

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Maurício Bellucci

Tributação nos Centros de Serviços Compartilhados

DOUTORADO EM DIREITO

SÃO PAULO – SP
2015

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Maurício Bellucci

Tributação nos centros de serviços compartilhados

DOUTORADO EM DIREITO

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito (área de concentração Direito do Estado e subárea de Direito Tributário), sob orientação do Professor Doutor Estevão Horvath.

SÃO PAULO – SP

2015

Banca examinadora

A Cássia e à pequena Olívia

RESUMO

BELLUCCI, Maurício. *Tributação nos centros de serviços compartilhados*. 291 f. 2015. Tese (Doutorado em Direito) — Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Este trabalho objetiva analisar cientificamente o enquadramento ou não à tributação das atividades desempenhadas pelos Centros de Serviços Compartilhados (CSC), modelo organizacional cada vez mais utilizado em grandes conglomerados empresariais. Justifica-se porque raras são as manifestações doutrinárias específicas sobre o assunto e na jurisprudência não há uniformidade na solução e fundamentação apresentadas para se definir a questão. Para cumprir esse objetivo, constrói-se, com base na legislação, na doutrina e na jurisprudência, conceitos jurídicos sobre realidades comumente encontradas nesse ambiente, confrontando-os com as normas impositivas do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ), da contribuição social sobre o lucro (CSLL), das contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN); ainda, considerando-se estruturas empresariais transnacionais, devem ser apontados o imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF), o ISSQN incidente sobre a importação de serviços, as contribuições ao PIS-importação, à COFINS-importação, bem como a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE), o imposto sobre operações financeiras (IOF) — nesse caso, o IOF-câmbio —, enfim, das regras de transferência de preços (TP) e às relativas a distribuição disfarçada de lucros (DDL). Finalmente, avalia-se o tema sob o ponto de vista do planejamento tributário e da teoria das provas. Demonstra-se que a questão deve ser resolvida a partir da Constituição Federal. Neste contexto e à luz da Teoria Geral do Direito, da Filosofia do Direito, da Filosofia da Linguagem e da Semiótica, apresentam-se critérios que devem ser seguidos pelo aplicador da lei tributária ao avaliar os eventos econômicos inerentes aos CSC. Conclui-se pelo não-enquadramento de referidos eventos nas materialidades acima referidas, à exceção do IOF-câmbio.

Palavras-chave: serviços compartilhados, contrato de compartilhamento de custos, rateio de despesas, tributação, planejamento tributário, provas.

ABSTRACT

BELLUCCI, Maurício. *Shared service centers taxation*. 291 pp. 2015. Thesis (Doctorate in Law) — Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

This paper is intended to scientifically analyze tax applicability to activities performed by Shared Service Centers, an organizational model increasingly adopted in large enterprise centers. The theme is pertinent because doctrinal content is rare on the subject and case law lacks consistency in solution and grounds to set the matter. To fulfill this purpose, based on the legislation, doctrine, and case law, legal concepts are built on realities normally found in this environment, which are confronted with rules applicable to the tax on income of legal entities (IRPJ), social contribution on net income (CSLL), contributions to the Social Integration Program (PIS), the Social Security Financing (COFINS) and the tax on the provision of services (ISSQN). Still, considering transnational corporate structures should be pointed out the withholding income tax (IRRF), the ISSQN, the PIS and the COFINS due on the import of services, the intervention contribution in the economic domain (CIDE), the financial transaction tax (IOF) - in this case the IOF - exchange - the transfer price rules (TP) and for the disguised distribution of profits (DDL). Finally, it evaluates the theme from the point of view of tax planning and the theory of evidence. We then demonstrate that the issue should be resolved based on the Federal Constitution. In this context, and in light of the General Law Theory, Law Philosophy, Language Philosophy, and Semiotics, criteria are presented that should be followed by the tax exactor when assessing economic events inherent to Shared Service Centers. We finally conclude for the nonapplication of the referred events in all the mentioned materiality, except for the IOF - exchange.

Keywords: shared services, cost sharing agreement, apportionment of expenses, taxation, tax planning, evidence

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 PRESSUPOSTOS METODOLÓGICOS	14
1.1 Objeto, método e conceito fundamental	15
1.2 Lições de Vilém Flusser	16
1.3 Os conceitos de legitimação e verdade	17
1.4 Sistema jurídico: dois corpos de linguagem	19
1.5 Norma jurídica em sentido amplo e em sentido estrito	22
1.6 Fenomenologia da incidência tributária	25
1.7 Regra-matriz de incidência tributária	30
2 CENTRO DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS COMO ESTRATÉGIA DE NEGÓCIO	35
2.1 O conceito de serviço compartilhado	37
2.2 Objetivos	40
2.3 Operação	42
3 FORMATAÇÃO JURÍDICA DOS CENTROS DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS	45
3.1 Possibilidades teóricas de modelagem dos centros de serviços compartilhados	45
3.2 Grupo econômico	46
3.2.1 Classificação e definição de grupo econômico	58
3.3 Conformação jurídica dos centros de serviços compartilhados	61
3.3.1 Conformação do CSC como departamento de unidade de negócio	63
3.3.2 Conformação do CSC como unidade autônoma de negócio	64
3.3.2.1 Crítica a conformação do CSC como unidade autônoma de negócio	64
3.3.3 Atividade-fim, atividade-meio e terceirização	66
4 PROGRAMA CONTRATUAL DOS CENTROS DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS	71
4.1 Formalização das regras	72
4.2 O contrato segundo as referências da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico	72
4.2.1 Conceito e finalidade	74
4.2.2 Espécies	75
4.2.3 Escopo	77
4.2.3.1 Identificação do contrato adequado	78
4.2.4 Critérios de repartição dos gastos	80
4.2.5 Características essenciais	85
4.3 Determinação do <i>nomen iuris</i> do instrumento contratual que regula o compartilhamento na experiência brasileira	88
4.3.1 Classificação e definição	89

