

COST SHARING INTERNACIONAL

CÂMARA DE COMÉRCIO E INDÚSTRIA JAPONESA DO BRASIL



Soluções para ~~mover~~ o Brasil





LEONARDO FREITAS DE MORAES E CASTRO

SÓCIO DE VBD ADVOGADOS



EXPERIÊNCIA

Leonardo possui uma ampla experiência na área tributária de mais de 18 anos atendendo empresas nacionais e internacionais, tendo atuado em escritórios de advocacia no Rio de Janeiro e São Paulo, além de ter atuado em empresa de auditoria (big four). Foi associado estrangeiro do escritório Milbank LLP em Nova York (EUA). É também Professor dos cursos de Graduação e MBA da FIPECAFI/USP, do LL.M. em Direito Tributário do IBMEC-RJ e das Pós-Graduações do IBDT (SP) e FDV (ES). Autor e coordenador de 16 livros e mais de 100 artigos no Brasil e no exterior. Atuou como Conselheiro Julgador do Conselho Municipal de Tributos (CMT/SP) e como Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT/SP). Reconhecido com o prêmio “Rising Star” na área de “Tax Advisory” pela Leaders League em 2020, além de vencedor dos prêmios internacionais: TTN Tax Prize (Mônaco, 2008); IBA Jack Batievsky Scholarship (Chile); IBA Tax Section Scholarship (Irlanda); e IFA Poster Programme (EUA).

EDUCAÇÃO

- Graduado em Direito pela PUC-Rio.
- Graduado em Ciências Contábeis pela FIPECAFI/USP.
- Pós-Graduado em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributários (IBDT)
- Pós-Graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).
- Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP).
- Master of Laws (LL.M.) in Taxation pela Georgetown University Law Center, EUA (Graduate Tax Scholarship e Dean’s Certificate Award).
- Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP).



leonardocastro@vbdlaw.com.br

ÍNDICE



ROTEIRO DA APRESENTAÇÃO



CONCEITO E REQUISITOS

CONCEITO



- Segundo Alberto Xavier¹, os acordos de repartição de custos (*cost sharing agreement*) têm por objeto as situações, via de regra existentes nos grupos multinacionais, em que uma empresa do grupo (normalmente a “Sociedade mãe”) ou uma entidade de propósito específico (“Centro de Serviços do Grupo”) realiza despesas em proveito de todas ou parte das demais sociedades integrantes do grupo. A finalidade dos referidos acordos consiste precisamente em determinar o modo como e em que medida estas últimas sociedades devem participar dos custos incorridos pela primeira no interesse delas, ressarcindo-os através do pagamento de preços adequados.
- Conforme definição da OCDE², trata-se de negócio jurídico celebrado entre empresas do mesmo grupo econômico com o intuito de dividir os custos e riscos inerentes ao desenvolvimento, produção ou obtenção de bens, serviços ou direitos, e de estabelecer a natureza e a extensão dos benefícios auferidos de forma consistente com a participação de cada empresa do grupo;
- A adoção do CSA entre empresas do mesmo grupo econômico ocorre quando uma dessas entidades (“Centralizadora” ou “Líder”) absorve a execução de tarefas que são usualmente realizadas por diferentes departamentos em cada empresa do grupo, permitindo a concentração em seus negócios principais.



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

² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Capítulo VIII, item B, i, (2009), pág. 180.

CONCEITO



- **OBJETIVOS** | Reduzir custos operacionais, aumentar o controle e automação dos processos internos, elevar a qualidade dos serviços administrativos prestados e incrementar a **sinergia comercial** e o ganho de escala do negócio principal.
- **NATUREZA** | Do ponto de vista jurídico, os pagamentos decorrentes do CSA têm natureza jurídica de reembolso de despesas / recuperação de custos incorridos pela Empresa-Líder em nome de outras empresas do mesmo grupo econômico ("Beneficiários").
- **NÃO LUCRATIVO** | Não há valor agregado ou excedente em tais pagamentos, isto é, **não há margem adicionada (mark-up)** na operação. Há mera recuperação (*recoupment*) dos custos/despesas pagos pela Líder com empresas relacionadas. Não há rentabilidade na operação (acréscimo patrimonial, ganho ou mais-valia), mas simples reembolso de custos/despesas com base em critérios objetivos. A Líder **não** cobra "preço", mas reembolso de despesas ou recuperação de custos.



