

# Contratos de Rateio de Despesas e Contratos de Compartilhamento de Custos\*

Jacques Malherbe

*Professor Emérito na Universidade de Louvain. Advogado, Sócio de Liedekerke, Bruxelas.*

## *Resumo*

Este artigo apresenta aspectos relevantes dos contratos de rateio de despesas e dos contratos de compartilhamento de custos. Após o exame de sua importância para a prática empresarial, discorre-se sobre o papel de ditos instrumentos na aplicação das regras de preços de transferência, considerando-se seu regramento em alguns países e os *Guidelines* da OCDE.

*Palavras-chave:* contratos de rateio de despesas, contratos compartilhamento de custos, preços de transferência.

## *Abstract*

This article presents relevant aspects of cost sharing agreements and cost contribution arrangements. After describing their importance for business, the author addresses the role of such instruments in the application of transfer pricing rules, considering their regulation in some countries and the OECD Guidelines.

*Keywords:* cost sharing agreements, cost contribution arrangements, transfer pricing.

## **1. Definição e Natureza**

Contratos de rateio de despesas (*Cost Sharing Agreements* - CSAs) e contratos de compartilhamento de custos (*Cost Contribution Arrangements* - CCAs) são acordos a partir dos quais as partes concordam em compartilhar os custos e riscos relacionados a desenvolvimento de ativos, produção de direitos e aquisição de serviços<sup>1</sup>.

Ditos acordos devem ser diferenciados de serviços intragrupo e de centros de custos nos quais o risco é suportado pelo prestador do serviço, que cobra uma margem de lucro, já que não compartilha dos lucros dos destinatários dos serviços. A repartição não é baseada nos benefícios esperados, mas sim na parcela que cada destinatário utiliza dos serviços.

\* O presente texto baseia-se em palestra proferida por ocasião do V Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, realizado nos dias 3 e 4 de outubro de 2013, na cidade de São Paulo. Tradução de Ricardo André Galendi Júnior.

<sup>1</sup> OCDE, *OECD Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations* (doravante *Guidelines da OCDE*), Cap. VII - "Cost Contribution Arrangements", 2010, p. 220; EU Joint Transfer Pricing Forum, *Working document on cost contribution arrangements*, Bruxelas, 26 de outubro de 2011, JTPF/020/200/EN, p. 3; Dantzer, J. W.; e Fulgieri, M. "Cost Sharing Arrangements: United States". *International Transfer Pricing Journal*, 2001, p. 102.

### 1.1. P&D

CCAs e CSAs podem ser celebrados para a realização de atividades de pesquisa e desenvolvimento ou para a produção ou aquisição de direitos e ativos intangíveis. O risco das atividades conjuntas de P&D (lucro ou prejuízo) é compartilhado pelas partes. Em caso de sucesso, intangíveis relevantes serão adquiridos a um custo relativamente baixo<sup>2</sup>. Individualmente, as partes não seriam capazes de desenvolvê-los, devido aos altos custos envolvidos, falta de capacitação ou insuficiência de financiamento.

Um exemplo seria o desenvolvimento de uma ferramenta de marketing virtual, atribuindo-se a respectiva propriedade intelectual às partes contratantes.

Além disso, despesas com P&D podem usufruir de benefícios tributários, na forma de créditos ou deduções de investimentos.

### 1.2. Compartilhamento de serviços

As partes também podem compartilhar custos a fim de se beneficiarem do compartilhamento de serviços. Serviços compartilhados serão adquiridos de um centro comum de serviços a um custo mais baixo que o preço que seria cobrado por um terceiro<sup>3</sup>. Pouco risco é suportado.

### 1.3. CSAs e CCAs<sup>4</sup>

O CSA é um contrato a partir do qual as partes compartilham os custos do desenvolvimento de intangíveis na proporção de sua participação nos benefícios razoavelmente antecipados de sua futura exploração individual dos intangíveis.

O CCA é um contrato com contornos definidos, ou seja, um contrato entre empresas com vistas ao compartilhamento de custos e riscos de desenvolvimento, produção ou obtenção de ativos, serviços e direitos, bem como à definição das vantagens que cada parte possui em relação a eles<sup>5</sup>. O CCA é geralmente um contrato multilateral.

