

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

**O uso do *Cost Contribution Arrangement*
em atividades de P&D e intangíveis no Brasil**

Ana Carolina Salvador Groninger

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de 15.10.2020

1. Tema, contexto e modelo de pesquisa predominante

O problema sobre o qual pretendo pesquisar é a falta de consistência e clareza do fisco brasileiro e Tribunais Administrativos em relação à aceitação do *Cost Contribution Arrangement* ("CCA) como contrato válido e eficaz, à luz da perspectiva tributária, para as atividades de pesquisa e desenvolvimento, criação e exploração de intangíveis no Brasil.

É sabido que o Brasil, apesar de não ser membro da OCDE, vem tentando aceder a essa Organização. Porém, pouco se tem feito no processo de convergência e adequação de suas regras às práticas recomendadas por essa entidade no âmbito tributário, dentre elas, destacamos a ausência de regulamentação doméstica do CCA no âmbito dos intangíveis.

Segundo os *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*¹, O CCA consiste em um contrato celebrado entre empresas de um mesmo grupo econômico, preferencialmente, a fim de compartilhar contribuições e riscos relacionados ao desenvolvimento conjunto de pesquisas, a produção ou uso de intangíveis ou ativos tangíveis, bem como a prestação de demais

¹ (OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, 2017, pp. 348 - 349)

serviços, com a expectativa de que tais intangíveis, tangíveis ou serviços criem benefícios para cada empresa signatária.

A utilização do CCA mundo afora garante neutralidade fiscal, isto é, as contribuições destinadas para esse *pool* de recursos e tecnologias, desde que consistentes com os benefícios esperados e com o que as empresas independentes teriam concordado em contribuir em circunstâncias comparáveis, não são tributadas, além de serem consideradas como despesas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda. Além disso, o CCA permite que diferentes entidades legais atendam a necessidades comuns, compartilhando custos sem precificar transações específicas, bem como viabiliza a criação de um sistema de pagamentos de fácil gestão, o que garante simplificação e racionalidade aos fluxos de negócios.

Diante desse contexto, a pesquisa profissional tem como propósito propor ações juridicamente embasadas no modelo de resolução de problema, recomendando as medidas que podem ser adotadas pelas empresas brasileiras que fazem parte de grupos econômicos internacionais para mitigar os riscos de eventuais questionamentos do Fisco em relação à estruturação eficiente de seus negócios atinentes à P&D e aos intangíveis. Além disso, a pesquisa objetivará propor, como medida de *lege ferenda*, a regulamentação tributária do CCA ou a uniformização da jurisprudência administrativa de forma a viabilizar maior segurança jurídica aos contribuintes.

Para isso, a pesquisa buscará identificar: (i) a natureza jurídica atribuída aos reembolsos e se há manutenção da dedutibilidade das despesas no bojo dos contratos *intercompanies* celebrados pelos grupos econômicos decorrentes de atividades de P&D e exploração de intangíveis e seus consequentes efeitos tributários, à luz da interpretação da Receita Federal e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mediante mapeamento das decisões proferidas por esses órgãos; (ii) a natureza contratual desse negócio jurídico celebrado pelos grupos econômicos para fins tributários à luz da doutrina nacional e internacional; (iii) o entendimento e práticas internacionais, em especial, da OCDE e das Cortes de Justiça internacionais, a respeito do tema que poderá iluminar a discussão no cenário brasileiro; e (iv) em que medida o CCA em P&D e intangíveis no Brasil é uma estrutura que, do ponto de vista tributário, é adequada e deve, portanto, ensejar a aplicação de um tratamento fiscal neutro.

2. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso

Contextualização fática e referenciais normativos:

Quesito 1: Como a RFB e o CARF têm se manifestado em relação à natureza jurídica dos reembolsos e sobre a dedutibilidade das despesas no bojo dos contratos *intercompanies* celebrados pelos grupos econômicos decorrentes de atividades de P&D e exploração de intangíveis e aos consequentes efeitos tributários?

Fontes e formas de acesso: artigos científicos, textos técnicos, matérias jornalísticas, livros, mesas de debate do IBDT, Soluções de Consulta e Instruções Normativas da RFB, acórdãos do CARF, mediante pesquisa junto aos sites oficiais dos órgãos e uso de experiência própria.

Análise crítica:

Quesito 2: Qual é a natureza contratual do negócio jurídico celebrado pelos grupos econômicos para fins tributários à luz da doutrina nacional e internacional?

Fontes e formas de acesso: artigos científicos, textos técnicos, matérias jornalísticas, livros, mesas de debate do IBDT, doutrina internacional e trabalhos acadêmicos, dentro do campo jurídico, mediante pesquisa junto às bibliotecas da FGV, IBDT, IBDF, ABDF, *google scholar*, revista INTERTAX etc.

