesas/custos incorridos pelas empresas do mesmo grupo sediadas no exterior, mas que também beneficiariam a atuada aqui no Brasil.

O contribuinte se insurge contra as teses fiscais e apresenta impugnação.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 06-61.912 - 1ª Turma da DRJ/CTA (e-fls. 2.702/2.731, páginas 198/227 do pdf volume 3), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte o pedido deduzido na impugnação para excluir da exigência de R\$ 93.361,14, a título de IRRF adicional (JCP), bem como os respectivos consectários legais, bem como reduzir o IRRF e consectários legais, referentes ao contrato de câmbio de nº 111633544.

Em relação a temática ainda em litígio (*cost-sharing agreement*) foi assentado que: *“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.”*

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 2.798/2.825, páginas 294/321 do pdf volume 3), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, com seu acórdão integrativo após decisão de embargos de declaração, anteriormente relatados quanto os resultados, ementas e dispositivos, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a matéria preambularmente destacada com o paradigma preteritamente citado, assim estando indicada a matéria para rediscussão e o precedente quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

Todavia, registro que a admissão foi parcial, uma vez que a matéria *“remessas para transmissão televisiva de peças publicitárias”* não foi admitida.

Ademais, para a matéria admitida só feito aceito o paradigma já informado em destaque acima (nº 3201-003.152), sendo refutado como paradigma o Acórdão nº 108-06.604.

Houve interposição de agravo, porém restou rejeitado (e-fls. 3.337/3.340, páginas 832/835 do pdf volume 3), confirmando-se a admissão prévia parcial para seguimento do recurso especial em relação a temática já enunciada com indicação paradigmática correlata exclusiva.

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e cancelar o lançamento sobre o tema rotulado *“reembolso de despesas”* em relação as remessas ao exterior por força do paradigma aceito.

Das contrarrazões

Em memoriais (e-fls. 3.349/3.355, páginas 844/850 do pdf volume 3) a parte interessada (Fazenda Nacional) não trata do conhecimento do recurso especial, porém, no mérito, requer a manutenção do acórdão infirmado.

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação, primeiramente, analisando o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência do Contribuinte, para reforma do **Acórdão CARF nº 1401-004.049, complementado pelo acórdão nº 1401-006.421**, que decidiu embargos de declaração, tem por finalidade hodierna rediscutir a matéria seguinte com o seu respectivo paradigma:

(i) Matéria: “*Reembolsos de despesas (cost sharing)*”

(i) Paradigma (1): Acórdão 3201-003.152

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto nº 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedente previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, **não** tende a todos os pressupostos de admissibilidade.

Ora, o único paradigma admitido (nº 3201-003.152), apesar de tratar de julgamento sobre CIDE-Remessa ao exterior e o caso destes autos partir de fiscalização relacionada com a mesma CIDE-Remessa ao exterior e, também, cuidar do IRRF em remessas ao exterior (*que é o caso destes autos*), possui contexto fático bastante díspar do acórdão recorrido.

No caso paradigmático as remessas ao exterior, a título de reembolso, estavam atreladas com discussão acerca de remuneração paga no exterior para pessoa física (*pessoa física expatriada*), lá contratada por controladora. A pessoa física estava cedida para empresa controlada sediada no Brasil, de modo que se geravam os reembolsos para a empresa estrangeira proporcional ao salário pago por ela, não se discutindo sobre reembolsos de despesas administrativas variadas, que é o caso tratado no acórdão recorrido.

A natureza da verba específica envolvendo pessoa física (*remuneração dela paga por empresa sediada no exterior vinculada com a brasileira e o reembolso pago pela empresa brasileira para a empresa do exterior, que custeava a remuneração do empregado cedido*) no acórdão paradigma é o ponto nevrálgico motivacional da decisão e é naquele contexto especialíssimo e particular que vai se entender não ocorrer a tributação da CIDE-Remessa ao exterior, o que impede a comparação entre os julgados. Os contextos fáticos são diversos.

