



*cutting through complexity*

# Preço de transferência nas operações de rateio de gastos

## Enfoque: Brasil e OCDE

Dezembro de 2015

## Conceito e objetivo

- Objeto

## Operações de rateio nacionais

- Aspectos fiscais

## Operações de rateio internacionais

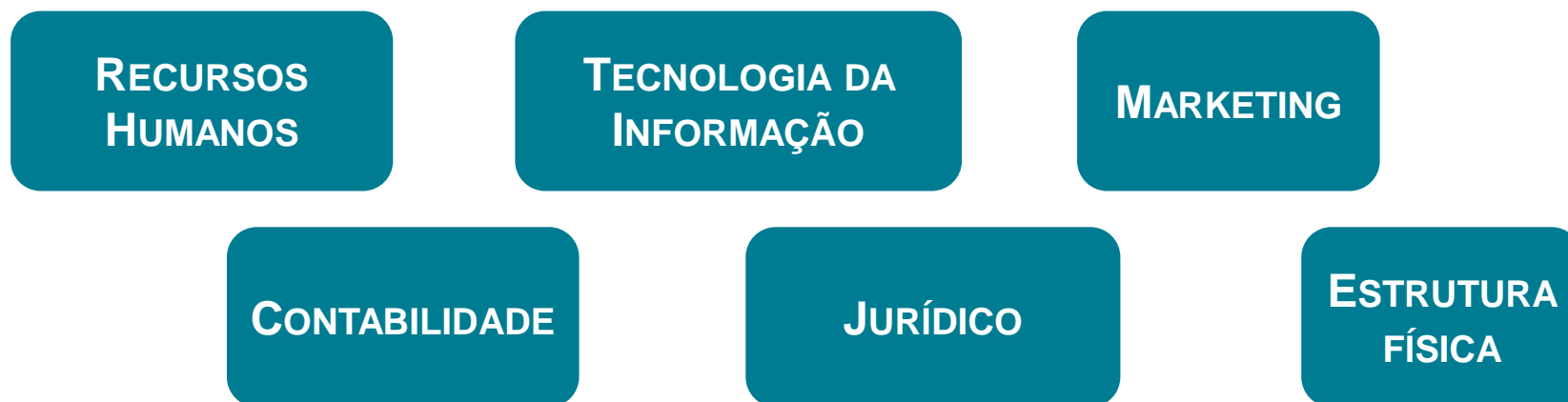
- Conceito
- Aspectos fiscais
- Preço de transferência no Brasil
- As transações entre partes relacionadas na OCDE
- Brasil vs OCDE
- Considerações finais

## Apêndice

- Soluções de consulta

# Conceito e objetivo

- **COMPARTILHAMENTO** de gastos
- Foco na **OTIMIZAÇÃO** das atividades-meio



- **Vantagens**
  - Centralização de controle com a concentração de gastos na empresa-líder e posterior repasse
  - Especialização das atividades (sinergia)
  - Redução de gastos em duplicidade