CARACTERÍSTICAS

RECEITA FEDERAL DO BRASIL – SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 8/2012



- Previsão de **condições** tais que qualquer empresa, nas mesmas condições, estaria interessada em contratar
- Divisão dos **custos e riscos** inerentes ao desenvolvimento, produção ou obtenção de bens, serviços ou direitos
- **Contribuição** de cada empresa ser consistente com os **benefícios** individuais esperados ou recebidos efetivamente
- Previsão de **identificação** do benefício, **especificamente**, a cada empresa do grupo
- Pactuação de reembolso. Ressarcimento de custos incorrido na realização de uma atividade, **sem parcela de lucro adicional**
- Caráter **coletivo** da vantagem oferecida a **todas** as empresas do grupo
- Remuneração das atividades independentemente de seu efetivo uso, sendo suficiente a **colocação à disposição da atividade**

DEDUTIBILIDADE



DEDUTIBILIDADE

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 8/2012 E SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 23/2013



➤ Possibilidade de que os valores pagos em decorrência do CSA sejam dedutíveis para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, desde que:

Solução de Consulta 8/12
Solução de Divergência 23/13

- Correspondam a custos e despesas **necessárias, normais e usuais**, devidamente **comprovadas** e efetivamente **pagas**.

Solução de Consulta 8/12
Solução de Divergência 23/13

- Sejam calculados com base em **critérios de rateio razoáveis e objetivos**, previamente **ajustados** e formalizados entre as partes. **Não pode haver remuneração**.

Solução de Consulta 8/12
Solução de Divergência 23/13

- Critério 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.

Solução de Consulta 8/12
Solução de Divergência 23/13

- A empresa Líder somente se aproprie da despesa **na proporção** que lhe é devida, de acordo com o **contrato de rateio**.

Solução de Consulta 8/12

- Despesas comprovadamente correspondentes a bens e serviços **efetivamente pagos e recebidos**

Solução de Divergência 23/13

- Seja mantida **escrituração destacada** de todos os atos relacionados com o **rateio** das despesas administrativas.

TRIBUTAÇÃO



TRIBUTAÇÃO

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO x COST SHARING



- Não há "preço" (para fins de ISS) pago pela atividade realizada de forma centralizada pela Líder, uma vez que não há prestação de serviço propriamente dita. Assim, não há renda (para fins de IRPJ) ou receita (para fins de PIS/COFINS) nesse acordo contratual.

	Prestação de Serviço	Cost Sharing
Previsão legal	Código Civil	Contrato Atípico
Remuneração	Existência	Não há
Documento Fiscal	Nota fiscal de serviço	Nota de débito
Atividade	Atividade-fim	Atividade-meio
Natureza do ingresso	Preço / Rendimento	Reembolso

- No CSA não há remuneração ou mais-valia/preço a ser paga à empresa Líder. Como é mero reembolso/recuperação de custo ou despesa, não haverá tributação sobre a renda, receita ou prestação de serviços.
- Este raciocínio é aplicável a qualquer CSA, seja ele doméstico (apenas entre empresas brasileiras) ou internacional (entre empresas brasileiras e estrangeiras). A natureza jurídica do pagamento feito à luz do CSA não se altera em razão do pagamento/remessa ser doméstico ou internacional.

TRIBUTAÇÃO

REMUNERAÇÃO, RENDA E RECEITA



- Como há mera recuperação de custos/despesas em decorrência de eficiência/centralização/praticabilidade intragrupo, sem representar atividade econômica remunerada à mercado fornecida pela Líder, o reembolso decorrente de CSA não deve ser entendido como:

Remuneração
ou Serviço

- Paga pelos Beneficiários à Líder pela prestação de serviço para fins de ISS. E, em casos internacionais, para fins de CIDE

Renda

- Auferida pela Líder para fins de IRPJ, CSLL, no CSA doméstico, e pelo Líder estrangeiro para fins de IRRF, nos CSA internacionais.

Receita

- Auferida pela Líder para fins de PIS e COFINS – seja doméstico (receita bruta) ou PIS/COFINS-importação de serviços.



TRIBUTAÇÃO CSA

ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL



SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 08/2012 (CSA Internacional)

- A Receita Federal do Brasil (“RFB”) entendeu que as despesas incorridas pelas empresas decorrentes de pagamentos feitos à luz do CSA para Líder no exterior são dedutíveis para fins de imposto de renda.

“o elemento central dos contratos de rateio de custos e despesas – o reembolso – deve ter por base a investigação da causa do negócio jurídico realizado que, em síntese, consiste em reunião de esforços das empresas do mesmo grupo para alcançar um objetivo comum, sob o princípio de que a vantagem de cada um é vantagem de todos”.