O caso do recorrido, veja-se bem, cuida de remessas ao exterior relacionadas a alegados reembolsos por compartilhamento de custos administrativos e gerenciais diversos, de natureza administrativa, havendo reporte, inclusive, que seriam referentes a *finanças, sistemas, recursos humanos, marketing, jurídico, compliance e infraestrutura administrativa*, desenvolvimento de estratégias, *entre outras*. Daí tem-se discussão se são, ou não, caracterizados como serviços técnicos e de assistência técnica que resultariam na exigência fiscal. O acórdão recorrido conclui que são. Todo o contexto fático é extremamente distinto dos fatos relacionados com discussão dada no paradigma. Aliás, no acórdão recorrido há contrato de compartilhamento para tais despesas, enquanto o acórdão paradigma não se fala em contrato de compartilhamento (o que há é um “Acordo” para os reembolsos).

Seria necessário um paradigma que viesse a tratar de remessas ao exterior decorrentes de reembolsos de despesas de mesma natureza do recorrido, isto é, de despesas com serviços relacionados a atividades administrativas e gerenciais. Aí, no paradigma, precisaria que a decisão indicasse que não se trataria de prestação de serviços passíveis de enquadramento na hipótese de incidência do IRRF-Remessa ao exterior.

Essa divergência fática, com ausência de similitude, não é nova neste Colegiado, em relação ao Paradigma nº 3201-003.152 e ao contexto reportado no acórdão recorrido, visto que, em 20/03/2024, com votação realizada por maioria (7 x 1), conforme Acórdão nº 9202-011.181, para o ano-calendário 2014, esta Turma, em redação de voto do na época Relator Ilustre

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, assentou fundamentos para o não conhecimento, que passo a adotar e replicar (*processo do mesmo contribuinte e mesma fiscalização*):

Quanto ao tema, assentou o colegiado recorrido, valendo-se o voto vencedor, dos fundamentos do decidido no acórdão de nº 1401-004.049, que:

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.

De sua vez, a recorrente centra sua defesa no argumento de que os valores por ela remetidos a título de reembolsos de despesas não corresponderiam a contraprestações por serviços desenvolvidos por sociedades não-residentes no País. Seriam recuperações de custos que não se confundiriam com prestações de serviços, nem trariam, em si, os conceitos de remuneração, acréscimo ou adição de margem de lucro.

Para tanto, indicou os acórdãos **3201-003.152** e 108-06.604 como representativos do dissídio interpretativo que pretende ver solucionado a seu favor por esta Turma, sendo certo que a divergência foi reconhecida Presidência da Câmara recorrida apenas em relação ao primeiro paradigma.

Muito embora não haja manifestação da Fazenda Nacional em suas contrarrazões pelo não conhecimento do recurso manejado, penso deva haver uma análise mais acurada no tocante à demonstração da divergência jurisprudencial a ser uniformizada por esta Instância Especial.

Sigamos.

Compulsando o inteiro teor desse paradigma o que se constata é que o referido julgado não é hábil para a demonstração da divergência suscitada. Vejamos.

O acórdão recorrido, a partir da análise da natureza dos pagamentos a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior em razão dos contratos de compartilhamento de custos – serviços relacionados a atividades administrativas e gerenciais, como finanças, sistemas, recursos humanos, marketing, jurídico, desenvolvimento de estratégias -, considerou, como já dito alhures, que os mesmos se caracterizavam como serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes cuja tributação estava prevista no art. 708 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), ressaltando que,

para tal enquadramento na hipótese de incidência do IRF, era irrelevante a existência de margem de lucro, custo ou intuito de venda, assim como a denominação de reembolso ou rateio de custos. Confira-se:

Acórdão Recorrido

Voto

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.*

§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).

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.

(...)

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.

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 costsharing 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.

Nesse contexto, o paradigma apto à demonstração de divergência jurisprudencial seria representado por julgado em que as remessas ao exterior

fossem decorrentes de reembolsos decorrentes de despesas de mesma natureza do recorrido - serviços relacionados a atividades administrativas e gerenciais – mas se entendesse que não se tratou de prestação de serviços passíveis de enquadramento na hipótese de incidência do IRF.