4.3.2	Natureza jurídica	93
4.3.2.1	Natureza jurídica dos fluxos financeiros em contratos de repartição de gastos: reembolso e adiantamento	98
4.3.3	Atividades-objeto do contrato de repartição de gastos	102
5	CENTRO DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	103
5.1	Identificação e definição das regras-matrizes de incidência dos tributos relacionados com os CSC	105
5.1.1	Imposto sobre a renda (IRPJ)	106
5.1.2	Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL)	107
5.1.3	Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS)	108
5.1.4	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)	109
5.1.5	Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN)	110
5.1.6	Imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF)	110
5.1.7	Imposto sobre serviços de qualquer natureza incidente sobre a importação de serviços (ISSQN-importação)	111
5.1.8	Contribuição ao Programa de Integração Social incidente na importação (PIS-importação)	112
5.1.9	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidente na importação (COFINS-importação)	113
5.1.10	Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a contratação de serviços no exterior (CIDE-tecnologia)	114
5.1.11	Imposto sobre operações financeiras (IOF-câmbio)	115
5.2	Controle de transferência de preços e distribuição disfarçada de lucros	116
6	CENTRO DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS E A TRIBUTAÇÃO	120
6.1	Centros de serviços compartilhados e capacidade contributiva	123
6.1.1	Aplicação do princípio da capacidade contributiva para além dos impostos: isonomia e não confisco	127
6.2	Limitações impostas pelos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional	133
6.3	Centro de serviços compartilhados e tributação	136
6.3.1	Regime tributário sob a perspectiva de quem verifica o ingresso	137
6.3.1.1	Repartição de gastos e renda: a não-incidência do IRPJ	137
6.3.1.2	Repartição de gastos e lucro: a não-incidência da CSLL	141
6.3.1.3	Repartição de gastos e receita: a não incidência das contribuições ao PIS e a COFINS	141
6.3.1.4	Repartição de gastos e prestação de serviços: a não-incidência do ISSQN	144
6.3.2	Regime tributário sob a perspectiva de quem realiza o dispêndio	151
6.3.2.1	Repartição de gastos e retenção em fonte: a não incidência do IRRF	151
6.3.2.2	Repartição de gastos e a importação de serviços: a não incidência do ISSQN-importação	153
6.3.2.3	Repartição de gastos e a importação de serviços: a não incidência do PIS-importação e da COFINS-importação	154

6.3.2.4	Repartição de gastos e contratação de serviços administrativos: não incidência da CIDE	155
6.3.2.5	Repartição de gastos e o fechamento de câmbio: a incidência do IOF	157
6.3.2.6	Dedutibilidade das despesas incorridas com base no contrato de repartição de gastos	158
6.3.2.7	Dos créditos de PIS e COFINS	163
6.4	Repartição de gastos, controles de transferência de preços e distribuição disfarçada de lucros	164
6.5	Tributação do sistema de compartilhamento de serviços estruturado via CSC	169
7	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E AS PROVAS NO ÂMBITO DO CSC	173
7.1	CSC e planejamento tributário	175
7.2	CSC e teoria das provas em direito tributário	179
8	CENTRO DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS NO CONTEXTO JURISPRUDENCIAL TRIBUTÁRIO	186
8.1	Jurisprudência como meio de legitimar a interpretação das normas tributárias	187
8.2	Retomada das principais questões tributárias no ambiente de um CSC	188
8.3	Análise de casos	189
8.3.1	Sobre a natureza dos valores recebidos (macroquestões 1 e 4)	191
8.3.1.1	Relação contratual entre as empresas	192
8.3.1.2	Valores pagos como recuperação de custos	193
8.3.1.3	Atividade-fim	196
8.3.2	Sobre a dedutibilidade das despesas (macroquestão 2)	197
8.3.3	Análise jurisprudencial sobre os “contratos de rateio” (macroquestão 3)	201
8.3.4	Análise jurisprudencial sobre o grupo econômico (macroquestão 5)	206
8.4	Quadro-síntese	208
	CONCLUSÕES	210
	REFERÊNCIAS	228
	APÊNDICES	240
	ANEXOS	245

INTRODUÇÃO

Centros de serviços compartilhados (CSC), ou centros de soluções compartilhadas, representam modelos organizacionais cada vez mais adotados por grupos empresariais. Embora não seja pressuposto, é fato que os CSC estão presentes, com mais frequência, em grupos empresariais de grande porte. Essas estruturas têm como mote maior para sua sustentação o fato de proporcionarem mais eficiência e custo menor aos serviços reservados ao que se denomina *back office* em oposição àquilo que se conhece como *core business*. Tais expressões nada mais são do que a representação no idioma inglês daquilo que no Brasil entendemos por serviços administrativos de apoio às operações principais das empresas — estas últimas diretamente ligadas aos objetivos sociais das organizações. Em regra, num ambiente de centro de serviços compartilhados agrupam-se, em maior ou menor extensão, as áreas administrativas e financeiras comuns das empresas de dado grupo de empresas para que tais entidades possam, de fato, focar em seus respectivos *core business*.