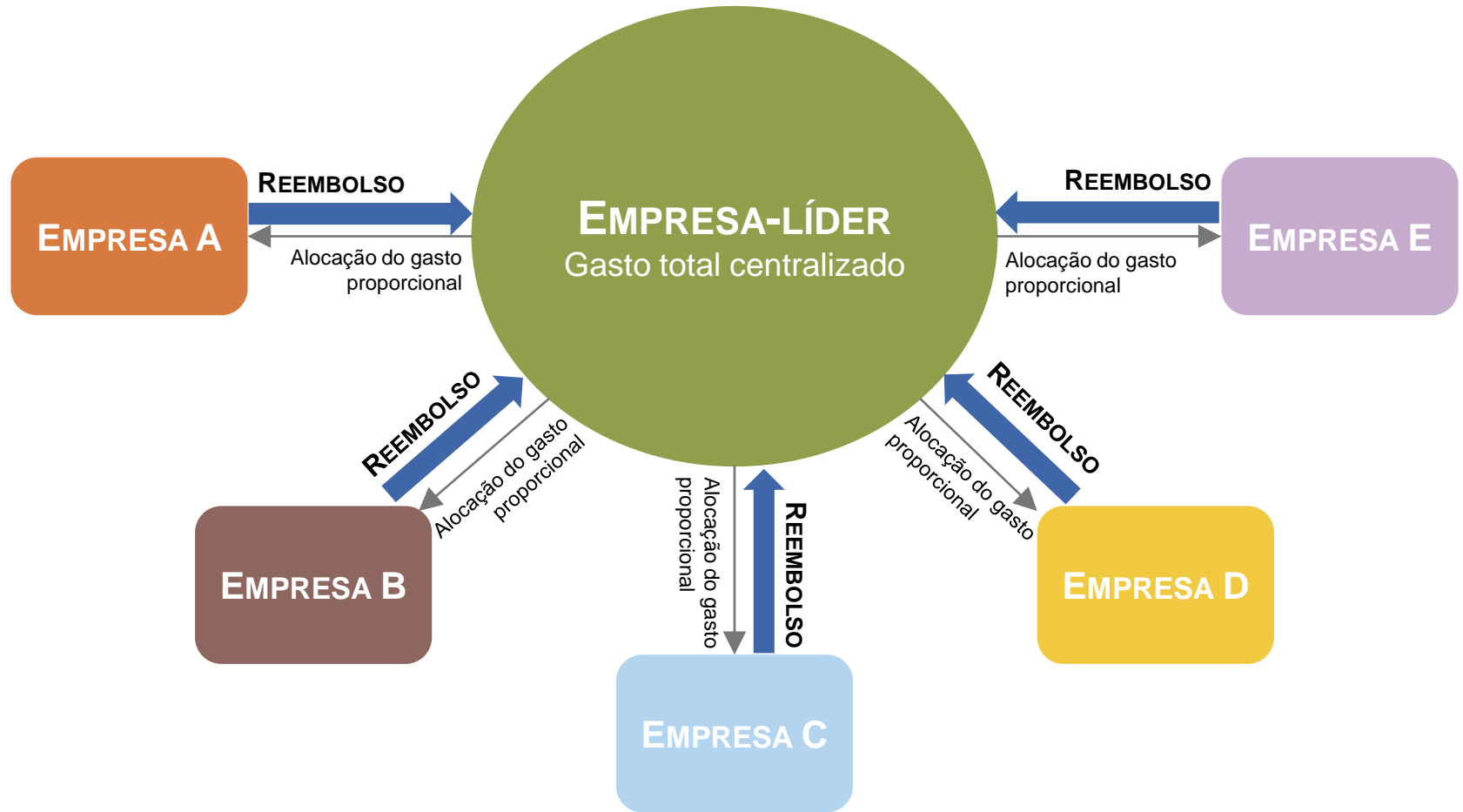
➤ **Diferentes naturezas de gastos**

**Gastos incorridos com terceiros**

- Contratação de prestadores de serviço e fornecedores
- Gasto com a contratação é inicialmente arcada pela centralizadora e posteriormente repassado às demais empresas do grupo
- Exemplos: aluguel, propaganda e publicidade, contabilidade externa, etc.

**Gastos incorridos internamente**

- A empresa centralizadora utiliza sua estrutura para atender às demais empresas do grupo
- Os gastos são inicialmente incorridos pela empresa-líder e posteriormente rateados
- Exemplo: rateio de gastos com profissionais de RH e contabilidade



# Operações de rateio nacionais

- Tema controverso e objeto de fiscalização
- Diferentes perspectivas e potenciais impactos tributários

### Empresa-líder

- Caracterização do reembolso recebido como receita tributável
- Glosa da dedução dos gastos

### Empresa-beneficiária

- Glosa da dedução dos gastos



### IRPJ e CSLL

- Requisitos comuns: necessidade, normalidade e usualidade
- Objetividade e razoabilidade nos critérios para rateio utilizados
- Aspecto não tanto controverso, desde que cada empresa reconheça apenas sua parcela

### PIS e COFINS

- Caracterização como receita de prestação de serviço
- Diferentes tratamentos para rateios de gastos com terceiros e gastos próprios
  - ✓ Solução de consulta 38/2011

“As despesas comuns resultantes de atividades desenvolvidas por empresa controladora em favor de outras empresas do mesmo grupo econômico podem ser rateadas em relação estas empresas, devendo os valores recebidos pela empresa controladora serem por ela considerados receita para fim de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP. Também as despesas comuns, contratadas junto a terceiros por empresa controladora para empresas de um grupo econômico, podem ser rateadas. Neste caso, o valor rateado não compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP da empresa controladora.”

ISS

➤ Caracterização como receita de prestação de serviço

- ✓ O município do Rio de Janeiro, por exemplo, prevê como base de cálculo do ISS inclusive valores recebidos a título de reembolso por serviço prestado;

“(...) considera-se preço tudo o que for cobrado em virtude da prestação do serviço, em dinheiro, bens, serviços ou direitos, seja na conta ou não, inclusive a título de reembolso, reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza, sem prejuízo do disposto nesta Seção”

- Características do rateio não eram bem definidas, o que gerava autuações e aumentava o risco desse tipo de operação
- Doutrina defendia a não caracterização de serviço
  - ✓ Ausência de caráter empresarial nas operações

“No caso dos reembolsos de despesas, não se está diante de uma atividade de prestação de serviços desenvolvida empresarialmente, mas sim de uma mera recomposição patrimonial decorrente da assunção de um custo ou despesa por um não-residente em favor de um residente.”