Quesito 3: De que forma a experiência internacional pode subsidiar a discussão no cenário brasileiro?

Fontes e formas de acesso: doutrina internacional, *Guidelines* e *papers* da OCDE; casos concretos estrangeiros, mediante pesquisa junto às bibliotecas da FGV, IBDT, IBDF, ABDF, *google scholar*, *kluwer law online*, dentre outras, bem como aos sites oficiais da OCDE e das Cortes internacionais.

Proposições de conduta:

Quesito 4: Quais condutas são recomendáveis às empresas brasileiras para mitigar eventuais riscos à luz da legislação e jurisprudência atuais?

Fontes e formas de acesso: Soluções de Consulta e Instruções Normativas da RFB e acórdãos do CARF, mediante pesquisa junto aos sites oficiais dos órgãos; matérias jornalísticas, artigos científicos, e uso de experiência própria.

Quesito 5: Como medida de *lege ferenda*, de que a maneira a regulamentação da legislação tributária do CCA ou a uniformização da jurisprudência administrativa poderiam trazer maior segurança jurídica aos contribuintes?

Fontes e formas de acesso: doutrina e jurisprudência nacionais, mediante acesso à biblioteca da FGV e IBDT e aos sites oficiais dos órgãos.

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

Nos arranjos empresariais multinacionais, os grupos econômicos são desafiados a buscar alternativas seguras e eficientes para financiar suas atividades de pesquisa e desenvolvimento, que podem levar à criação de intangíveis e sua posterior exploração econômica. Sobretudo em um momento de recessão econômica, agravada pela pandemia do COVID-19, a busca por eficiência e redução de custos ganha destaque nas agendas empresariais.

Nesse cenário, muitas dúvidas surgem sobre como alocar, de forma eficiente e adequada, os custos incorridos intragrupo; como mensurar os benefícios esperados para cada entidade; qual instrumento contratual adotar e em qual jurisdição centralizar os custos e despesas para futuro rateio com as demais entidades a serem beneficiadas.

Apesar de não ser um contrato previsto na lei brasileira, o *Cost Contribution Agreement* (“CCA”) tem sido utilizado largamente na experiência internacional para disciplinar as atividades entre as empresas relativas às atividades de P&D e, conseqüentemente, à criação e exploração dos intangíveis, de forma que o objetivo da pesquisa será identificar de que forma as empresas brasileiras podem se valer dessa estrutura para realizar seus negócios de maneira segura e gozar do tratamento fiscal favorável decorrente da neutralidade tributária.

Não foram localizados trabalhos ou pesquisas que buscassem analisar a possibilidade de utilizar esse contrato no Brasil, no recorte ora proposto, com

segurança jurídica, de forma que a presente pesquisa terá um potencial de impacto relevante em tendo êxito nessa empreitada.

4. Familiaridade da pesquisadora com o objeto da pesquisa

Minha experiência profissional atuando como advogada no Departamento Jurídico Tributário de uma grande multinacional brasileira permitiu a interação, nos últimos 3 anos, com os projetos de pesquisa e desenvolvimento da Companhia visando a busca de eficiência fiscal com segurança jurídica.

Tenho participado de várias agendas e fóruns com o objetivo de repensar os contratos *intercompanies* de P&D, sob a ótica tributária, de um modo mais global e integrado, sobretudo, porque é da sua natureza, em empresas como a minha, que as atividades de pesquisa e desenvolvimento e o uso e exploração de intangível sejam realizadas em mais de uma jurisdição; por integrantes de mais de uma entidade; com contratação de terceiros com expertise técnica específica (ex: universidades; centros de pesquisa), o que traz bastante complexidade e insegurança na definição do tratamento fiscal.

Nesse cenário, pretendo analisar em que medida o *Cost Contribution Arrangement* é uma estrutura adequada e segura, do ponto de vista tributário, para ser adotada no Brasil no campo de P&D e intangíveis., largamente utilizada na experiência internacional.

5. Bibliografia preliminar

Abarikwu , U. (s.d.). Cost Contribution Arrangements (“CCAs”) - between domestic laws and adopted international tax guidelines and best practices in Nigeria. *Inside Tax Deloitte*.