O tema objeto deste estudo não encontra, na legislação tributária pátria, regulamentação específica. Por isso, tem sido enfrentado de acordo com a legislação aplicável a cada tributo potencialmente relacionado com as atividades desse modelo organizacional. Esse é um fator determinante para o quadro de insegurança jurídica nesse ambiente, o que é confirmado pela existência de controvérsias interpretativas no âmbito do contencioso, sobretudo em sede administrativa.

Por sua vez, a doutrina pátria tem enfrentado o regime tributário desse modelo organizacional com timidez,¹ e a jurisprudência, embora tenha majoritariamente aceitado o modelo, ainda não está consolidada no tratamento tributário que a ele deve ser dispensado. Desse modo, os pronunciamentos da Receita Federal, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), dos órgãos consultivos e contenciosos municipais e dos tribunais judiciais, em especial do Superior Tribunal de Justiça, precisam ser compreendidos de uma forma estruturada, com método e à luz dos princípios constitucionais vigentes e aplicáveis à espécie.

Os tributos e/ou as questões tributárias diretamente relacionados com esse modelo organizacional são: o imposto sobre a renda (IRPJ), a contribuição social sobre o lucro (CSLL), as contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN); ainda, considerando-se estruturas empresariais transnacionais, devem ser apontados o imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF), o ISSQN incidente sobre a importação de serviços (ISSQN-importação), as contribuições ao PIS-importação, à COFINS-importação, bem como as de intervenção no domínio econômico (CIDE), o imposto sobre operações financeiras (IOF) —

¹ Não há doutrina tributária específica que abranja de forma ampla e exclusiva os centros de serviços compartilhados. Todavia, há material de qualidade que trata desse assunto em conjunto com outros correlatos ou mesmo apenas do contrato de rateio de despesas. Cf.: Branco (2004), Castro (2010), Galhardo (2004), Henrique Longo (2002), Martins (1995; 2003), Rocha (1995), Rocha (2009), Xavier (1997) e Ferragut (2012).

nesse caso, o IOF-câmbio —, enfim, às regras de transferência de preços (TP) e às relativas a distribuição disfarçada de lucros (DDL).

Com base nesse panorama, o problema levantado pelo trabalho é o seguinte: os acontecimentos verificados na execução do modelo de gestão empresarial representado pelos CSC disparam a incidência dos tributos elencados? Devem obediência às regras de TP e de DDL? Implicam em planejamento tributário? Defendemos que um CSC genuíno responde a tais questões de forma negativa.

- Dito isso, é possível fixar as cinco macroquestões que o trabalho buscou enfrentar a partir da problemática proposta. A primeira questão é o fluxo de recursos de conteúdo econômico-financeiro que se verifica entre as empresas de dado grupo empresarial que compartilham serviços por meio dos CSC; mais precisamente, temos de entender se as relações entre estes e as empresas do grupo implicam ou não produção de receitas e resultados. Tal entendimento supõe compreender, no aspecto jurídico-tributário, os conceitos de receita, faturamento, lucro e serviço, dentre outras realidades afins.
- A segunda questão, decorrente da primeira, também se refere ao fluxo de recursos econômico-financeiros que se verifica entre os CSC e seus clientes; isto é, entre os centros e as empresas do grupo em que estão inseridos, mas agora seguindo a lógica dessas últimas. Seriam tais saídas consideradas despesas dedutíveis?
- A terceira questão é o modo pelo qual as relações entre CSC e seus clientes são reguladas. Em outros termos — mas ainda no ponto de vista tributário —, qual é o papel do contrato de repartição de gastos em tais relações?
- A quarta questão que identificamos como decisiva para entender o correto tratamento tributário das atividades de um CSC é a forma como esse modelo organizacional é implantado em determinado grupo empresarial e/ou econômico.

- A quinta questão enfrentada é a compreensão jurídica do conteúdo, do sentido e do alcance da expressão “grupo econômico” e suas expressões sinônimas.

O enfrentamento dessas questões — e de temas afins — será determinante para termos bem compreendido os regimes tributários potencialmente aplicáveis aos CSC. Para o bom endereçamento das questões propostas, sempre que necessário recorreremos não só à legislação, à doutrina e à jurisprudência (ou seja, as temáticas tributária, societária e contratual), mas também à teoria geral do direito e, reconhecendo o direito como corpo de linguagem, aos instrumentos oferecidos pela filosofia da linguagem e pela semiótica.

O trabalho está estruturado em oito capítulos. O capítulo 1 apresenta a base metodológica empregada no desenvolvimento da pesquisa e realização da tese. O capítulo foca nos CSC como modelos organizacionais, haja vista que é o tratamento tributário desses modelos empíricos o objeto de investigação do presente trabalho. O capítulo 3 cuida das possibilidades teóricas de formação jurídica de um CSC no contexto de um grupo de empresas, pois essa é uma questão que tem direta influência no regime tributário aplicável. O capítulo 4 apresenta a roupagem jurídica que deve revestir as relações do CSC, ou seja, as características do contrato que regulam a sua atuação. O capítulo 5 ingressa na questão tributária propriamente dita, uma vez que traz a problemática existente nessa seara em relação a esse modelo de compartilhamento de serviços, dissecando as regras de tributação potencialmente aplicáveis. O capítulo 6 define o regime tributário aplicável ao modelo, sustentando, em regra, a não incidência das normas levantadas no capítulo 5. O capítulo 7 relaciona a realidade do CSC com as temáticas do planejamento tributário e das provas. Enfim, o capítulo 8 testa as conclusões apresentadas nos capítulos 6 e 7 por meio da apresentação e exploração da abordagem que têm sido dispensadas ao modelo pela jurisprudência.