Ocorre que no caso analisado no paradigma, em que se julgou a tributação de CIDE, as remessas ao exterior a título de reembolso estavam atreladas à remuneração de pessoa física (administrador e/ou profissional) expatriada, contratada por empresa sediada no Brasil e residente, para fins tributários, no território nacional, e a natureza dessa verba específica foi a motivação para que não se considerasse a remessa tributável, o que, preliminarmente, já impede a necessária comparação entre os dois julgados, para fins da demonstração da alegada divergência. Confira-se (destaques acrescidos):

Acórdão paradigma nº 3201-003.152

Ementa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE

Ano-calendário: 2010

CIDE. REEMBOLSO DE DESPESAS. OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE FINS ECONÔMICOS E DE LUCRO. INOCORRÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. VERDADE MATERIAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT 378/2017.

Na hipótese dos autos ocorreu mero reembolso de despesas e não remuneração por prestação de serviços, o que faz com que não incida a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico CIDE. Pela Solução de Consulta COSIT 378/2017 é possível perfilar o entendimento de que 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 ser tributadas.

Voto

Adotando-se a interpretação dada pela jurisprudência pátria entendendo ser indevido o alargamento da hipótese de incidência prevista na Lei 10.168/2000, conforme pretendido pela fiscalização, eis que o diploma legal estabelece de modo claro a necessidade de haver a prestação de um serviço e sua consequente remuneração para que ocorra a incidência da CIDE.

No caso dos autos, considerando os elementos colacionados houve um mero reembolso de despesas pela cessão dos funcionários pertencentes à matriz da recorrente.

Observe-se que, evidenciando a ausência de similitude fática entre o recorrido e o paradigma, a Solução de Consulta COSIT 378/2017 que orientou o paradigma foi expressamente afastada no recorrido exatamente porque inaplicável ao tipo de despesas objeto de reembolso no caso nele analisado. Confira-se (destaques acrescidos):

Acórdão Recorrido

Voto

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.

Em se tratando de pagamentos, ainda que a título de reembolsos, de naturezas distintas – remuneração de expatriados no paradigma e despesas com atividades administrativas e gerenciais no recorrido –, não há como concluir-se que o Colegiado paradigmático adotaria o mesmo posicionamento quanto à caracterização de prestação de serviços e consequente tributação, se tivesse de julgar o caso do acórdão recorrido, ainda mais à luz de legislação de tributo diverso do nele analisado.

Expressando-se de outra forma, não demonstrou o recorrente que se aquele colegiado paradigmático houvesse analisado seu caso, teria dado provimento a seu recurso voluntário, simplesmente por se tratarem de contextos substancialmente distintos.

Destarte, o fato de terem chegado a soluções diversas não decorreu de divergência interpretativa de normas, mas sim do conjunto fático-probatório de cada um dos autos, e, nessas condições, o paradigma não se revela hábil à demonstração da divergência suscitada.

Forte no exposto, VOTO por NÃO CONHECER do recurso.

Logo, o dissídio jurisprudencial, em realidade, não foi comprovado. Não há a comprovação da divergência jurisprudencial por inexistir similitude fático-jurídica entre a análise fática do acórdão recorrido e os fatos do acórdão paradigma para ensejar o conhecimento.

Por conseguinte, não reconheço o dissenso jurisprudencial para, em verdade, deixar de conhecer do recurso especial de divergência.

Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, não reconheço a similitude fático-jurídica suficiente para estabelecer o dissenso jurisprudencial, de modo que não conheço do recurso especial de divergência do contribuinte para o paradigma indicado. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, NÃO CONHEÇO do Recurso Especial do Contribuinte.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, em declaração de voto.

Em sessão de 20 de março 2024 este Colegiado teve a oportunidade de se debruçar sobre a matéria ora devolvida, no processo de nº 16561.720139/2018-95, envolvendo a mesma parte recorrente. Naquela assentada, havia formulado pedido de vista para melhor analisar as decisões postas em confronto, tendo apresentado voto-vista. Por lapso, não formulada a intenção de apresentar minhas razões, o que ora faço.

De início, acuso o recebimento de memoriais e de trabalho acadêmico desenvolvido no âmbito da Universidade de São Paulo, versando sobre a controvérsia devolvida a esta eg. Instância Especial, os quais mereceram minha atenciosa leitura.

Na sessão realizada em 28 de fevereiro p.p. pedi vista para um melhor cotejo entre o acórdão recorrido e paradigma com relação a única matéria a qual fora, pelo despacho inaugural de admissibilidade, dada seguimento: “reembolsos de despesas (*cost sharing*).”