Balanin, R., & De Nadai Francisco, J. V. (22 de 01 de 2020). *O contrato de compartilhamento de custos e despesas e a SC 276/19*. Fonte: Migalhas: <https://www.migalhas.com.br/depeso/318831/o-contrato-de-compartilhamento-de-custos-e-despesas-e-a-sc-276-19>

- Bez Batti , G., & Duque Estrada, R. (09 de 10 de 2019). *Análise da Solução de Consulta Cosit n. 276: o requisito do benefício mútuo*. Fonte: Consultor Jurídico: <https://www.conjur.com.br/2019-out-09/opiniaio-analise-solucao-consulta-cosit-276>
- Bifano, E. P. (2009). Apuração de preços de transferência em intangíveis, contratos de prestação de serviços, intragrupo e Cost Sharing Agreements. Em L. E. Schoueri , *Tributos e preços de transferência* (pp. 28 - 47). São Paulo: Dialética.
- Brauner , Y. (2010). Cost Sharing and the Acrobatics of Arm's Length Taxation. 38 *Intertax* 11.
- Carraño, F., & Ramón, M. (2001). Cost Contribution Arrangements - comparative survey - Spain. *International Transfer Pricing Journal, IBFD*, v.8, n. 3.
- Costa, F. G. (2010). Natureza jurídica de reembolso dos contratos de rateio de despesas (cost-sharing agreements) entre empresas do mesmo grupo econômico em âmbito internacional e sua não tributação no Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 18, n° 91, 126 - 178.
- Dumont Prado, F. A., & Malinosk Munoz, A. (2014). Recentes Posicionamentos da Receita Federal do Brasil sobre Rateio de Despesas (Cost Sharing) em Operações Internas e Internacionais. *Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF*, v. 4, n. 32.
- Feinschreiber, R., & Kent, M. (2011). Revisiting OECD Cost Contribution Arrangements. *Corporate Business Taxation Monthly*, 33 - 47.
- Gale Group, Inc. (2004). Cost Contribution Arrangements. *International Tax Review*, 38 - 48.
- Galhardo, L. R. (2004). *Rateio de despesas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin.
- Galhardo, L. R., & Pereira, V. P. (2013). Cost Sharing Agreements and Transfer Pricing. *Journal of International Taxation*, v. 24.

- Leoratti, A. (29 de 01 de 2020). *Tributação de contratos de compartilhamento de custos preocupa multinacionais*. Fonte: Jota: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/compartilhamento-de-custos-29012020
- Lessa, D., de Moura Fonseca, F. D., & Serra Lima, D. (2013). Novas Perspectivas sobre o Rateio de Despesas à Luz do Entendimento do CARF e da Receita Federal do Brasil. *Revista Dialética de Direito Tributário n. 211*, 31 - 41.
- Longo, J. H. (2002). Natureza Jurídica do Ressarcimento no Rateio de Despesas. *Revista Dialética de Direito Tributário n° 77*, 68 – 73.
- Lucchesi, J., Schreiter, J., & Snay, B. (2009). Deadlines for Amending Cost Sharing Arrangements and Filing Required Cost Sharing Arrangement States. *The Tax Executive*, 142 - 143.
- Malheiro, E. d. (2009). Preços de Transferência - Intangíveis, Serviços e Cost-Sharing. Em L. E. Schoueri, & V. Borges Polizelli, *Tributos e Preços de Transferência* (p. v. 3). São Paulo: Dialética.
- Malherbe, J. (2014). Contratos de rateio de despesas e contratos de compartilhamento de custos. *Revista Direito Tributário Atual*, 211 - 217.
- Malherbe, J. (2016). Cost Contribution Arrangements and Cost Sharing Agreements. Em L. H. Jochum, *Practical Problems in European and International Tax Law*. Amsterdã: IBFD.
- Martins, N. (1995). Rateio de Custos/Despesas entre Empresas sob Controle Comum - Tratamento Tributável Aplicável. Em V. Rocha, *Planejamento Fiscal Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética.
- Martins, N. (2003). O Contrato de Rateio de Despesas e suas Implicações Tributárias. Em L. E. Schoueri, *Direito Tributário, Homenagem a Alcides Jorge Costa, vol., II*. São Paulo: Quartier Latin.
- Moraes e Castro, L. (2010). Tratamento tributário aplicável aos contratos de rateio/compartilhamento de custos e despesas (cost sharing agreements): IRPJ,

CSLL, PIS, Cofins, ISS e critérios para dedutibilidade de despesas. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 177, 90 - 102.

Moreira Júnior, G. d. (2005). Aspectos tributários atuais do "cost-sharing". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 119, 47 - 59.

OECD. (2015). *COMMENTS RECEIVED ON PUBLIC DISCUSSION DRAFT - BEPS ACTION 8: REVISIONS TO CHAPTER VIII OF THE TRANSFER PRICING GUIDELINES ON COST CONTRIBUTION ARRANGEMENTS (CCAS)*. Paris: OECD Publishing.

OECD. (2017). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*. Paris: OECD Publishing.