I

PRESSUPOSTOS METODOLÓGICOS

Na ciência do Direito — assim com nas demais ciências —, o cientista deve fazer cortes metodológicos que delimitem seu objeto de estudo, ou seja, limitem a investigação. Deve estabelecer premissas com base nas quais desenvolverá seu raciocínio. Está claro para nós que não há um modelo ou *sistema de referência* padrão para se estudar o direito; mas corte metodológico e fixação de premissas são pressupostos de todo trabalho pretensamente científico; assim como o é a coerência do discurso com as premissas adotadas.² Nesses termos, passemos às premissas que guiam esta pesquisa, à definição do objeto de estudo e ao método a ser aplicado para dissecar esse objeto.

² A necessidade de adotar e explicitar um sistema de referência é fundamental nos campos em que a investigação científica tiver lugar, conforme se lê no verbete “Teoria da relatividade” do *Dicionário de filosofia* de Nicola Abbagnano (2007, p. 84): “Com este termo designam-se dois corpos de doutrinas formuladas por Einstein: o primeiro em 1905 como o nome de R. restrita e o segundo em 1913 com o nome de R. geral. A R. restrita baseia-se no reconhecimento de que a escolha de um sistema de referências, indispensável para fazer medições, pode influenciar os resultados dessas medições; e que, não existindo um sistema de referências privilegiado (ou ‘absoluto’), à diferença do que julgara a física clássica, por um lado é preciso explicitar o sistema segundo o qual é feita a medição e por outro lado é necessário encontrar fórmulas de conversão que tornem válidas tais medições também em outros sistemas. A R. geral é substancialmente a extensão do princípio de R. a todos os sistemas [...]”.

1.1 Objeto, método e conceito fundamental

Este estudo objetivou elaborar um discurso científico que constrói e descreve, à luz de um método³ — entendido como o conjunto de instrumentos de que se vale o investigador para se aproximar do objeto de estudo —, o sistema do direito positivo, em especial sua porção que cuida de regular a tributação no ambiente dos centros de serviços compartilhados (CSC). Para cumprir tal objetivo, seguimos o método⁴ analítico-normativo;⁵ o ponto de partida é a camada de linguagem prescritiva produzida pelo homem segundo certos padrões e valores para regular o convívio social.

O direito como fenômeno comunicacional e — como tal — vazado em linguagem⁶ é um conceito fundamental⁷ deste estudo. A fixação dessa premissa revela a forma de aproximação, construção e interpretação relativas ao objeto de estudo: o sistema do direito positivo. Assumida essa premissa fundamental — de que o direito é linguagem —, a

³ Segundo João Maurício Adeodato (1996, p. 160), o que distingue o fato do conhecimento científico é a postura (*approach; Einstellung*), a forma de aproximação perante o objeto e a transmissão de conhecimentos.

⁴ O vocábulo método pode ser tido como procedimento ou conjunto de procedimentos ordenados, suscetíveis de repetição e cujo propósito é atingir certo fim (ABBAGNANO, 2007, p. 668).

⁵ Queiroz (2003, p. 13, nota 10) ensina que “[...] o termo *analítico* decorre da importância que se atribui à linguagem na construção e descrição do Direito Positivo, método que é informado pela denominada Filosofia analítica (que utiliza linguagem como importante instrumento para adquirir e transmitir conhecimento). O termo *normativo* é usado em função do que se considerar que sejam as unidades do sistema jurídico: as normas jurídicas”.

⁶ Seguimos a teoria conhecida como giro linguístico, caracterizada pela tomada de consciência de que o meio se manifesta pela linguagem. Com a publicação de *Tractatus logico-philosophicus*, de Ludwig Wittgenstein, em 1922, começa a época da filosofia da linguagem, ainda predominante. Para seus adeptos, nada existe se não for vertido em linguagem, tudo se resolve em linguagem; a realidade é um texto, por isso nada há fora de interpretação. Moussallem (2001, p. 27) enfatiza: “[...] o homem não tem acesso aos acontecimentos (mundo físico), mas somente, à linguagem sobre esses acontecimentos. Nada existe fora de interpretações. [...] Por isso o mundo é uma construção de significações”. Em seu texto “Algumas críticas a ‘Notas sobre o fato jurídico: crítica segunda ao realismo linguístico de Paulo de Barros Carvalho’”, Moussallem (2001, p. 27) esclarece: “[...] de acordo com o giro linguístico, a linguagem deixou de ser instrumento do conhecimento para se tornar sua própria condição *a priori*. O fato de o homem habitar a linguagem faz com que ela se torne responsável pela *ek-sistência* daquele. Em termos lógicos, poderíamos dizer que a linguagem é condição suficiente e não necessária do homem. A linguagem *faz-ser* o homem. Este, por sua vez, é o lugar privilegiado para a manifestação do ser. Por isso, o homem não trava contato puro com o ‘mundo físico’. Aproxima-se da *physis* (construída pela linguagem) por meio de teorias, pela pré-compreensão. [...] A linguagem, em sua qualidade de *logos*, é responsável não somente pela constituição do mundo (enunciados constataativos), mas, em determinados casos, visa realizar *ações* (enunciados performativos). Envolto nessa camada linguística, *o próprio agir humano é realizado por meio da linguagem através dos atos de fala* expedidos em determinado contexto comunicacional. *Não há ação sem linguagem*. Linguagem tomada em sua acepção mais ampla: gesticular, chorar, sorrir, cantar, representar, etc.”.