(Sérgio André Rocha, Revista Dialética de Direito Tributário nº132)

- ✓ Operações relacionadas às atividades-meio e não às atividades-fim

“(…) impossibilidade de rateio de custos relacionados à atividade-fim de uma entidade, admitindo-se, apenas, o compartilhamento de atividades designadas como meio, posto que atividade-fim, objeto de empresa, somente se presta à comercialização, em troca de preço e não ao reembolso em troca de transferência sem lucro.”

(Elídie Palma Bifano, Tributos e preços de transferência, Vol. 3)

- Decisões relevantes mais favoráveis começaram a ser proferidas

### Itaú – CARF em 09/2012 – Reembolso de rateio não configura receita

“Os serviços compartilhados (...) prestados (inhouse ou intragrupo) pela controladora exclusivamente às empresas controladas do mesmo grupo empresarial, por serem prestados sem finalidade lucrativa e não se inserirem no objeto do social ou no “comercium” da controladora,(...) não se inserem nos núcleos da materialidade da hipótese de incidência, quer do ISS, quer das contribuições do PIS e da COFINS.”

- Definição dos requisitos para enquadramento como rateio em diferentes posicionamentos administrativos
  - ✓ Empresas do mesmo grupo econômico
  - ✓ Contrato prévio entre as empresas
  - ✓ Previsão de critérios objetivos e razoáveis previamente ajustados
  - ✓ Atividade-meio
  - ✓ Gastos devem ser efetivamente incorridos
  - ✓ Documentação suporte dos gastos incorridos e dos reembolsos

- **Pacificação em conformidade com o que já defendiam os doutrinadores**
- Solução de Consulta COSIT nº 23 / 2013
  - ✓ custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas;
  - ✓ critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
  - ✓ correspondentes ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços;
  - ✓ apropriação como despesa tão-somente a parcela que cabe de acordo com o critério de rateio
  - ✓ escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

# Operações de rateio internacionais

- O repasse de gastos incorridos por empresas do grupo residentes no exterior também é muito comum.
- Funcionamento e objetivo semelhantes ao rateio nacional

### **DESAFIOS ESPECÍFICOS**

**COMPATIBILIDADE COM AS REGRAS DOS OUTROS PAÍSES**

**ENQUADRAMENTO COMO RATEIO**

**REMESSAS DO/PARA O EXTERIOR**

**ELEVADA TRIBUTAÇÃO COMO IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS**

**APLICAÇÃO DAS REGRAS DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA**

- Da mesma forma que o rateio nacional, o entendimento das autoridades evoluíram para um tratamento menos custoso aos contribuintes
- Solução de Consulta COSIT nº 8 / 2012 como paradigma

### Tratamento atribuído às remessas para o exterior antes





➤ Solução de Consulta COSIT nº 8 / 2012

“Aplica-se o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) ou o Método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL), caso se comprove que as disposições do contrato sejam inconsistentes com as características de contratos de compartilhamento de custos e despesas.”

- As características de contratos de compartilhamento são as mesmas aplicáveis ao rateio nacional (SC 23/2013). A SC 8/12 enumerou ainda outras características
  - ✓ divisão dos custos e riscos;
  - ✓ contribuição de cada empresa consistente com os benefícios;
  - ✓ identificação do benefício a cada empresa do grupo.
  - ✓ Reembolso sem lucro;
  - ✓ caráter coletivo da vantagem às empresas do grupo;
  - ✓ remuneração das atividades, independentemente do uso efetivo
  - ✓ previsão de condições tais que qualquer empresa, nas mesmas circunstâncias, estaria interessada em contratar.

➤ Possível conclusão: afasta tratamento de importação de serviços

✘ Exceção

A sub-contratação de atividades identificada num contrato de rateio de gastos submete-se ao tratamento tributário de remessas de valores em decorrência de prestação de serviços.

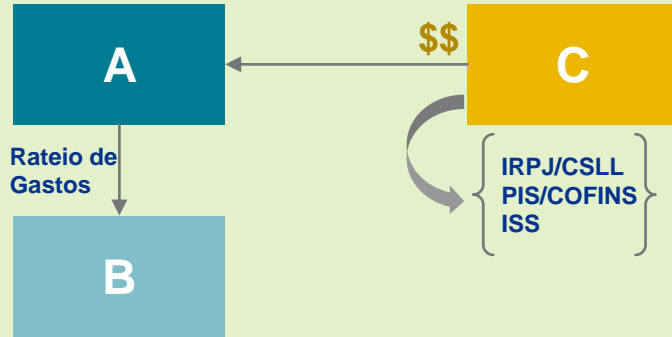
➤ Problemas práticos dos contratos de gastos compartilhados

