

Deloitte.



Cost Sharing

Maio 2021



Compartilhamento de Custos / Cost Sharing

Compartilhamento de custos

Introdução

As regras fiscais brasileiras não regulam especificamente as implicações fiscais decorrentes de um Acordo de compartilhamento de custos. Assim, as decisões administrativas e judiciais são relevantes para o entendimento das autoridades fiscais e quais fatos podem contribuir ou impor riscos à transação global, do ponto de vista fiscal.

O Fisco brasileiro definiu, uma decisão em 2012 (PLR 8/2012), certas características dos arranjos de repartição de custos com o objetivo de determinar se os pagamentos transfronteiriços estariam sujeitos à tributação aplicável aos contratos de serviços, a saber:

- Segregação de custos e riscos inerentes ao desenvolvimento, produção ou aquisição de bens, serviços ou direitos;
- Contribuição consistente de cada entidade com benefícios esperados e efetivamente recebidos por cada entidade;
- Identificação do benefício a cada entidade participante;
- Reembolso obrigatório dos custos incorridos sem marcação;
- Vantagens oferecidas a todas as entidades do grupo participante; e
- Pagamentos para atividades de apoio se tais atividades foram realmente utilizadas.

Resumimos abaixo as posições recentes da Autoridade Tributária Brasileira no que diz respeito às principais características dos Acordos de Repartição de Custos:

Decisões de carta privada sobre acordos de repartição de custos	
Decisão de Carta Privada	Argumentos
PLR nº 8/2012	Características dos Acordos de Repartição de Custos como analisado no slide anterior
PLR nº 23/2013	Tratados de Arranjos domésticos de Repartição de Custos utilizando as mesmas características descritas na PRL 8/2012
PLR nº 276/2019	Referenciado PLR nº 8/2012 para definir um Acordo de Repartição de Custos.

As autoridades fiscais brasileiras emitiram orientações sobre esse tipo de acordo envolvendo entidades brasileiras (SC 23/2013), pela qual, desde que determinadas condições fossem atendidas, uma entidade centralizadora poderia recarregar determinados custos incorridos a outras entidades participantes, como reembolso de despesas.

Sob tais arranjos, o PIS/COFINS e o ISS (em princípio) não se aplicariam a essas recargas, uma vez que, essencialmente, essas não seriam vistas como serviços. Além disso, não representaria receita para a entidade centralizadora.

Compartilhamento de custos

Requisitos de dedutibilidade e riscos

Requisitos de dedutibilidade

As Soluções de Consulta nº 8/2012 e 23/2013 estabelecem os requisitos de dedutibilidade aplicáveis às despesas em Acordos de Repartição de Custos, a saber:

- As despesas comprovadamente correspondem a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos;
- As despesas são necessárias, usuais e regulares nas atividades empresariais da empresa;
- As despesas são rateadas sob critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados e devidamente formalizados por meio de acordo entre as partes;
- Os critérios de compartilhamento são consistentes com as despesas efetivas de cada empresa e com o preço global pago por bens e serviços, observando os princípios gerais de prestação de contas;
- A empresa que centraliza a operação de aquisição de bens e serviços se apropria como despesa exclusivamente a ação a que tem direito, de acordo com os critérios de rateio.

Riscos – Contratos de repartição de custos

Em transações envolvendo acordos internacionais de repartição de custos, os seguintes principais riscos seriam verificados, do ponto de vista fiscal:

- Critérios de alocação (direto/indireto), caso não represente o método mais eficiente para apoiar a parcela correspondente a cada pessoa jurídica, com base nos negócios e fatos específicos do Grupo envolvidos;
- Na pior das hipóteses, em que as autoridades fiscais desconsiderariam a partilha de custos e considerariam a transação como base de prestação de serviços nos requisitos previstos pelas SC nº 8 e 276 (ou seja, conceito de "*benefício mútuo*", segregação de custos e riscos; nenhuma marcação, entre outros)

Compartilhamento de custos

Atividades principais x secundárias

Atividades principais x secundárias

Quanto aos custos subjacentes das despesas, dependendo do tipo de atividade a ser executada, é relevante estabelecer os principais aspectos associados aos negócios core e atividades empresariais não essenciais. Como comentado anteriormente, as autoridades fiscais têm a compreensão de que as atividades empresariais não-core podem estar sujeitas a um acordo de repartição de custos; no entanto, caso os custos e despesas subjacentes das atividades básicas/principais sejam compartilhados, esses seriam vistos como serviços e, portanto, sujeitos a IRRF, CIDE, PIS, COFINS e ISS.

As seguintes características associadas às Atividades Core e Não-Core foram descritas abaixo:

Atividades principais	Atividades não-core
<ul style="list-style-type: none">▪ Essas atividades estão intrinsecamente relacionadas às atividades operacionais da empresa, ao seu propósito societário, sendo entendidas como as atividades desenvolvidas ou prestadas a terceiros, como clientes;▪ Todas as atividades relacionadas à produção de insumos, desenvolvimento, fabricação e venda dos produtos aos clientes, bem como assistência técnica são consideradas como atividades intrinsecamente relacionadas à finalidade corporativa da empresa, caracterizando-se como atividade central da empresa.;▪ As despesas das atividades principais devem ser contabilizadas no P&L da entidade que se beneficiou dos resultados associados a esses;▪ As atividades principais não devem ser incluídas em acordos de repartição de custos.	<ul style="list-style-type: none">▪ Essas atividades são aquelas que apoiam as atividades fundamentais, sendo realizadas em benefício próprio da empresa, tais como apoio administrativo e back-office;▪ As atividades secundárias não são mencionados no propósito corporativo da empresa. Essas atividades, embora essenciais para o bom funcionamento da empresa, não estão relacionadas à razão da existência da empresa;▪ Exemplos de atividades não essenciais para uma empresa industrial/comercial incluem atividades como limpeza, segurança, contabilidade, recursos humanos, jurídico, entre outros outros;▪ Atividades não-essências podem ser incluídas em acordos de repartição de custos.