### 1.4. Joint venture

CCAs e CSAs são *joint ventures* com escopo exclusivo de desenvolvimento, que se limitam ao compartilhamento de custos e riscos. *Joint ventures* estendem-se às receitas e aos benefícios das partes contratantes. CCAs e CSAs podem dar origem a uma *joint venture*.

Cada participante tem o direito de explorar seu lucro separadamente, não como licenciado, vale dizer, sem o pagamento de *royalties*.

O CCA não deve ser qualificado como uma *partnership*. As partes não compartilham do sucesso ou fracasso dos respectivos negócios. Uma *partnership* desta natureza seria na França uma *société en participation* se os lucros e prejuízos fossem

<sup>2</sup> *Guidelines da OCDE*, p. 221.

<sup>3</sup> *Guidelines da OCDE*, p. 221.

<sup>4</sup> BRABENEC, T. "Certain important aspects of cost contribution arrangements in financial management". *World Academy of Science, Engineering and Technology*, vol. 43, 2010, p. 921.

<sup>5</sup> ONU, *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*. Nova York: Nações Unidas, 2013, p. 20.

compartilhados por todos aqueles que fizeram uma contribuição em espécie e conduzem o empreendimento em pé de igualdade<sup>6</sup>.

## 2. Aplicação das Regras de Preços de Transferência

### 2.1. *Guidelines*: o princípio do *arm's length*

CCAs devem observar o princípio do *arm's length* para que sejam reconhecidos para fins tributários. O CCA deve coadunar-se com o que se espera que uma empresa teria concordado em contribuir. Os lucros esperados devem ser estimados de maneira independente. Não existe qualquer regra universal a esse respeito.

Deve-se considerar a renda estimada ou a redução de custo percebida pelas partes, ou levar-se em conta os preços cobrados na venda de ativos e serviços comparáveis consoante os *Guidelines* da OCDE<sup>7</sup>.

Conforme ressaltado em estudo da OCDE<sup>8</sup>, “para fins de preços de transferência, a propriedade jurídica de intangíveis, por si só, não confere qualquer direito definitivo à conservação de qualquer direito de exploração de intangível que pode, no final das contas, reverter-se ao proprietário”.

Os *Guidelines* da OCDE questionam o tratamento das economias resultantes de subsídios ou incentivos fiscais<sup>9</sup>. Parece-nos que tal benefício deveria reverter-se à parte que se beneficia do tratamento tributário, excetuado o caso de se ter pactuado em sentido contrário.

### 2.2. Critérios de alocação

Como os benefícios do projeto não podem ser determinados com segurança em relação ao futuro, será necessário estabelecer, de início, um critério de alocação. O critério de alocação pode ser definido em etapas. Ele deve ser proporcional ao benefício ou à redução de custos esperados pelas partes individualmente consideradas.

Uma discrepância substancial entre os custos incorridos e os benefícios esperados pode levar à desconsideração do CCA para fins tributários, rejeitando-se, por conseguinte, a dedução dos custos, ou tributando-se as partes pelos benefícios concedidos a partes relacionadas a título gratuito.

### 2.3. Mudança das partes no curso do contrato

Uma entidade que não pode esperar um benefício de maneira razoável não deve celebrar um CCA. Os termos do acordo devem ser estipulados desde o princípio. As mudanças devem refletir correlação com o lucro dos benefícios esperados. A divisão de custos não deve ser voltada para o passado, usando-se de retrospectção. O problema da alocação de lucros e custos não deve ser visto como um

<sup>6</sup> Gouthière, B. “France”. *Bloomberg BNA T.M. Foreign income portfolio, transfer pricing: rules and practices in selected countries*, 2013-E-G, A53.

<sup>7</sup> *Guidelines da OCDE*, p. 224.

<sup>8</sup> OCDE, *OECD Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, nº 73, 30 de julho de 2013, p. 21.

<sup>9</sup> *Guidelines da OCDE*, p. 224.

problema *ex post*, enfrentado quando as decisões da multinacional já foram tomadas<sup>10</sup>.

A propriedade econômica é mais importante que a propriedade jurídica. Conforme descrito repetidas vezes pelo Professor Avi-Yonah, as falhas do princípio do *arm's length* foram apontadas. Sua essência não é a comparabilidade de preços, mas sim a negociação conforme seria feita entre partes independentes, deixando-se de lado a estrutura organizacional de grupos empresariais<sup>11</sup>. Isso é particularmente verdadeiro no caso de compartilhamento de custos, em que acordos racionais podem ser desconsiderados com base em teorias de *arm's length*.