- Ainda que os requisitos previstos nas soluções de consulta para ser considerado como contrato de rateio sejam cumpridos, as empresas podem enfrentar dificuldades práticas para realizar a remessa do reembolso para o exterior sem a retenção dos tributos no Brasil
  - ✓ Sistema eletrônico do BACEN
  - ✓ Responsabilidade de retenção e risco da instituição financeira
  - ✓ Necessidade de uma solução de consulta ou medida judicial

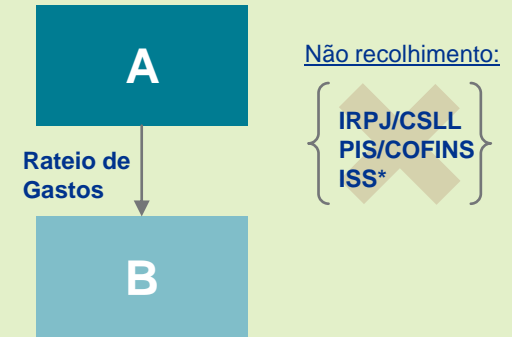
# Operações de rateio internacionais

## Aspectos fiscais

Brasil

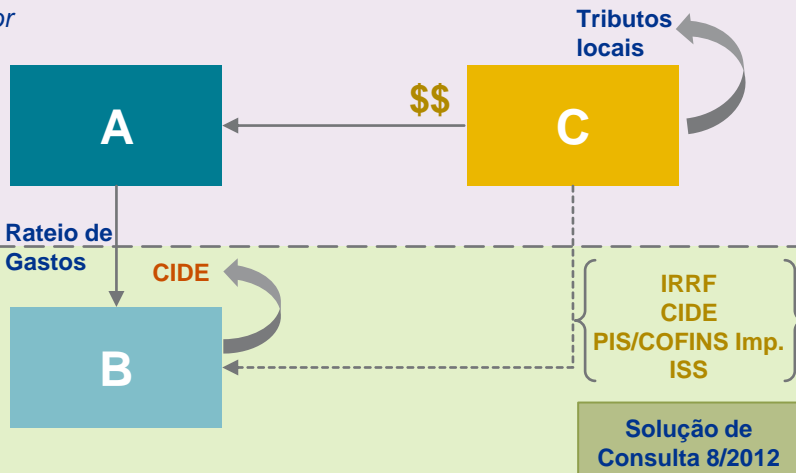


Brasil

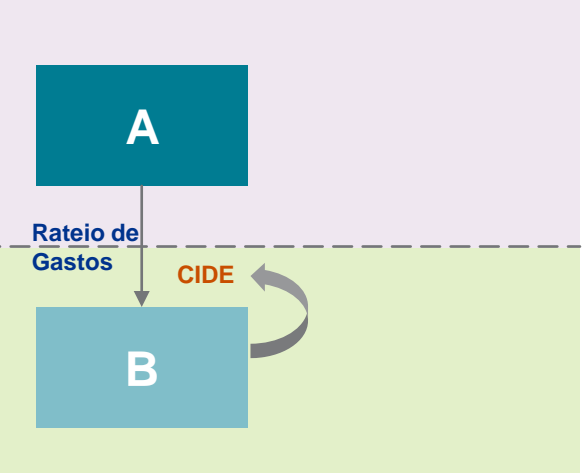


\* Algumas legislações municipais preveem o reembolso como base de cálculo do ISS.

Exterior



Exterior



Holding
  Parte Relacionada
  Parte Não Relacionada

➤ Conseqüências da desconsideração do contrato de rateio

**Tratamento como rateio de despesas**

- Cumprimento dos requisitos estabelecidos no contrato
- Não há tributação na importação
  - ❖ Exceção: CIDE e ISS
- **Não sujeito as normas de preços de transferência**



**Desconsideração do rateio de despesas**

- Descumprimento dos requisitos estabelecidos no contrato
- Tributação na importação de serviço
  - ❖ CIDE; PIS e Cofins; IRRF e ISS
- **Sujeito as normas de preços de transferência**

➤ Quanto à CIDE, a solução de consulta 43/2015\* previu que haverá a sua incidência nas hipóteses previstas em lei ainda que se trate de um reembolso decorrente de contrato de rateio.

➤ Considerando que o ISS se trata de imposto municipal, apesar do entendimento da RFB ser mais favorável, alguns municípios entendem que o reembolso poderia estar sujeito ao ISS (vide o exemplo do Rio de Janeiro mencionado).