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 23/2013 (CSA Doméstico)

- Confirmou o posicionamento adotado na Solução de Consulta COSIT nº 08/2012 de que os valores pagos a título de rateio de custos e despesas são dedutíveis para fins de IRPJ, além de entender que para a Líder (centralizadora) não há incidência de PIS/COFINS sobre os valores reembolsados, sendo permitido o creditamento proporcionalmente ao custo correspondente a cada parcela paga por cada Beneficiário.

“O fato de a unidade centralizadora dos custos e despesas receber das unidades descentralizadas as importâncias que inicialmente suportou, em benefício destas, não configura receita, mas simplesmente reembolso dos valores adiantados”.



TRIBUTAÇÃO CSA

ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL



SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 149/2021 (CSA Doméstico)

- Os valores recebidos como reembolso, decorrentes de CSA, não são considerados receitas para fins do IRPJ e da CSLL no lucro presumido, nem para a base de cálculo do PIS e da COFINS.

“Os reembolsos auferidos pela pessoa jurídica centralizadora decorrente do rateio de custos e despesas, desde que cumpridas as condições do item anterior, não são considerados receitas para fins do IRPJ e da CSLL apurados com base no lucro presumido e no resultado presumido, respectivamente, nem para fins da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com incidência cumulativa”



NÃO CONFIGURAÇÃO DE RECEITA

RECEITA FEDERAL DO BRASIL – SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 149/2021



CRITÉRIOS PARA RECEITA NÃO SER TRIBUTADA (LUCRO REAL E LUCRO PRESUMIDO)

- Despesas reembolsadas **comprovadamente** correspondam a bens e serviços recebidos e **efetivamente pagos**.
- Despesas objeto de reembolso sejam **necessárias, usuais e normais** nas atividades das empresas.
- Rateio se realize através de **critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados**, devidamente **formalizados** por instrumento firmado entre os intervenientes.
- Critério de rateio esteja de acordo com o **efetivo gasto** de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos **princípios técnicos ditados pela Contabilidade**.
- Empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços aproprie como despesa **tão-somente a parcela que lhe cabe** de acordo com o **critério de rateio**, assim como deverão proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e **contabilizar** as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar, orientando a operação conforme os princípios técnicos ditados pela Contabilidade.
- Empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantenham **escrituração destacada** de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.
- **Não** haja qualquer **margem de lucro** no reembolso.
- **Não** configure pagamento por **serviços prestados** pela empresa centralizadora.



TRIBUTAÇÃO

ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL



- Apesar das Soluções emitidas pela RFB, ainda há **divergências** dentro do órgão. É possível encontrar decisões no sentido de que os CSA geram renda (para fins de IRPJ e CSLL) e receita (para fins de PIS/COFINS). Nestes casos, a seguinte carga tributária incidiria sobre a renda/receita decorrente do *cost sharing agrément* “desqualificado” ou cujos requisitos não foram totalmente observados:

CSA Doméstico

Tributo	Alíquota
IRPJ	15%
ADICIONAL DE IRPJ	10%
CSLL	9%
PIS/COFINS	9,25%
ISS	2% a 5%

CSA Internacional

Tributo	Alíquota
IRRF	15% ou 25%
CIDE Importação	10%
PIS/COFINS Importação	9,25%
ISS	2% a 5%
IOF	0,38%

- Há, também, decisões defendendo a incidência de PIS e COFINS Importação e de CIDE sobre as remessas internacionais decorrentes de CSA.
- Há diversas decisões proferidas pela RFB permitindo a dedutibilidade dos pagamentos feitos como reembolso pelos Beneficiários para cobrir os custos/despesas incorridos pela Líder, desde que os requisitos estabelecidos na **Solução de Divergência nº 23/2013** e na **Solução de Consulta COSIT nº 08/2012** sejam atendidos e devidamente apoiados por documentação adequada.