⁷ Segundo Vilanova (2000, p. 162), conceito fundamental para o direito é “[...] aquele sem o qual não é possível ordenamento jurídico”.

consequência imediata é a assunção de que o discurso jurídico tem relevância total. Cientificamente, esse discurso precisa se livrar da ambiguidade e vaguidade próprias do signo linguístico.⁸ A depuração do discurso científico é feita pelo processo de elucidação,⁹ ou seja, pela definição da acepção em que dado signo é empregado no discurso. Assim, vamos à fixação das questões metodológicas fundamentais e de suas consequências para o desenvolvimento do trabalho, tendo em vista que — como quer Apel (2000, p. 11) — “[...] é pura e simplesmente impossível haver uma ‘imagem de mundo’ [*Weltbild*] em geral, universalmente válida, já que a cada ‘imagem de mundo’ corresponde uma certa perspectiva”.

Para aprofundarmos um pouco o tema linguagem dentro da premissa adotada, algumas das lições de Vilém Flusser (2004) podem ser úteis.

1.2 Lições de Vilém Flusser

Segundo Flusser, universo, conhecimento, verdade e realidade são aspectos linguísticos de tal modo, que a língua é uma forma que cria e propaga a realidade. A realidade colhida por nossos sentidos é o dado bruto; torna-se real apenas no contexto da língua, responsável pelo seu aparecimento. As palavras são metáforas. Para Flusser, a língua é um elemento vivo que transforma o *caos* dos dados imediatos no *cosmos* das palavras preenchidas de sentido. Mundo aparente caótico e mundo real ordenado: a linguagem o ordena, constitui a realidade. O avanço do espírito humano entre aparência e realidade se dá

⁸ Segundo Guiburg, Ghigliani e Guarinoni (1985), a condição de uma palavra com mais de um significado se chama *ambiguidade*, que provém, muitas vezes, da extensão de um nome a diversos aspectos ou elementos de uma mesma situação; outras vezes é um acidente na evolução das palavras que parte de etimologias distintas. Esse autor afirma, ainda, que uma palavra ambígua pode ser vaga em cada uma de suas acepções e atribui o conceito de *vaguidade* à falta de precisão no significado de uma palavra: uma palavra é vaga na medida em que sua aplicabilidade é duvidosa e necessita de uma decisão linguística adicional. Também afirma que quase todas as palavras são vagas em alguma medida.

⁹ Para Carvalho (1995), a linguagem científica é um discurso que se pode chamar de artificial, pois tem origem na linguagem comum e passa por uma depuração em que as locuções carregadas de imprecisão significativa se substituídas por termos, na medida do possível, unívocos e suficientemente capazes de indicar com exatidão os fenômenos descritos. Mas nem sempre é exequível a estipulação de vocábulos precisos, daí o que CARNAP designou de elucidação, em que se usa uma palavra e, em seguida, explica-se o sentido em que foi empregada. Desse modo, a linguagem científica se arma para caminhar rumo à ideia-limite de um sistema consistente, rigoroso e pronto para descrever a realidade a que se refere.

pela filosofia e religião, pelas ciências e artes. Sustenta o autor que o conhecimento absoluto, a realidade fundamental e a verdade imediata não passam de conceitos ociosos e desnecessários para a construção de um cosmos. Com sua infraestrutura (os sentidos) e sua superestrutura (o espírito), o intelecto forma o eu. Intelecto *stricto sensu* seria comparado a uma tecelagem que usa palavras como fios. Intelecto *lato sensu* seria a fiação que transforma algodão bruto (dados dos sentidos) em fios (palavras).

Merece relevo a questão da tradução. Para Flusser, a linguagem ordena, constitui a realidade. Sendo o direito uma camada de linguagem, um objeto cultural, cabe estudá-lo à luz da teoria da tradução. A utilidade dessa teoria é o reconhecimento de que a tradução entre idiomas, isto é, o trânsito de um conceito de dado idioma para outro, não preserva a identidade do conceito original; apenas se aproxima dele. No campo pragmático, isso é evidente. Para o direito, por exemplo, os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza não coincidem com os da economia: nesta, são mais amplos; naquele, mais restritos.

De fato, ciências podem ser vistas como “línguas”; e como tais são suscetíveis à aplicação de observações próprias dos sistemas linguísticos. Uma ciência não é automaticamente válida para outra ciência; deve ser traduzida. Para Flusser, entretanto, não se faz possível uma tradução perfeita, a despeito de assumir a possibilidade de sistemas cognoscentes distintos (ciências distintas) manterem uma conversação ampla (por exemplo, direito e economia participam do domínio social). Mas nesse diálogo científico não há encampação de significados, pois o direito não pede emprestados conceitos; ele constrói sua realidade, assim como qualquer ciência.

1.3 Os conceitos de legitimação e verdade

Conceito é uma ideia, uma noção que se tem sobre algo, de modo a provocar no espírito do sujeito cognoscente a ideia sobre o objeto conceituado. Segundo as lições de

Carvalho (2009, p. 120), definir é operação lógica demarcatória dos limites que isolam o campo de irradiação semântica de uma ideia, uma noção ou um conceito. Todos os nomes são classes de elementos. As coisas não mudam de nome; nós é que mudamos o modo de nomeá-las. Portanto, não existem nomes verdadeiros ou falsos das coisas. Existem — isso sim — nomes aceitos, nomes menos aceitos e nomes rejeitados. Essa possibilidade de inventar nomes para as coisas chama-se liberdade de estipulação. Ao inventar nomes (ou ao aceitar os inventados), traçamos limites na realidade como se a cortássemos idealmente em pedaços e, ao assinalar cada nome, identificássemos o pedaço que, segundo nossa decisão, corresponderia a esse nome.