\* vinculante, conforme a IN 1.434 / 2013

- Aplicabilidade dos métodos de preço de transferência na importação no direito Brasileiro:
  - O Brasil adota regras próprias de preço de transferência
  - Métodos de importação previstos na legislação:
    - ✓ Preços independentes comparados – PIC
    - ✓ Preço de revenda menos lucro – PRL
    - ✓ Método do custo de produção mais lucro – CPL
    - ✓ Preço sob cotação na importação – PCI (Apenas para commodities)
  - Possibilidade de adoção do melhor método, com exceção das commodities
  - Dificuldade de aplicação no caso concreto
    - ✓ A legislação brasileira restringe a apuração do preço parâmetro aos métodos listados
    - ✓ Não há previsão de adoção dos profit-base methods

### ➤ Os métodos de importação:

- Solução de consulta Cosit 08/2012 traz o **PIC** e o **CPL** como métodos a serem aplicados no caso de desconsideração do contrato de compartilhamento de gastos
  - ✓ Preços independentes comparados – PIC:
    - ❖ Para fins de comparação há a necessidade de condições equivalentes às operacionalizadas por partes não relacionadas
    - ❖ Dificuldade na aplicação:
      - Encontrar transações semelhantes às operacionalizadas dentro de um mesmo grupo econômico: no contrato de compartilhamento de gastos existem atividades particulares como RH, Contabilidade, etc.
      - **Ainda que possa utilizar preços praticados por terceiros (inclusive aqueles que tenham tais atividades como objeto), a similaridade é um desafio na aplicação.**

# Operações de rateio internacionais

## Preço de transferência no Brasil

- ✓ Método do custo de produção mais lucro – CPL:
  - ❖ Preço parâmetro apurado com aplicação da porcentagem fixa sobre o custo
  - ❖ Dificuldades:
    - Apuração/abertura dos custos próprios
    - Encontrar produtos similares com custos de produção equivalentes
    - Apuração/abertura dos custos dos produtos similares

# Operações de rateio internacionais

## Preço de transferência no Brasil

- ✓ Preço de revenda menos lucro – PRL:
  - ❖ O preço parâmetro deverá ser calculado com a aplicação de percentuais fixos, de 40%, 30% ou 20% no valor de revenda de forma a apurar a margem de lucro da operação
  - ❖ Busca apurar o preço realizado nas operações entre partes relacionadas, quando há a revenda para uma parte não relacionada
    - A Lei 9.430/96 autoriza a utilização na importação de serviços:

*“(...) PRL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, **direitos ou serviços importados**, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir: (...)”*
    - Dificuldade de aplicação do PRL na importação de serviço
      - ▶ Na pratica há possibilidade de revenda de serviço?
  - ❖ A Solução de consulta Cosit 08/2012 não menciona o PRL como opção em caso de desconsideração do contrato de compartilhamento de gastos
    - Risco de autuação em caso de aplicação vs Princípio do melhor método



- Insegurança na aplicação das regras de preço de transferência no Brasil
  - A natureza da operação entre partes relacionadas por muitas vezes é peculiar, o que pode dificultar a aplicação do PIC, por falta de similaridade com serviços prestados por terceiros
  - Métodos disponíveis não necessariamente refletem o arm's length
    - ✓ O direito brasileiro, nesse caso, preocupa-se mais com a forma do que com o arm's length
  - Risco de autuação pela Receita Federal em função da não adequação de nenhum dos métodos previstos na legislação
    - ✓ A fiscalização freqüentemente desconsidera os métodos aplicados pelos contribuintes
  - Necessidade de solução de consulta para reduzir as autuações
    - ✓ Morosidade da fiscalização na resposta para as soluções de consulta

- Acórdão 16-21427 de 19 de Maio de 2009 - 5º Turma de Julgamento da Receita Federal

*“ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*EMENTA: PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. APURAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO. Sendo os documentos apresentados pela contribuinte insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço de transferência, a fiscalização poderá determiná-lo com base em outros documentos de que dispuser, aplicando um dos métodos previstos na legislação. PERÍCIA. INDEFERIMENTO. Sendo prescindível, indefere-se a perícia solicitada.*

***DESQUALIFICAÇÃO DO MÉTODO PRL-20%. AGREGAÇÃO DE VALOR.** O método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento não pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens, não configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos.*

***DESQUALIFICAÇÃO DO MÉTODO PIC. FALTA DE COMPROVAÇÃO.** Não logrou a contribuinte êxito em comprovar materialmente cálculos de ajustes segundo o método PIC (Preços Independentes Comparados), correta a sua desqualificação pela fiscalização. **DESQUALIFICAÇÃO DO MÉTODO CPL. FALTA DE COMPROVAÇÃO.** Não logrou a contribuinte êxito em comprovar materialmente cálculos de ajustes segundo o método CPL (Custo de Produção mais Lucro), correta a sua desqualificação pela fiscalização.(...)”*

### Intra-group services (Capítulo VII OCDE *Guidelines*, 2010):

“(…)serviços que tenham sido fornecidos por um membro do grupo econômico para os outros membros do grupo (…)” [Tradução livre]