TRIBUTAÇÃO

ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL – SOLUÇÕES DE CONSULTA



Ato	Ano	Decisão	Efeitos
Solução de Consulta Cosit nº 8	2012	✓	Não tributação de IRPJ e CSLL e dedutibilidade
Solução de Consulta DISIT/SRRF08 N° 308	2012	✗	Retenção de imposto de renda na fonte (IRRF).
Solução de Consulta DISIT/SRRF08 N° 20	2013	✗	Retenção de IRRF e incidência de PIS e de COFINS Importação
Solução de Divergência Cosit nº 23	2013	✓	Não tributação de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e dedutibilidade
Solução de Consulta Cosit nº 43	2015	✗	Incidência de CIDE
Solução de Consulta Cosit nº 4	2016	✓	Não incide CIDE se a despesa for a título de reembolso
Solução de Consulta Cosit nº 50	2016	✗	Incidência de PIS e de COFINS Importação (independe da natureza jurídica da operação)
Solução de Consulta Cosit nº 378	2017	✓	Não tributação de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e dedutibilidade
Solução de Consulta Cosit nº 442	2017	✗	A remessa se trataria de pagamento de royalties
Solução de Consulta Cosit nº 547	2017	✗	Dedução de despesas compartilhadas em contratos de associação entre escritórios de advocacia
Solução de Consulta Cosit nº 6069	2017	✓	Não tributação de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e dedutibilidade



TRIBUTAÇÃO

ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL – SOLUÇÕES DE CONSULTA



Ato	Ano	Decisão	Efeitos
Solução de Consulta DISIT/SRRF06 nº 6024	2017	X	Incidência de IRRF, CIDE, PIS, COFINS e sujeição às regras de preços de transferência
Solução de Consulta DISIT/SRRF04 nº 4001	2017	X	Incidência de PIS e de COFINS Importação (independe da natureza jurídica da operação)
Solução de Consulta Cosit nº 99069	2017	X	Incidência de PIS e de COFINS Importação (independe da natureza jurídica da operação)
Solução de Consulta DISIT/SRRF05 nº 5010	2018	✓	Não tributação de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e dedutibilidade
Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 8011	2019	✓	Não tributação de IRPJ e CSLL e dedutibilidade
Solução de Consulta Cosit nº 94	2019	✓	Não tributação de IRPJ e CSLL e dedutibilidade
Solução de Consulta Cosit nº 276	2019	X	CSA não atende aos requisitos para sua caracterização
Solução de Consulta DISIT/SRRF02 nº 2005	2020	✓	Não tributação de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e dedutibilidade
Solução de Consulta DISIT/SRRF04 nº 4010	2021	✓	Não tributação de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e dedutibilidade
Solução de Consulta Cosit nº 149	2021	✓	Não são considerados receitas para fins do IRPJ e da CSLL no lucro presumido, nem para a base de cálculo do PIS e da COFINS



TRIBUTAÇÃO

ENTENDIMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL - CARF



CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL E CONSELHO SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

- O Conselho Administrativo Fiscal ("CARF") e o Conselho Superior de Recursos Fiscais ("CSRF") já tomaram decisões em favor do contribuinte, confirmando a não incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores recebidos em decorrência de CSA, uma vez que não representam renda.
- Há também decisões **favoráveis** pela não tributação do reembolso de custos e despesas pelas Contribuições ao PIS/PASEP e pela COFINS, desde que os requisitos mínimos sejam atendidos e que tais pagamentos sejam devidamente suportados por documentação suficiente para fins de IRPJ/CSLL.
- Há também decisões **desfavoráveis** do CARF, que se baseiam no fato de o CSA não preencher os requisitos necessários para sua caracterização.



TRIBUTAÇÃO

ENTENDIMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL - CARF



Acórdão	Data	Decisão	Efeitos
1402-00217	06/07/2010	✓	Dedutibilidade de despesas necessárias, corroborada por documentação hábil e idônea
1301-00.977	04/07/2012	✓	Dedutibilidade de despesas necessárias, corroborada por documentação hábil e idônea
1402-002.272	10/08/2016	✗	CSA não atende aos requisitos para sua caracterização
3401-003.467	30/03/2017	✓	Não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS os valores recebidos como reembolso
3301-004.633	19/04/2018	✓	Não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS os valores recebidos como reembolso
1302-003.219	20/11/2018	✗	CSA não atende aos requisitos para sua caracterização
1402-003.864	16/04/2019	✓	Não é receita e o valor não deve ser tributado
9101-004.210	04/06/2019	✓	Dedutibilidade de despesas necessárias, corroborada por documentação hábil e idônea
9101-004.401	11/09/2019	✓	Dedutibilidade de despesas necessárias, corroborada por documentação hábil e idônea
1201-003.145	18/09/2019	✗	CSA não atende aos requisitos para sua caracterização