A boa classificação depende não só do processo de dividir o termo, mas, antes disso, de elaborar uma definição adequada de seu conceito. Como definir é demarcar, com lógica, fronteiras e lindes que isolam o campo de irradiação semântica de ideia, noções ou conceitos, com a definição se outorga à ideia sua identidade, que há de ser respeitada do início ao fim do discurso (não contradição).

As unidades dos sistemas sígnicos (como o direito), em grande parte nomes (gerais e próprios), são classes que exprimem gêneros ou espécies e, como tais, são passíveis de distribuição em outras classes, segundo, evidentemente, as diretrizes do critério escolhido para a divisão. Com os recursos da classificação, o homem vai reordenando a realidade que o cerca, para aumentá-la ou aprofundá-la consoante seus interesses e suas necessidades, numa atividade sem fim. Assim, classificar é distribuir em classes, é dividir os termos segundo a ordem da extensão, é separar os objetos em classes de acordo com as semelhanças que entre eles existam, mantendo-os em posições fixas e exatamente determinadas em relação às demais classes.

A importância dos conceitos de teoria das classes para a ciência do direito revela-se na medida em que fornece ferramental importante à análise do cientista. Igualmente, revela-se

importante para o direito positivo na medida em que permite a edição de normas mais bem objetivadas. Uma vez considerado o direito como sistema vazado em linguagem, problemas com a conceituação de termos são constantes. É o caso, por exemplo, das numerosas teorias sobre qual seria o conceito constitucional de *renda*, *serviço*, *receita* e outros. Como fundamentalmente tudo se passa no intelecto do intérprete e este, com base em sua ideologia, processa termos e forma conceitos e definições próprias, tornam-se valiosas as contribuições da teoria da linguagem como forma de superação dos obstáculos de interpretação. Na perspectiva de quem precisa convencer, os recursos de referida teoria são fundamentais para justificação e legitimação da definição proposta: eis aí a *verdade* na concepção com a qual estamos desenvolvendo o presente discurso.

1.4 Sistema jurídico: dois corpos de linguagem

Nunca é demais reforçar a ideia de que o emprego técnico, rigoroso e preciso das palavras tem de caracterizar o estudo científico. Por isso convém, nesse momento, especificarmos o conteúdo de nosso objeto de estudo: o direito. O signo *direito* é ambíguo, ou seja, tem mais de um significado. Neste estudo, o termo é usado, pelo menos, em duas acepções: uma, na locução direito positivo; outra, na locução ciência do direito.

Por *sistema*, devemos entender o conjunto de elementos relacionados entre si que se guiam por um vetor comum. Para Ferraz Júnior (1993), dado sistema é composto pelo repertório — conjunto dos elementos — e pela estrutura — conjunto de regras e relações entre esses elementos. O sistema jurídico inclui o sistema do direito positivo¹⁰ e o sistema da ciência do direito. Composto pelos enunciados prescritivos presentes em seus textos, o

¹⁰ Como sinônimas da expressão *sistema do direito positivo*, usamos *direito posto*, *direito positivo*, *ordenamento*, *ordenamento jurídico*. Mas convém ressaltar uma diferença doutrinária entre sistema e ordenamento: este seria dinâmico, significando uma sequência temporal do conjunto de normas; aquele seria estático e representaria o conjunto de normas (cf. MOUSSALLEN, 2005).

sistema do direito positivo representa o conjunto de normas jurídicas (elementos) válidas¹¹ em dado espaço e tempo guiadas pelos princípios jurídicos (vetores). Se vemos esse sistema como uma pirâmide normativa, no topo estaria a norma hipotética fundamental (cf. KELSEN, 1984), fundamento da Constituição Federal; na base estariam as normas individualizadas e concretizadas. Fundada no axioma de Kelsen, essa pirâmide dá ao direito positivo o timbre de homogeneidade (sintática ou lógica) e de unidade: atributos necessários à configuração de qualquer sistema. O sistema da ciência do direito é formado pelas proposições descritivas de seu objeto de estudo (elementos): o sistema do direito positivo, governado por regras próprias do conhecimento científico, ou seja, princípios científicos (vetores). Ambos os sistemas se manifestam pela linguagem dos signos linguísticos, pela qual são conhecidos pelos seres cognoscentes.

Pelo prisma do direito posto, importa-nos fixar nos signos como objetos de linguagem; e no modo como são usados pelos seres humanos (objeto de estudo da semiótica).¹² Como suporte físico, o signo se associa a um significado e uma significação; o suporte pode ser a fala (fonema) ou a escrita (grafema). Essa materialidade do signo se refere a algo material ou imaterial (seu significado) e suscita no intelecto uma ideia, uma noção, um conceito (sua significação). O signo pode ser investigado em três planos: sintático, semântico e pragmático; presentes no direito positivo e na ciência do direito — embora atuem diversamente em cada campo. Portanto, a linguagem adquire matizes diversos conforme a realidade estudada.