Calha rememorar que, em que pese ter sido trazido à baila duas decisões paradigmáticas, admitido apenas um único paradigma, o acórdão de nº 3201-003.152 que, supostamente sob situação análoga, teria conferido desfecho díspar ao ostentado pelo acórdão recorrido.

A despeito de a parte recorrida em suas contrarrazões não ter se insurgido quanto ao conhecimento da matéria – *vide* contrarrazões às f. 2.132/2.139 –, ponho-me de acordo com o em. Relator quanto ao juízo negativo de admissibilidade.

Às f. 1.804/1.806 demonstra a recorrente a suposta divergência, sumarizada nos seguintes termos:

O primeiro paradigma é o caso “Almaviva” (Acórdão 3201-003.152, de 26.9.2017). Embora tratasse de CIDE, consta claramente do Relatório do Acórdão que o lançamento se deu como reflexo de uma autuação de IRF, da qual se também exigiu PIS/COFINS – Importação sobre remessas efetuadas a título de rateios de despesas.

A própria D. Fiscalização consignou, no lançamento, que “[t]al situação se efetivaria com o aporte de remessas feitas ao exterior, **que foi convencionado pelas partes como ‘reembolso de custos e despesas’**. Considerando que as remessas feitas ao exterior se deram em contrapartida aos serviços prestados por residentes ou domiciliados no exterior, quais sejam, funcionários da controladora italiana, ficou caracterizada a ocorrência dos fatos geradores dos seguintes tributos: CIDE-REMESSAS, IRRF, PIS/COFINS Importação.” A D. Fiscalização conclui o trabalho pontuando que “Referidos valores foram

considerados como base de cálculo, sobre a qual incidiu as alíquotas da CIDE-REMESSAS, IRRF e PIS/COFINS Importação.” (não destacado no original)

Ao analisar o caso “Almaviva”, contudo, diferentemente do que fez a r. decisão recorrida, o E. CARF considerou que **“[o] reembolso de despesas, pela sua própria natureza não possui fins econômicos, ou seja, não se destina a uma contraprestação ou remuneração de serviços. Se serviço tivesse sido prestado à recorrente, tal, obviamente, visaria o lucro, o que não é o caso ora em análise.”**

No Voto Vencedor, o I. Relator do caso “Almaviva” anota também que “[n]ão há como se confundir os institutos de ‘reembolso’ e ‘prestação de serviços’, dado possuírem naturezas jurídicas distintas, não sendo, a meu ver, 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.” (f. 1.804)

Embora evidentemente ambos tratem da temática – reembolso de despesas – e ostentem posicionamentos díspares falhou a recorrente em demonstrar estarmos diante de situações assemelhadas, requisito este inarredável ao conhecimento do apelo original.

Registro ainda que, caso superado o não conhecimento, o desate da controvérsia perpassa, necessariamente, o reexame do arcabouço fático-probatório, inviável nesta estreita via recursal.

O voto vencedor é composto essencialmente das transcrições das razões de decidir de outro acórdão, prolatado nos autos de nº 16561.720065/2017-14, cujos “fatos jurídicos tributários haviam ocorrido nos anos-calendário 2012 e 2013 (...), [ao passo que, neste,]os fatos jurídicos tributários ocorreram no ano- calendário 2014.”

Do acórdão recorrido não me parece ser possível depreender, como afirma a recorrente, ser

incontroverso que tais acordos se encontram devidamente formalizados por contratos prévios, que foram celebrados com critérios claros de alocação das despesas, que envolvem o compartilhamento de despesas de suporte administrativo (back-office) e que, principalmente, não envolvem qualquer tipo de margem de remuneração, rendimento ou lucro em relação às despesas rateadas. Não envolvem tampouco qualquer tipo de prestação de serviços técnicos, assistência técnica ou transferência de tecnologia. (f. 1.814)

Para tanto, imprescindível a reapreciação do acervo fático-probatório.

À míngua do preenchimento dos pressupostos de admissibilidade, **na esteira do voto do em. Relator, também não conheço do recurso.**

ACÓRDÃO 9202-011.691 – CSRF/2ª TURMA

PROCESSO 16561.720065/2017-14

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

DOCUMENTO VALIDADO