TRIBUTAÇÃO

ENTENDIMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL - CARF



Acórdão	Data	Decisão	Efeitos
3201-005.672	24/09/2019	✓	Não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS os valores recebidos como reembolso
3201-005.676	24/09/2019	✓	Não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS os valores recebidos como reembolso
1401-004.049	10/12/2019	✗	Incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)
3201-006.357	18/12/2019	✓	Não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS os valores recebidos como reembolso
1302-004.332	11/02/2020	✗	CSA não atende aos requisitos para sua caracterização
1401-004.270	10/03/2020	✗	Incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)
3302-009.648	25/09/2020	✓	Não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS os valores recebidos como reembolso
1201-004.776	13/04/2021	✓	Dedutibilidade de despesas necessárias, corroborada por documentação hábil e idônea
3402-009.849	16/12/2021	✗	CSA não atende aos requisitos para sua caracterização
9101-005.964	08/02/2022	✗	CSA não atende aos requisitos para sua caracterização
9303-012.980	17/03/2022	✗	Integra a base de cálculo da COFINS os valores recebidos como reembolso



TRIBUTAÇÃO ISS

ENTENDIMENTO DO JUDICIÁRIO E DO CMT-SP



- A Prefeitura de São Paulo usualmente contesta os pagamentos feitos em decorrência de CSA, o Conselho Municipal de Contribuintes de São Paulo (CMT-SP) também exige ISS nesse tipo de contratos, dificultando a não-incidência de ISS nos CSA.
- O **Superior Tribunal de Justiça ("STJ")** já se manifestou sobre a incidência do ISS sobre reembolso de despesas, que não fazem parte da atividade principal da empresa e, portanto, tais valores devem ser excluídos da base de cálculo do ISS por não serem “preço” do serviço.



TRIBUTAÇÃO

ENTENDIMENTO DO JUDICIÁRIO E CMT-SP



Órgão Julgador	Nº Decisão	Data	Decisão	Efeitos
STJ	Resp nº 411.580	08/10/2002	✓	Reembolso não é serviço e não integra a base de cálculo do ISS (não menciona especificamente CSA)
STJ	Resp nº 618.772	08/11/2005	✓	Reembolso não é serviço e não integra a base de cálculo do ISS (não menciona especificamente CSA)
STJ	AgRg no Resp nº 1.094.948	03/02/2009	✓	Reembolso não é serviço e não integra a base de cálculo do ISS (não menciona especificamente CSA)
TJSP	0135587-88.2007.8.26.0053	28/04/2014	✗	Descaracterização do CSA. Existência de cláusula penal
TRF3	0027722-76.2007.4.03.6100	03/07/2014	✓	Não é serviço. Não há incidência de tributação
TJSP	0041867-48.2009.8.26.0554	01/08/2014	✗	Descaracterização do CSA. O contrato previa efetiva prestação de serviço e incidência de contraprestação
CMT-SP	6017.2016/0030813-8	05/10/2017	✗	Descaracterização do CSA. O contrato previa efetiva prestação de serviço e incidência de contraprestação
CMT-SP	6017.2018/0052868-9	30/10/2018	✗	Descaracterização do CSA. Caracterização de prestação de serviço e previsão de lucro no contrato

Órgão Julgador	Nº Decisão	Data	Decisão	Efeitos
TJSP	0028337-83.2013.8.26.0053	29/04/2019	X	Descaracterização do CSA. O contrato previa efetiva prestação de serviço e incidência de contraprestação. Existência de cláusula penal
TRF4	5030414-97.2017.4.04.7000	29/09/2020	X	Incidência de PIS e de COFINS Importação
TJSP	1000270-72.2016.8.26.0090	25/02/2021	X	Descaracterização do CSA. O contrato previa efetiva prestação de serviço e incidência de contraprestação
CMT-SP	6017.2020/0043073-9	20/10/2021	X	Descaracterização do CSA. Caracterização de prestação de serviço e previsão de lucro no contrato
CMT-SP	6017.2021/0024258-6	15/12/2021	X	Critério de rateio não adequado
TJSP	1038518-47.2021.8.26.0506	30/06/2022	X	Descaracterização do CSA. O contrato previa efetiva prestação de serviço e incidência de contraprestação. Existência de cláusula penal
TJSP	1012053-87.2021.8.26.0348	19/08/2022	✓	Não é serviço. Não há incidência de tributação



TRIBUTAÇÃO

SÍNTESE DO ENTENDIMENTO DOS ÓRGÃOS



- Se os requisitos e critérios forem devidamente observados, existem argumentos legais suficientes para suportar a não tributação dos pagamentos feitos por empresas em decorrência de CSA nacionais ou internacionais.