Paranaguá, G. (31 de 10 de 2019). *Receita Federal distorce guidelines da OCDE ao analisar contrato de cost-sharing*. Fonte: Felsberg Advogados: <https://www.felsberg.com.br/receita-federal-distorce-guidelines-da-ocde-ao-analisar-contrato-de-cost-sharing/>

Peterson, S. (1989). A LOOKING GLASS TOUR THROUGH A COST SHARING ARRANGEMENT. *Computer & High Technology Law Journal*, 133 - 160.

Pinto, A. E. (2013). Tributação dos reembolsos no âmbito dos contratos de compartilhamento de despesas. *Revista Direito Tributário Atual*, 36 - 62.

R. Runge, B. (1997). The German View of Cost Contribution Arrangements. *Intertax*, 81 - 84.

Receita Federal do Brasil. (01 de 11 de 2012). *Solução de Consulta Cosit nº 8, de 01 de novembro de 2012*. Fonte: Sistema Normas Gestão de Informação: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83885>

Receita Federal do Brasil. (23 de 09 de 2013). *Solução de Divergência Cosit nº 23, de 23 de setembro de 2013*. Fonte: Sistema Normas Gestão da Informação: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=46855>

- Receita Federal do Brasil. (05 de 05 de 2016). *Solução de Consulta Cosit nº 50, de 05 de maio de 2016* . Fonte: Sistema Normas Gestão da Informação: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=73726>
- Receita Federal do Brasil. (28 de 11 de 2017). *Solução de Consulta Cosit nº 520, de 28 de novembro de 2017* . Fonte: Sistema Normas Gestão da Informação : <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=88962&visao=anotado>
- Receita Federal do Brasil. (08 de 06 de 2017). *Solução de Consulta Cosit nº 99069, de 08 de junho de 2017* . Fonte: Sistema Normas Gestão da Informação: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=83690>
- Receita Federal do Brasil. (17 de 04 de 2019). *Solução de Consulta Cosit nº 146, de 17 de abril de 2019* . Fonte: Sistema Normas Gestão da Informação: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=100416>
- Receita Federal do Brasil. (26 de 09 de 2019). *Solução de Consulta Cosit nº 276, de 26 de setembro de 2019* . Fonte: Sistema Normas Gestão da Informação: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=103953>
- Receita Federal do Brasil. (2019). *Transfer pricing in Brazil: towards convergence*. Paris: OCDE Publishing.
- Ribeiro Brazuna, J. L. (2012). Efeitos Fiscais do Rateio de Despesas - Importância e Ônus da Prova. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 20, nº 107.
- Ribeiro Malheiro, E. d. (2009). “Preços de Transferência – Intangíveis, Serviços e Cost Sharing. Em L. E. Schoueri, *Tributos e preços de transferência* (p. 48 a 76). São Paulo: Dialética.
- Ribeiro, H. C. (2020). Aspectos Tributários dos Contratos Internacionais de Rateio de Despesas. *Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF*.
- Rocha, S. A. (2006). Aspectos Fiscais do Reembolso de Despesas e do Compartilhamento de Custos. *Revista Dialética de Direito Tributário nº 132*.

- Rocha, S. A., & Barreto, A. C. (2012). Tributação do Reembolso de Despesas e do Compartilhamento de Custos e o CPC 30. Em S. A. Rocha, *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A - Vol. III, Interpretação da Lei nº 11.638/07* (pp. 585 - 610). São Paulo: Quartier Latin.
- Schoueri, L. E. (2006). *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética.
- Schoueri, L. E., & Moraes Pinto, S. L. (2012). O Contrato de Rateio de Despesas (cost contribution arrangements) e o ISS. Em S. L. Moraes Pinto, *Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais*. São Paulo: Quartier Latin.
- Snaheen, S. (2012). EU JTPF finds common ground on cost contribution. *International Tax Review*, 10.
- Souza Dias Júnior, A. A. (2020). INTANGÍVEIS E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: VEDAÇÕES E NECESSIDADES DO CONTROLE. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, 52 - 70.
- Sporcken, E., & Visser, P. (2016). Netherlands - Intangibles in a BEPS World and How the Netherlands Is Complying with OECD Rules. *International Transfer Pricing Journal*, 1 - 12.
- Stewart, D. (2015). OECD cost contribution arrangements emphasize value. *Tax Notes*, 521.
- Vieira da Silva, W. R. (2014). Dos recentes posicionamentos da Receita Federal do Brasil acerca dos contratos de rateio de custos e despesas. *Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF*, v. 4, n. 32.
- W. Cope, C., M. Zollo, T., & J. Chand, C. (2009). Determining Taxable Income in Connection with a Cost Sharing Arrangement: A Review and Analysis of the Temporary Cost Sharing Regulations. *TAXES-THE TAX MAGAZINE*, 65 - 85.
- Waldens, S. (2001). Cost Contribution Arrangements - Germany. *International Transfer Pricing Journal - IBFD - vol. 8, nº 2*.