- ✓ Risco é suportado pelo provedor de serviços;
- ✓ A atividade deve gerar alguma vantagem comercial ou econômica para as empresas participantes
- ✓ O benefício é medido pela consideração se uma empresa independente em condições equivalentes pagaria pela atividade prestada (o serviço deve ser necessário)
- ✓ Remuneração baseada no preço e não no custo, na proporção do benefício esperado utilizando-se o *arm's length* (pela aplicação dos métodos **CUP** ou **Cost-plus**).
  - O *arm's length* não necessariamente representará uma margem de lucro.
  - **Aplicação do CUP (equivalente ao PIC) com preços praticados por terceiros**

**Considerando como parâmetro preço praticado por terceiro especializado, cujo serviço represente sua atividade-fim, a eficiência deste pode fazer com seu preço seja inferior ao custo do serviço realizado internamente.**

Em se tratando de mero repasse de atividade realizada por terceiro, admite-se **que apenas o custo seja repassado**, adicionado apenas de **margem de intermediação** (diferente, e potencialmente inferior, de aplicar CUP ou cost-plus sobre o próprio valor do serviço a ser repassado).

- Ponderação sobre custo-benefício na realização de **FISCALIZAÇÃO** em determinados casos, considerando o baixo retorno financeiro da aplicação do arm's length.
- **BEPS apresenta solução** e normatiza os serviços que gerariam baixo retorno.
  - ✓ Action plan 10 (Altera o capítulo VII dos Guidelines):
    - ❖ Inserção de um capítulo sobre os **SERVIÇOS DE BAIXO VALOR ADICIONADO** (low value-adding)
    - ❖ Arm's length pela aplicação de **margem reduzida** (5%).

# As transações entre partes relacionadas na OCDE

- ❖ São considerados serviços de baixo valor adicionado:
  - cuja natureza seja diferente da atividade principal do grupo (atividade-fim);
  - que tenha natureza de atividade de apoio (atividade-meio);
  - que não envolvam riscos;
  - que não sejam prestado para partes não relacionadas;

### ✓ Podem ser considerados

- ✓ Contabilidade;
- ✓ RH;
- ✓ Gerenciamento de contas a receber;
- ✓ TI;
- ✓ Serviços legais;

### ✗ Não podem ser considerados

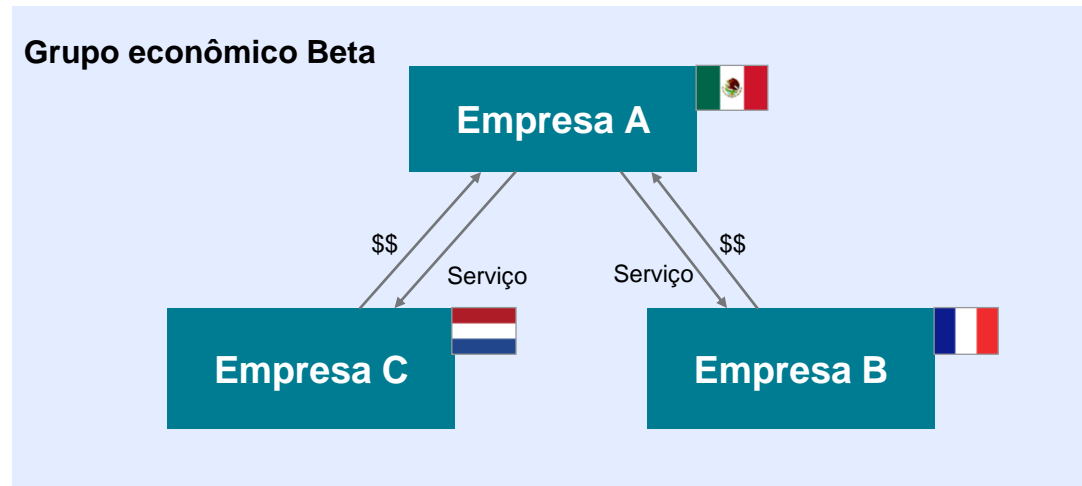
- ✓ Extração e exploração de recursos naturais;
- ✓ Seguro e resseguro;
- ✓ Transações financeiras;
- ✓ Manufatura e industrialização

➤ **Maior similaridade** com o rateio admitido no Brasil.