Na realidade do direito positivo (complexo de normas jurídicas válidas num certo país em determinado tempo), a linguagem é prescritiva. Na realidade da ciência do direito (campo de conhecimento que visa estudar o direito positivo, descrevendo-o, ordenando-o e

¹¹ Reiteramos Cerqueira (2000, p. 121) quando afirma que norma validada “[...] é a que mantém relação de pertinencialidade com o sistema. É aquela que existe no ordenamento jurídico quer tenha sido introduzida corretamente ou não”.

¹² Conforme Guiburg, Guigliani e Guarinoni (1985), semiótica é a teoria geral dos signos, disciplina que estuda os elementos representativos na comunicação. No dizer de Santaella (1998, p. 34), semiótica é “[...] a doutrina de todos os tipos possíveis de signos sobre a qual se funda a teoria dos métodos de investigação utilizados por uma inteligência científica”.

oferecendo seus conteúdos de significação), a linguagem é descritiva. Logo, são duas linguagens cuja organização lógica (sintática) e cujas funções semânticas e pragmáticas são diversas e autônomas. Podemos afirmar ainda que a linguagem científica é de sobrenível ou uma metalinguagem, pois trata de outra linguagem: a linguagem científica é descritiva da linguagem prescritiva.¹³ Carvalho (2007b, p. 1) reforça a distinção:

Muita diferença existe entre a realidade do direito positivo e a Ciência do Direito. São dois mundos que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria e exclusiva. São dois corpos de linguagem, dois discursos lingüísticos, cada qual portador de um tipo de organização lógica e de funções semânticas e pragmáticas diversas.

Essa distinção é relevante porque condiz com a natureza mesma do objeto de que nos ocupamos, além de marcar, com segurança, o tipo de trabalho que havemos de desenvolver, o direito positivo forma um plano de linguagem de índole prescritiva (reduzora da realidade social), enquanto a ciência do direito — que o relata (que o reduz) — compõe-se de uma camada de linguagem fundamentalmente descritiva (cf. CARVALHO, 2007b). Ferragut (2005, p. 27)¹⁴ enriquece a distinção:

A Ciência do Direito é um conjunto de enunciados que tem por objeto descrever o direito positivo (metalinguagem do direito positivo), submetendo-se à lógica alética ou clássica e sendo informada pelos valores verdadeiro e falso. Já o direito positivo é o conjunto de regras jurídicas gerais e abstratas, individuais e concretas, existentes em determinado tempo e espaço social. Organizam-se hierarquicamente pelos processos de fundamentação e derivação, direcionando coercitivamente o comportamento humano nas suas relações de intersubjetividade. É um corpo de linguagem técnica e prescritiva, submetida à lógica deontica, cujos valores são válido e não válido.

Ao lidarmos com o tema aqui proposto, nós o fazemos descritivamente com a linguagem prescritiva do direito positivo, partindo do texto legislado rumo à norma jurídica e

¹³ Sobre as funções da linguagem, Carvalho (1999, p. 16) cita estas possibilidades: descritiva, expressiva de situações subjetivas, prescritivas de conduta, interrogativa, operativa, fáctica, propriamente persuasiva, afásica, fabuladora e metalingüística; e diz que a linguagem desempenha várias funções, embora haja uma dominante.

¹⁴ Para aprofundamento dos conceitos de lógica alética e lógica deontica, ver Carvalho (1999).

vencendo, para tanto, o percurso gerativo de sentido. Em última análise, reduziremos a realidade do direito positivo¹⁵ à medida exata do tema de que nos ocupamos.

1.5 Norma jurídica em sentido amplo e em sentido estrito

Tendo em vista a definição do direito como sistema de normas jurídicas válidas em dado espaço e tempo e que tal sistema é vazado em linguagem, ressaltamos a importância de definir os elementos desse sistema: em essência, definir a *norma jurídica*. Segundo a proposta que apresentamos à luz das lições de Carvalho, a norma jurídica corresponde à significação que obtemos da leitura de textos do direito positivo; resulta da construção de um juízo pelo jurista cuja base (suporte físico) são os textos do direito positivo. Esse juízo pode estar organizado diversamente. Distanciamos-nos, portanto, de parte da doutrina que define norma jurídica como o próprio mandamento legal (referência ao texto de lei). Carvalho (2007b, p. 51) anota o propósito de tal distinção:

Aqui se demora a concepção tautológica com que elaboram celebrados doutrinadores, visto que afirmar ser a lei fonte do direito positivo não significa mais do que postular que normas criam normas, direito cria direito, numa proposição evidentemente circular, que deixa o primeiro termo como resíduo inexplicado.

Para Ferragut (2001, p. 19), norma jurídica é a significação organizada numa estrutura lógica hipotético-condicional (juízo implicacional), construída pelo intérprete com base no direito positivo — seu suporte físico — e dotada de bilateralidade e coercitividade. Ela objetiva regular condutas intersubjetivas.

¹⁵ Carvalho (1996, p. 34) esclarece: “[...] todo conhecimento só se perfaz como tal, na medida em que reduz complexidades. Ninguém conhece, tanto no sentido vulgar, quanto nos domínios científicos, sem promover severa diminuição no campo das dificuldades objetivas. A complexidade desestruturada é incompatível com o conhecimento epistemologicamente concebido, o que importa admitir que, ao ingressar no patrimônio cognoscitivo do homem, tais complexidades sofrem drásticas perdas, reaparecendo ainda como complexidades, mas agora estruturadas, quer dizer, reduzidas. E, indo mais além, chegaríamos a dizer que toda a metalinguagem descritiva ou teórica, ao lado de outras diferenças com relação à linguagem-objeto, apresenta ainda o aspecto de ser mais reduzida. Não pode haver coincidência e, muito menos, a linguagem-objeto ser de menor complexidade que a metalinguagem”.