A propriedade jurídica influenciará o método jurídico utilizado para compartilhar custos. Se a contribuição feita por uma das partes é excessiva, considerando-se os benefícios por ela auferidos, um pagamento de equilíbrio pode ser previsto, devendo ser tratado como custo para o pagador e como reembolso de despesas por parte daquele que recebe.

O acordo deve prever a possibilidade de adesão (*buy-in*), na qual a parte que aderir ao CCA e obtiver vantagem de resultados prévios possa ser cobrada por tais proveitos, ou de saída (*buy-out*), em que a parte que abandonar o CCA e seus resultados pode ter direito a um pagamento<sup>12</sup>.

#### 2.4. Mensuração dos benefícios

Os benefícios podem ser mensurados a partir de<sup>13</sup> unidades produzidas, utilizadas ou vendidas, provisões para a redução do consumo de utilidade ou aumento nas vendas. Este será o caso principalmente se as partes atuarem em um mesmo mercado. Pode-se mencionar como exemplo a substituição do pó por comprimidos efervescentes.

A mensuração pode referir-se aos lucros operacionais. O CCA influencia a lucratividade, por exemplo, porque um novo medicamento é produzido em um mercado não regulado.

Outros métodos podem ser considerados, por exemplo, no caso de uma variação da carga de papel, diminuindo o tratamento manual de documentos. A avaliação das empresas participantes também pode ser um fator.

O critério de alocação mais frequente é o volume de negócios.

Poderíamos prever os desvios esperados em relação aos CCAs caso o mundo - ou a União Europeia - mudasse para o *formulary apportionment*. O volume de negócios, de fato, pressupõe a localização em um país na forma de uma subsidiária ou de um estabelecimento permanente<sup>14</sup>.

<sup>10</sup> GRESIK, T. A. "Assessing the normative differences between formula apportionment and separate accounting". In: Schön, W.; e Konrad, K. A. *Fundamentals of international transfer pricing in law and economics*. Heidelberg: Springer, 2012, p. 259.

<sup>11</sup> Cf. DWARKASING, R. S. J. *Associated enterprises, a concept essential for the application of the arm's length principle and transfer pricing*. Tese. Nimegue: Wolf Legal Publishers, 2011, p. 110.

<sup>12</sup> *Guidelines da OCDE*, p. 229.

<sup>13</sup> *Guidelines da OCDE*, p. 225; *Internal Revenue Code*, parágrafo 1.482, "e", 1.

<sup>14</sup> JAKIMOWSKI, R. *Formelhafte Gewinnaufteilung und zwischenstaatliche Gerechtigkeit*. Hamburgo: Dr. Kovač, 2012, p. 77.

## 2.5. Custos relevantes

Os custos relevantes são<sup>15</sup> as despesas operacionais, depreciação e amortização de ativos e despesas associadas a ativos utilizados, como, por exemplo, despesas com locação.

E quanto aos *stock-options* de empregados? São custos para a empresa ou estão relacionados a uma transação entre acionistas? No caso Xilinx<sup>16</sup>, decidido pelo Tribunal de Apelações (9<sup>th</sup> Circ.) em 2009, sustentou-se que, apesar de partes não relacionadas não compensarem os custos de *stock-options*, partes relacionadas devem fazê-lo<sup>17</sup>. Posteriormente, em 2010, o tribunal modificou sua opinião, considerando que o princípio do *arm's length* prevalecia sobre a regra específica segundo a qual todos os custos deveriam ser incluídos no contrato de rateio de despesas<sup>18</sup>.

## 2.6. Conteúdo

O acordo escrito deve conter:

- relação das partes contratantes;
- detalhamento das vantagens econômicas de cada parte;
- descrição do benefício do projeto incluindo beneficiários;
- descrição dos recursos à disposição de cada parte contribuidora - deve-se dispor sobre a reconciliação da política de preços de transferência das multinacionais em relação aos serviços previstos no CCA;
- os benefícios esperados pelos participantes e a forma de mensurá-los;
- o tipo de serviço incluído no CCA;
- a forma e o valor da contribuição de cada parte;
- a alocação de responsabilidades e tarefas entre as partes e a designação da empresa eventualmente responsável pela centralização da prestação de serviços.