# Operações de rateio internacionais

## As transações entre partes relacionadas na OCDE

### Exemplo



- ✓ O valor pago pelas empresas C e B deverá estar de acordo com o método CUP ou Cost-plus para ser considerado *arm's length*
- ✓ Se for serviço de baixo valor adicionado a margem poderá ser de 5%

➤ Conceitos da OCDE:

### Cost Contribution Arrangements – CCA (Capítulo VIII OCDE Guidelines, 2010):

“O CCA é uma estrutura acordada entre empresas para **dividir custos e riscos** em desenvolver, produzir e obter ativos, serviços ou direitos, e para determinar a natureza e extensão do interesse de cada participante nesses ativos, serviços e direitos.” [Tradução livre]

- ✓ Benefício mútuo;
- ✓ Aplicável para os intangíveis e serviços compartilhados entre empresas do mesmo grupo;
- ✓ A contribuição deve ser o que as partes estariam dispostas a pagar em circunstâncias comparáveis;
- ✓ A parcela de cada participante deverá ser consistente com o benefício esperado da transação;
- ✓ Para ser considerado um CCA o contrato deve seguir as características listadas nos Guidelines
- ✓ Deverá seguir os *arm's length*, mas não há a necessidade de aplicação de margem a depender do benefício gerado;
  - ❖ Poderá ser avaliado a preço de mercado ou a custo, em caso de serviços de baixo valor adicionado

- ✓ As empresas individualmente não poderiam ter atingido o benefício. O fato de ser em grupo é o que possibilita o benefício alcançado
- ✓ Compartilhamento de recursos (*Pooling of resources*)
- ✓ Principal diferença para a prestação de serviços entre partes relacionadas para a OCDE é que **parte das compensações esperadas pelos participantes é o benefício mútuo e proporcional derivado do compartilhamento de recursos**
- ✓ Se o CCA for descaracterizado aplicam-se as regras do capítulo VII
- O Base Erosion and Profit Shifting- BEPS e o CCA:
  - ✓ Action plan 8 (Altera o capítulo VIII dos Guidelines):
    - ❖ Enfoque no compartilhamento de intangíveis e na valoração do contrato
    - ❖ Parte das consultas públicas sugeriram a retirada da possibilidade de valoração pelo custo do serviço



➤ Os diferentes tratamentos no Brasil e na OCDE:

	Serviços intra-grupos (OCDE)	Compartilhamento de gastos (Brasil)
<b>Forma</b>	✓ Não precisa de contrato	✓ Contrato
<b>Preço</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ O valor que seria pago se contratado com terceiros.</li> <li>✓ Se atividade-fim, o preço deverá estar de acordo com o método CUP ou Cost-plus (equivalente ao PIC e CPL); se atividade-meio, possibilidade de aplicação de margem de 5% após o BEPS</li> </ul>	✓ Somente os gastos do(s) serviço(s), sem a possibilidade de aplicação de margem de lucro
<b>Objeto</b>	✓ Serviços (atividades-meio ou atividades-fim) adquiridos de partes relacionadas	✓ Atividades-meio adquiridas de parte relacionada
<b>Abrangência</b>	✓ Empresa líder realiza despesas em proveito das demais ou essa presta os serviços	✓ Despesas centralizadas em uma empresa do grupo, reembolsadas pelas demais

### ➤ Principais semelhanças e diferenças

	Serviços intra-grupos (OCDE)	Compartilhamento de gastos (Brasil)
<b>Pontos semelhantes</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ O serviço deve ser necessário</li> <li>✓ Esforço individual</li> <li>✓ No caso de desconsideração do contrato de rateio (tratamento como importação de serviços): métodos de preço de transferência utilizados pela OCDE e informados na solução de consulta 08/2012 são semelhantes: CPL (equivalente ao Cost-Plus) e PIC (equivalente ao CUP)</li> </ul>	
<b>Pontos divergentes</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Obrigatoriedade de observância do Arm's length</li> <li>✓ Não há compartilhamento de risco</li> <li>✓ Admite atividade-fim</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Não admite margem de lucro</li> <li>✓ Compartilhamento de risco</li> <li>✓ Apenas atividade-meio</li> </ul>

### ➤ Conclusões

- **Dificuldade em atender os requisitos** da Receita Federal para caracterização do contrato de compartilhamento de gastos
  - ✓ **Controle eficiente** das despesas incorridas na proporção do benefício de cada parte do contrato
  - ✓ **Critérios considerados razoáveis** pela Receita Federal
- Caso o contrato atenda os requisitos da Receita Federal há **dificuldade na remessa de recursos para o exterior sem a retenção dos tributos**
- No caso de desconsideração aplicação das regras na importação de serviços
  - ✓ **Dificuldade de aplicação das regras de preço de transferência** em função da peculiaridade das transações
  - ✓ Receita Federal poderá desconsiderar os métodos adotados pelos contribuintes

- As regras para a caracterização do compartilhamento de gastos adotadas pelo Brasil diferem das estabelecidas pela OCDE
- ✓ **Dificuldade/impossibilidade de cumprir as previsões de diferentes jurisdições**
  - **Apesar do esforço em obter o tratamento como mero reembolso/rateio no Brasil, segundo a OCDE não há discussão quanto à natureza de serviço das operações, mas apenas a possibilidade de uma margem reduzida.**
- ✓ Um contrato de gastos compartilhados no Brasil provavelmente não estará em consonância com as regras de outros países signatários da OCDE
  - Risco de dupla tributação
  - Insegurança no ambiente internacional