TRIBUTAÇÃO

SUBCONTRATAÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO DO CSA



- A Receita Federal do Brasil, por meio da **Solução de Consulta Cosit nº 8/2012**, ao analisar a subcontratação em CSA entendeu que, nessa a tributação é diferente ao aplicável na remessa de reembolso de despesas.
- A subcontratação de atividades submete-se ao tratamento tributário equivalente a remessas de valores em decorrência de prestação de serviços.
- Portanto, caso haja subcontratação de atividades, temos:
 - Desconsideração do CSA;
 - Existência de prestação de serviços e de remuneração para fins de ISS;
 - Tributação da renda e receita para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (Líder);
 - Aplicação de regras de Preço de Transferência entre as partes relacionadas.



BACEN

CÓDIGOS BACEN – FECHAMENTO DE CÂMBIO



CONTRATOS DE CÂMBIO

- Ausência de código específico para remessas ao exterior a título de reembolso de despesas. Normalmente, os bancos utilizam o código “Outros serviços técnicos, profissionais e administrativos”
- Códigos BACEN de fechamento de câmbio mais utilizados para remessa de valores a título de cost-sharing internacional do Brasil par ao exterior

Código	Natureza	Descrição
47018	Códigos de classificação de operações relativos a serviços diversos	Serviços de telecomunicações
47025	Códigos de classificação de operações relativos a serviços diversos	Serviços de computação
47032	Códigos de classificação de operações relativos a serviços diversos	Serviços financeiros
47128	Códigos de classificação de operações relativos a serviços diversos	Serviços jurídicos
47135	Códigos de classificação de operações relativos a serviços diversos	Auditoria, contabilidade e consultoria tributária
47197	Códigos de classificação de operações relativos a serviços diversos	Outros serviços técnicos, profissionais e administrativos
47520	Códigos de classificação de operações relativos a serviços diversos	Serviços e despesas complementares
37107	Códigos de classificação de operações relativos a transferências unilaterais	Outras transferências correntes
37035	Códigos de classificação de operações relativos a transferências unilaterais	Contribuições à seguridade social
99200	Códigos de classificação de operações especiais	Outras
19	Códigos relativos a relações de vínculo	Demais casos



TRIBUTAÇÃO

PONTOS DE ATENÇÃO - PROVAS



DOCUMENTO IDÔNEO

- Exigência, pelos bancos, da comprovação do pagamento do IRRF para a realização da operação de câmbio (DARF).
- A emissão de nota de débito é fundamental para comprovar o valor, evidenciar e reforçar o cálculo de rateio, bem como para suportar a dedutibilidade permitida.
- Não há nota fiscal ou *invoice*, mas nota de débito ou recibo nesse caso.
- A nota de débito / recibo corrobora a documentação adequada para fins de comprovação dos requisitos necessários para a caracterização do CSA.

ACORDOS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO



ACORDOS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 20/2022 – TRATADO BRASIL JAPÃO



O QUE FOI DECIDIDO

- Não incide Imposto de Renda Retido na Fonte (“IRRF”) nas remessas internacionais do Brasil para o Japão a título de:
 - (i) Reembolso de seguros.
 - (ii) Serviços técnicos.
 - (iii) Assistência administrativa.
 - (iv) Assistência técnica - sem transferência de tecnologia.
 - (v) Comissão de vendas.

- Dos 35 acordos para evitar a bitributação atualmente vigentes, apenas 5 não possuem a equiparação, no protocolo, dos serviços técnicos/assistência técnica e administrativa como “royalties” e, portanto, sujeitos à tributação pelo IRRF pelo Brasil.

- Além do tratado com o Japão, os tratados celebrados com Áustria, França, Finlândia e Suécia também não possuem tal equiparação em seus protocolos, o que garante a não incidência de IRRF sobre tais pagamentos para esses países.



ACORDOS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 20/2022



POR QUE É RELEVANTE?

- Decisão inédita. A Receita Federal do Brasil nunca tinha emitido Solução de Consulta aplicando esse entendimento de não tributação de IRRF para serviços técnicos, assistência técnica e assistência administrativa envolvendo o tratado Brasil-Japão.
- Já existiam soluções de consulta da Receita Federal analisando os Tratados entre Brasil e:
 - (i) França (Solução de Consulta 153/2015).
 - (ii) Finlândia (Solução de Consulta 109/2016).
 - (iii) Suécia (Solução de Consulta n. 65 de 2018).
- Após a Solução de Consulta nº 20/22 falta apenas posicionamento favorável ao contribuinte para o tratado com a Áustria (existe entendimento contrário para o caso da Áustria, mas antes dos precedentes favoráveis do STJ).