Cláusulas de confidencialidade, o acesso por parte de subcontratantes e a duração do contrato devem ser especificados.

Na China, tais acordos devem ser registrados perante as autoridades tributárias no prazo de 30 dias. A falta dos registros implica a indedutibilidade dos custos. Deve-se manter documentação atualizada<sup>19</sup>. Estranhamente, as leis de Hong Kong são silentes em relação a estes acordos<sup>20</sup>.

## 2.7. Algumas observações

Caso esteja prevista a prestação de serviços a partes não contratantes, o benefício de ditas partes deve ser mensurado segundo o princípio do *arm's length*.

<sup>15</sup> *Internal Revenue Code*, parágrafo 1.482-5, "d", 3.

<sup>16</sup> Cf. GUL, Z.; MUYLLE, R.; *et al.*, "R&D cost sharing: The Xilinx Appeal". *International Transfer Pricing Journal*, 2009, p. 307.

<sup>17</sup> De acordo com a nova regulamentação (2003), remunerações pagas em ações devem ser adicionadas ao centro de compartilhamento de custos.

<sup>18</sup> Cf. HERIFORD, B.; KEATES, H. A.; *et al.*, "US cost sharing: current issues and court cases". *International Transfer Pricing Journal*, 2013.

<sup>19</sup> Guosheifa (2009) Nr. 2, Administrative measures of Special Tax Adjustments of CITL and CITLIR, Capítulo 6; Cf. Cheung, P.; Coronado, L.; *et al.*, "China". *Bloomberg BNA T.M. Op. cit.*, C-D, A 210.

<sup>20</sup> CHEUNG, P.; CORONADO, L.; *et al.*, "Hong Kong". *Bloomberg BNA T.M. Op. cit.*, A 8.

A princípio, não deve ser incluída margem de lucro. Caso a margem de lucro se justifique, ela deve ser pequena. “Um verdadeiro CCA não deve conter qualquer margem de lucro.”<sup>21</sup>

### 3. Outras Questões Tributárias

#### 3.1. Retenção na fonte

A contribuição de um membro, geralmente, não é o uso de um bem intangível justificando o pagamento de *royalties*. CCAs permitem a partilha de recursos e evitam a criação de fluxos de *royalties* ineficientes do ponto de vista tributário.

Normalmente as atividades de um CCA não darão origem a um estabelecimento permanente, já que o CCA não configura uma *partnership*. Entretanto, no Caso Shell português, as subsidiárias portuguesas pagaram à Shell International uma proporção dos custos incorridos pela última em todas as suas patentes e invenções. Os benefícios esperados não foram suficientemente identificados no acordo. Os pagamentos foram consequentemente qualificados como *royalties* e não como reembolso de custos<sup>22</sup>.

#### 3.2. Difusão de propriedade intelectual

A difusão de propriedade intelectual pode ser ineficiente do ponto de vista tributário. Vários países desenvolveram regimes atrativos de tributação da propriedade intelectual (*Patent Box*). Pode ser aconselhável a criação de um veículo de propriedade intelectual que centralize as relações contratuais com terceiros, deixando-se as entidades participantes que prestem serviços auxiliares em uma localização favorável, que ofereça uma margem de lucro segura, tal como o *Service Center* belga.

#### 3.3. Definição jurídica

As autoridades tendiam a guiar-se por regras gerais; agora regras mais sofisticadas têm sido editadas.

Por exemplo, o Canadá define contratos de compartilhamento de custos qualificados<sup>23</sup>. Requer-se um esforço considerável para se estabelecer um quadro que determine os parâmetros aplicáveis às contribuições. Aplica-se tal regulamentação à propriedade ou a serviços, ao passo que a regulamentação nos EUA preocupa-se tão somente com o desenvolvimento de propriedade intangível<sup>24</sup>.

A Espanha promulgou requisitos específicos<sup>25</sup> para que haja a dedutibilidade de pagamentos realizados sob contratos de compartilhamento de custos, introduzindo os *Guidelines* da OCDE na legislação<sup>26</sup> e regulamentação<sup>27</sup> domésticas.

<sup>21</sup> DOUVIER, P. J. “France-Cost Contribution Arrangements”. *International Transfer Pricing Journal*, maio/junho de 2011, p. 93.

<sup>22</sup> CÂMARA, Francisco de Sousa da. “Portugal: cost contributions arrangements”. *International Transfer Pricing Journal*, 2001, p. 216.