# Apêndice

RATEIO DE DESPESAS COMUNS DE GRUPO ECONÔMICO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INCLUSÃO NA RECEITA. DESPESAS COM TERCEIROS. REDUÇÃO DA DESPESA. As despesas comuns resultantes de atividades desenvolvidas por empresa controladora em favor de outras empresas do mesmo grupo econômico podem ser rateadas em relação estas empresas, devendo os valores recebidos pela empresa controladora serem por ela considerados receita para fim de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP. Também as despesas comuns, contratadas junto a terceiros por empresa controladora para empresas de um grupo econômico, podem ser rateadas. Neste caso, o valor rateado não compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP da empresa controladora. Em ambos os casos, requer-se previsão contratual que estabeleça os coeficientes de rateio dentro de critérios razoáveis que correspondam à efetiva imputação da despesa.

**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.

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. HIPÓTESES DE APLICAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.** Aplica-se o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) ou o Método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL), caso se comprove que as disposições do contrato sejam inconsistentes com as características de contratos de compartilhamento de custos e despesas. São características de contratos de compartilhamento de custos e despesas: a) a divisão dos custos e riscos inerentes ao desenvolvimento, produção ou obtenção de bens, serviços ou direitos; b) a contribuição de cada empresa ser consistente com os benefícios individuais esperados ou recebidos efetivamente; c) a previsão de identificação do benefício, especificamente, a cada empresa do grupo. Caso não seja possível assumir que a empresa possa esperar qualquer benefício da atividade desenvolvida, tal empresa não deve ser considerada parte no contrato; d) a pactuação de reembolso, assim entendido o ressarcimento de custos correspondente ao esforço ou sacrifício incorrido na realização de uma atividade, sem parcela de lucro adicional; e) o caráter coletivo da vantagem oferecida a todas as empresas do grupo; f) a remuneração das atividades, independentemente de seu uso efetivo, sendo suficiente a "colocação à disposição" das atividades em proveito das demais empresas do grupo; g) a previsão de condições tais que qualquer empresa, nas mesmas circunstâncias, estaria interessada em contratar.\* A sub-contratação de atividades identificada num contrato de rateio de custos submete-se ao tratamento tributário de remessas de valores em decorrência de prestação de serviços.

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 administrativos 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.



SISCOSERV. RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS ENTRE SOCIEDADES DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. REGISTRO DA OPERAÇÃO. Os serviços, os intangíveis e as outras operações que produzam variações patrimoniais que devem ser objeto de registro no Siscoserv são aqueles definidos na NBS, instituída pelo Decreto nº 7.708, de 2012. Em vista disso, em um contrato de rateio de custos e despesas firmado entre sociedades integrantes de mesmo grupo econômico que envolva residentes e não residentes no País, as atividades disponibilizadas à pessoa jurídica residente por pessoa jurídica não residente devem ser registradas no Siscoserv, caso a atividade em questão esteja prevista na NBS. Trata-se de transação que compreende uma operação que produz variação no patrimônio da pessoa jurídica, na medida em que o reembolso oferecido como contrapartida à atividade disponibilizada representa uma despesa, que necessariamente implicará variação patrimonial. Caso, no bojo do acordo de rateio de custos, haja subcontratação de determinados serviços pela pessoa jurídica centralizadora em favor das demais integrantes, a relação obrigacional decorrente terá a natureza de uma autêntica prestação de serviços, figurando como prestador o terceiro contratado e como tomador as pessoas jurídicas do grupo, a quem os serviços de fato beneficiam. Caso o prestador seja residente ou domiciliado no exterior, haverá obrigatoriedade do registro da informação no Siscoserv, a ser efetuada por tomador residente no Brasil.

\* vinculante, conforme a IN 1.434 / 2013

REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. CONTRATOS DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. INCIDÊNCIA. 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 (cost-sharing agreement) entre empresas do mesmo grupo econômico.

\* vinculante, conforme a IN 1.434 / 2013

# Obrigado

Júlio Chamarelli Cêpeda

Sócio da área de International Tax and M&A

KPMG Assessores Tributários



*cutting through complexity*

© 2015 KPMG Assesores Tributários Ltda., uma sociedade simples brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International Cooperative (“KPMG International”), uma entidade suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.

KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International Cooperative (“KPMG International”), uma entidade suíça.

Todas as informações apresentadas neste documento são de natureza genérica e não têm por finalidade abordar as circunstâncias de nenhum indivíduo específico ou entidade. Embora tenhamos nos empenhado para prestar informações precisas e atualizadas, não há nenhuma garantia de sua exatidão na data em que forem recebidas nem de que tal exatidão permanecerá no futuro. Essas informações não devem servir de base para se empreender qualquer ação sem orientação profissional qualificada, precedida de um exame minucioso da situação em pauta.