ACORDOS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 20/2022



IMPACTO DA DECISÃO

- Não incide IRRF nos pagamentos internacionais feitos à título de serviços técnicos, assistência técnica e administrativa quando não há transferência de tecnologia para países com os quais o Brasil celebrou tratado contra a bitributação, por entender que se qualificam, juridicamente, como “Lucros de Empresa” (Artigo 7º da Convenção Modelo OCDE e correspondente aos tratados brasileiros).
- A RFB entende que, quando existe, no protocolo dos tratados internacionais, a equiparação dos rendimentos decorrentes de serviços técnicos, assistência técnica e administrativa à Royalties, seu tratamento será conforme o Artigo 12 da Convenção Modelo OCDE e correspondente aos tratados brasileiros – o que permitiria a tributação pelo IRRF (a alíquotas de 10%, 12,5% e 15% a depender do tratado).
- Exceção é feita para 5 tratados que não possuem a equiparação de tais rendimentos como se fossem royalties.
 - (i) Áustria.
 - (ii) Finlândia.
 - (iii) França.
 - (iv) Japão.



ACORDOS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 20/2022



IMPACTO DA DECISÃO

- Nesses 5 tratados (“tratados de ouro”), não haveria incidência de IRRF sobre pagamentos à título de serviços técnicos, assistência técnica e administrativa quando não há transferência de tecnologia.
- A RFB, todavia, apenas tinha emitido entendimento favorável ao contribuinte para os tratados com França, Finlândia e Suécia. No tratado com a Áustria existe entendimento **contrário** da RFB nesse sentido (Processo de Consulta nº 136/04), em que se exige 15% sobre tais pagamentos.
- Agora, há segurança jurídica sobre a economia de 12,5% de IRRF em tais remessas do Brasil ao Japão (que é a alíquota de Royalties prevista no tratado Brasil-Japão).



ACORDOS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 20/2022



POSSÍVEIS EFEITOS ECONÔMICOS

- A decisão deve fomentar o aumento de prestadores de serviços especializados, tecnologia de informação, empresas de tecnologia e seguradoras japonesas atuando no Brasil.
- Deve aumentar os investimentos no Brasil de multinacionais japonesas, que passam a não ter uma oneração existente para a maioria dos países sobre tais pagamentos.
- Já há certa movimentação de núcleos empresariais japoneses com sinalização positiva para entender juridicamente e economicamente o impacto da decisão.



ACORDOS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 20/2022



DECISÕES JUDICIAIS ANTERIORES DO STJ

- Favoráveis à não incidência de IRRF em pagamento de serviços à luz do tratado internacional (sem analisar se o serviço é técnico ou não, e sem adentrar se há transferência ou não de tecnologia).
 - Caso Copesul/RS - REsp 1.161.467 (2012).
 - Caso Iberdrola – Resp 1.272.897/PE (2015).
 - Caso Alcatel Lucent – Resp 1.618.897/RJ (2020).

- Depende de análise de prova sobre qual tipo de rendimento está previsto no contrato analisado para saber qual é o tipo de rendimento, se é Lucro de Empresa, Royalties ou Profissões Independentes e, portanto, se haverá ou não IRRF.
 - REsp 1.759.081-SP (2020) – Caso Engecorps
 - REsp 1.743.319-SC (2021) – Caso Peixe Urbano



ACORDOS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 20/2022



KNOW-HOW. ASSISTÊNCIA TÉCNICA COM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. ROYALTIES. CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASIL-JAPÃO. RETENÇÃO NA FONTE. ALÍQUOTA.

Os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa jurídica domiciliada no Japão, em contraprestação por informações concernentes a experiência industrial, comercial ou científica (know-how), incluindo a assistência técnica em virtude de contrato celebrado entre as partes referente a transferência de conhecimento técnico profissional, devem observar o previsto no artigo destinado aos royalties na Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda celebrada entre os Governos do Brasil e do Japão, sujeitando-se à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 12,5% (doze inteiros e cinco décimos meio por cento). (...)

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO TÉCNICO E DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA E ADMINISTRATIVA SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASIL-JAPÃO. NÃO RETENÇÃO NA FONTE.

Os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa jurídica domiciliada no Japão, em contraprestação por serviço técnico, incluindo assistência administrativa, e assistência técnica, sem transferência de tecnologia, não se sujeitam à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF), em virtude da Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda celebrada entre os Governos do Brasil e do Japão. (...)

REEMBOLSO DE SEGUROS. CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASIL-JAPÃO. NÃO RETENÇÃO NA FONTE.