<sup>23</sup> TURNER, R. D. M. “Canada: cost contribution agreements”. *International Transfer Pricing Journal*, 2001, p. 89.

<sup>24</sup> *Internal Revenue Code*, parágrafo 1.482-7, “a”, 1.

<sup>25</sup> Walter, M. W.; e MULLERAT, R., “Spain”. *Bloomberg BNA T.M. Op. cit.*, R-S, A 215.

<sup>26</sup> CITL (*Corporate Income Tax Law*), art. 16.6.

<sup>27</sup> CITR (*Corporate Income Tax Regulations*), art. 17.

A França indicou em sua regulação específica sobre pesquisa e desenvolvimento que levaria em consideração contratos de rateio de despesas e a maneira mediante a qual eles operam, o que envolve as contribuições de cada entidade, as condições para aderir ao acordo ou abandoná-lo, a avaliação dos ativos intangíveis criados etc.<sup>28</sup>

A circular italiana<sup>29</sup> é anterior aos *Guidelines* da OCDE<sup>30</sup>. A circular e as regulamentações relacionadas reconhecem a dedutibilidade de pagamentos realizados em decorrência de contratos de compartilhamento de custos, o que inclui acordos em relação às funções dos acionistas (*spese di regia*). A compensação é geralmente determinada com base em uma fórmula fixa, *e.g.*, a razão entre o volume de negócios do grupo e o volume de negócios da entidade beneficiária.

Contratos de compartilhamento de custos não são contemplados pela lei mexicana, mas deve-se atentar à regra que proíbe a alocação de despesas *pro rata* a contribuintes que não possuam renda, inclusive não residentes<sup>31</sup>. A regra pode ser inconsistente com as cláusulas de não discriminação dos acordos, apesar de serem aplicáveis também a mexicanos que não são contribuintes<sup>32</sup>.

As exigências de documentação são por vezes estabelecidas de forma ampla, a fim de se permitir a harmonização com as exigências em outros países, principalmente os Estados Unidos<sup>33</sup>.

### 3.4. Nova regulamentação nos EUA

A nova regulamentação dos EUA segue um modelo de investidor<sup>34</sup>: pagamentos por intangíveis preexistentes são tratados como contribuição externa. O pagamento por custos de atividades de P&D em curso é considerado como um negócio de compartilhamento de custos (*Cost Sharing Transaction - CST*). O pagamento pela aquisição de intangíveis após o início do contrato de compartilhamento de custos é considerado uma aquisição pós-celebração do contrato (*Post Formation Acquisition - PFA*).

Contratos de rateio de despesas e contratos de compartilhamento de custos são contratos empresariais, apesar de serem celebrados no âmbito de um grupo empresarial. A globalização demanda que, dado que a produção e o comércio internacional são, em grande parte, realizados dentro de ditos grupos, tais acordos sejam reconhecidos como ferramentas apropriadas para a alocação de custo e receitas, e que as autoridades tributárias os levem em consideração em sua avaliação.

<sup>28</sup> Regulamentação de 24 de fevereiro de 2005, B01 4 C-2-05, Gouthière, B. “France”. *Op. cit.*, A 77.

<sup>29</sup> Circular nº 32/9/2267, de 22 de setembro de 1980. Cf. Galli, C. “Italy”. *Bloomberg BNA T.M. Op. cit.*, H-I, A 321.

<sup>30</sup> Publicados em 1998.

<sup>31</sup> MITA, art. 32-VIII.

<sup>32</sup> RUIZ, U. “Mexico”. *Bloomberg BNA T.M. Op. cit.*, M-P, A 75.

<sup>33</sup> VAN DAM, H. “The Netherlands”. *Bloomberg BNA T.M. Op. cit.*, A 121.

<sup>34</sup> REICHERT, T. A.; e WRIGHT, D. R. “Proposed Cost Sharing Regulations: A Departure from Arm’s length?”. *International Transfer Pricing Journal*, 2006, p. 3; ANWAR, N.; DROUBAY, J. V.; *et al.*, “Cost sharing services and intangibles: recent changes in transfer pricing regulations”. *International Transfer Pricing Journal*, 2004, p. 3; HERIFORD, B.; KEATES, H.A.; *et al.*, “US cost sharing: current issues and court cases”. *International Transfer Pricing Journal*, 2013, p. 2.013.