Rateio de Despesas

Compartilhamento de custos - Requisitos

Com base na leitura das SC nº 8/2012 e da PLR nº 276/2019, resumimos abaixo os principais requisitos:

Requisitos – PLR 8/2012 e PLR nº 276/2019	Acordo proposto
1. Segregação de custos e riscos inerentes ao desenvolvimento, produção ou aquisição de bens, serviços ou direitos;	✓ #
2. Contribuição consistente de cada entidade com benefícios esperados e efetivamente recebidos por cada entidade;	✓
3. Identificação do benefício a cada entidade participante;	✓ #
4. Reembolso obrigatório dos custos incorridos sem marcação;	✓
5. Vantagens oferecidas a todas as entidades do grupo participante;	✓
6. Pagamentos para atividades de apoio se tais atividades foram realmente utilizadas	✓
7. Conceito de " <i>benefício mútuo</i> ", verificou	✓ #

Rateio de Despesas

Compartilhamento de custos - critérios

Compartilhamento de custos

Crêterios Diretos

É aquele em que cada entidade do grupo pode identificar suas despesas atribuíveis por meio de critérios que estabelecem claramente a rela o entre o esforço realizado e o benefício recebido pela entidade. Este é o critério geralmente aceito pelo Fisco.

Valor da "Ordem de Serviço": A despesa/atividade está relacionada a uma Ordem de Serviço emitida;

Folha de Tempo: Gestão de horas trabalhadas pelo funcionário de uma empresa;

 rea ocupada: A despesa   atribuída de acordo com a área ocupada pela empresa (ou seja, Imposto predial – IPTU ou Energia Elétrica conta);

Quantidade de usuários: A despesa   atribuída de acordo com o número de funcionários;

Relatório consumido: A despesa   atribuída de acordo com o consumo;

Objeto Segurado: A despesa do seguro é alocada na empresa proprietária do objeto segurado;

Pessoas jurídicas: Mesmos critérios utilizados para o compartilhamento de custos das pessoas que utilizam a  rea.

Crêterios indiretos

Sob a impossibilidade de adotar critérios de reparti o direta de custos, é excepcionalmente permitido usar critérios indiretos como: bruto receita, gera o de caixa, entre outros.

Esses critérios são geralmente questionados pelo Fisco.

Rateio de Despesas

Comparativo Serviços x cost sharing

	Serviços	Compartilhamento de custos
O principal Características	<ul style="list-style-type: none"> Compreende a obrigação de realizar serviços em troca de remuneração. A atividade realizada é o core business. Cobrança de atividades finais: com base em custos diretos/indiretos e despesas com terceiros, rateio direto, alocação direta de despesas com terceiros, frequência mensal ou trimestral e marcação no preço de mercado (pretende obter lucro). O lucro é o principal driver. 	<ul style="list-style-type: none"> Compreende a restituição patrimonial das despesas – não relacionadas à atividade da entidade – assumidas em nome de outras partes. A atividade realizada tem uma natureza de suporte/negócio não core. Não há margem de lucro. Cobrança de atividades de suporte: Com base nos custos diretos/indiretos, direto rateio, alocação direta de despesas com terceiros, frequência mensal ou trimestral, sem marcação no preço (não pretendo obter lucro). Os custos com terceiros (por exemplo, licenças de software) não fazem parte de um contrato de repartição de custos, uma vez que será considerado como uma prestação de serviços, mesmo que o pagamento seja realizado por uma parte intermediária relacionada. O puro reembolso dos custos aplicados é o principal driver.
Profissionais	<ul style="list-style-type: none"> <u>Baixo Risco</u> de questionamento (assumindo todos os impostos Seria coletados). A base de cálculo do IRPJ/CSLL (CIT) é composta pelas receitas da entidade em relação aos serviços prestados; Impostos dedutíveis de acordo com as regras gerais de dedutibilidade. 	<ul style="list-style-type: none"> Valores pagos no exterior não estaria sujeito à cobrança do IRRF, ISS, CIDE, PIS, Cofins. O IOF sobre a conversão da moeda ainda seria devido. As regras de preços de transferência não seriam aplicáveis
Contras	<ul style="list-style-type: none"> alto carga tributária sobre remessas de serviços de saída. Regras de preços de transferência seriam aplicáveis 	<ul style="list-style-type: none"> O Acordo de Repartição de Custos pode ser desconsiderado na perspectiva do Fisco Brasileiro (conforme os requisitos estabelecidos na SC 276/2019). dedução sujeito a todos os requisitos previstos na SCR 276. Nenhuma decisão administrativa ou judicial relacionada ao "benefício mútuo" foi emitida ainda. Todos os impostos sobre remessas podem ser impostos caso o fisco do fisco Brasileiro classifique como um contrato de serviço.

Dúvidas e comentários finais

Obrigado!