Os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a título de reembolso de seguros, por fonte situada no País, a pessoas jurídicas domiciliadas no Japão, sem estabelecimento permanente no Brasil, não se sujeitam à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF), em virtude da Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda celebrada entre os Governos do Brasil e do Japão. (...)

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA



PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 8/2012



- Não aplicação da legislação de Preços de Transferência aos CSA, por não constituírem remuneração, renda ou receita.
- Como não há prestação de serviço e nem preço no CSA, visto que há mero reembolso, não se aplicam as regras de Preço de Transferência.
- Pontos de atenção:
 - As empresas do grupo estariam dispostas a pagar pela atividade caso fossem empresas independentes.
 - Uma empresa independente estaria disposta a contratar tais serviços com outra pessoa jurídica ou a realizar ela mesma o serviço.
 - O preço previsto no contrato é semelhante àquele aplicável a serviços contratados por empresas independentes sob condições similares.
 - Contribuição de cada empresa deve ser consistente com os benefícios individuais esperados ou recebidos efetivamente.



PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 8/2012



- Aplicação das regras de Preço de Transferência caso haja a desconsideração do CSA, evidenciada quando a análise do contrato revelar:

Diante das mesmas circunstâncias previstas no acordo intragrupo, uma empresa independente optaria por contratar o serviço com outra pessoa jurídica ou realizar a atividade ela mesma

O montante pago não reflita mero ressarcimento de custos e inclua parcela de lucro adicional ao preço fixado

Os benefícios não sejam auferidos de forma consistente com a participação de cada empresa do grupo

As atividades compartilhadas não ofereçam benefício coletivo, tendo em vista que o custo incorrido deve visar o interesse de todos, indistintamente

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

CONTRATOS E REGISTROS



CONTRATOS E REGISTROS

INSTITUTO NACIONAL DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL – INPI



- O CSA é um contrato atípico (não há previsão expressa no Código Civil).
- Devem ser registrados no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (“INPI”) contratos que envolvam:
 - Licenciamento de direitos de propriedade industrial (marcas, patentes, desenhos industriais e topografia de circuitos integrados).
 - Fornecimento de tecnologia.
 - Serviços de assistência técnica.
 - Franquia.
- O CSA não precisa ser registrado no INPI, pois não é contraprestação de marca, de patente ou de transferência de tecnologia, nem de serviços de assistência técnica e similares.
- Entretanto, para a adequada caracterização do CSA, é necessária a formalização do acordo por meio de contrato por escrito, com cláusulas específicas, critérios objetivos e pré-determinados de rateio, sem mark-up, sem subcontratação, com prestações internas e não externas, com atividades-meio (*back office*) e não atividades-fim (*core activities*) em conformidade com os requisitos previstos na Solução de Consulta Cosit nº 8/2012 e na Solução de Divergência 23/2013, bem como consagrado nas demais decisões posteriores, tanto administrativas como judiciais (reembolso de despesas).

INGRESSO DO BRASIL NA OCDE



BRASIL NA OCDE

O QUE MUDA?



- Atualmente, os CSA internacionais sofrem ajustes para fins de *Transfer Pricing (TP)* nos países membros da OCDE
- Isso significa que nos países europeus e nos EUA, sobretudo, mesmo remessas do Brasil a título de CSA sofrem ajustes de TP no país de residência da Líder e, portanto, são adicionados para fins de IRPJ e afins.
- Há, portanto, uma tributação como se fossem serviços intragrupo, normalmente a um mark-up de 5% - conforme os Transfer Pricing Guidelines da OCDE.
- Com o ingresso do Brasil na OCDE, o cenário de não tributação e não aplicação das regras de TP nos CSA provavelmente irá mudar, o que torna o uso da estrutura de CSA interessante nesse momento, de forma que os grupos econômicos devem, ao máximo, fazer uso dessa estrutura enquanto é possível e aceita.
- O que pode vir? Maior diligência e escrutínio na documentação; ajustes de TP no Brasil; questão do ajuste secundário para fins de TP (acordos contra a bitributação celebrados pelo Brasil não tem o Artigo 9(2) da CM OCDE); notas de crédito e tributação de PIS/COFINS em ajustes correlatos; discussões adicionais de *compliance*.



R. Leopoldo Couto de Magalhães Júnior, 758 – CJ. 131

Itaim Bibi – São Paulo – SP – CEP 04542-000

+ 55 (11) 3181-8833



vbdlaw.com.br



institucional@vbdlaw.com.br



[@vbdadvogados](https://www.linkedin.com/company/vbdadvogados)

Obrigado!!!

leonardocastro@vbdlaw.com.br