Seja como for, estamos habilitados a dizer que normas jurídicas são encontradas na implicitude dos textos positivados pelo pensamento desencadeado via leitura do texto físico; portanto, nada mais é do que a formação de um juízo, ou seja, a valoração, a significação que o intérprete constrói ao examinar o texto do direito positivo mediante processo gerativo de sentido exercido por meio de uma atividade psicofísica. Araujo (2005, p. 45) dá mais propriedade à ideia:

Para que uma norma apresente o estatuto de mensagem é necessário que ela deflagre um significado. O significado das normas está, mediata ou imediatamente, relacionado como a ordenação das condutas humanas em sociedade. Ou seja, o seu significado é a informação que elas transmitem. Ora, normas transmitem comandos que poderiam ser classificados em obrigações, permissões e proibições.

Quando essa mensagem ou esse juízo se apresenta estruturado em hipótese e consequente, então a norma construída é aquela tomada em sentido estrito; quando faltar essa estrutura, cogitamos uma norma jurídica em sentido amplo. Eis por que os enunciados prescritivos — já significados, mas que ainda se apresentam como frases soltas à espera de dada estruturação — são as normas jurídicas em sentido amplo ou proposições.

Em sentido estrito, a norma jurídica se apresenta segundo uma forma lógica condicional e representa a junção estruturada das proposições. Traduz-se mediante um juízo hipotético condicional que pode ser representado assim: se A então dever-ser B; ou, se preferirmos: dado o fato F então *dever-ser* o resultado R. Ela traz consigo a associação de, pelo menos, duas proposições prescritivas, denunciando a definição de norma jurídica como organização, sob uma forma lógica, das significações construídas com base nos enunciados prescritivos contidos nos textos da lei.

Ocorre que enunciados prescritivos já significados não compõem, por si, uma unidade completa de significação deôntica, pois ingressam na estrutura sintática das normas jurídicas na condição de proposição-hipótese (antecedente — descritora de um fato de

ocorrência possível no contexto social) e de proposição-tese (consequente — prescritora de condutas intersubjetivas). Ao intérprete, caberá integrar tais proposições construídas com base nos enunciados prescritivos (base material), unindo o antecedente ao consequente, o que ele faz por meio de um conector deôntico (*dever-ser*).

Dessa conjugação formada na mente do intérprete, será construído o juízo (significação) sintaticamente organizado em hipótese e consequente, que se consubstanciará na norma jurídica em sentido estrito; em seu consequente estará a conduta modalizada (permitido, proibido, obrigatório). Só essa norma possibilita regular a conduta. Noutros termos, enquanto o conectivo deôntico interproposicional (liga antecedente e consequente) se encontra neutro, o intraproposicional (presente na relação jurídica estabelecida no consequente) permite que a norma jurídica se modalize, ou seja, assumam modos diferentes. Tais modos são de três tipos: *permitido*, *obrigatório* e *proibido*.

Qualquer comportamento humano sempre caberá num dos três modais deônticos, por isso exaurem a possibilidade normativa das condutas interpessoais. Essa característica implica a regra do quarto excluído, isto é, de que não há outra forma de modalizar normas jurídicas que não pressuponha uma *permissão*, uma *obrigação* ou uma *proibição*. Queremos dizer que, embora os enunciados contidos nos textos positivados tenham força prescritiva, apenas sua integração em unidades normativas — conjugando-se a proposição-hipótese (antecedente) com a proposição-tese (consequente) — permitirá formar uma “manifestação do deôntico” (do *dever-ser*, na forma de um dos três possíveis modais). Por isso a norma jurídica pode ser entendida como sua expressão mínima e irreduzível.

Convém registrar outra vez que os enunciados prescritivos se alocam no plano da expressão, mas representam o ingresso no plano do conteúdo quando se deixa para trás a literalidade do suporte físico — o texto de lei. Nesse subsistema, avança o intérprete ao atribuir valores unitários aos vários signos presentes no texto, compondo segmentos

portadores de sentido para, depois, agrupá-los de modo a permitir a perfeita integração do conjunto rumo à construção da norma jurídica que se encontra em outro subdomínio.

Em resumo, eis a distinção com que trabalhamos aqui: 1) enunciados prescritivos sem interpretação se alojam no plano da expressão; 2) enunciados prescritivos interpretados representam proposições prescritivas e, como tais, o ingresso no plano do conteúdo — aí estão as normas jurídicas em sentido amplo; 3) norma jurídica em sentido estrito é formada pelo conjunto das proposições acima referidas, permitindo formar um juízo com estrutura lógica hipotético-condicional.¹⁶ Por fim, esclarecemos que a norma jurídica não pode ser confundida com este ou aquele texto de lei, pois é possível — e até comum — que um único texto não seja suficiente para transmitir a integridade existencial da norma jurídica; daí se faz necessário consultar outros textos legais para a integração do juízo hipotético-condicional regulador de dada conduta.

1.6 Fenomenologia da incidência tributária

Nesta parte, tratamos da positivação do direito, tendo em vista que em nosso sistema de referência não há trânsito automático entre previsão hipotética e fato concreto, entre relação jurídica indeterminada e obrigação tributária plenamente configurada. Também buscamos responder a esta questão: como as normas jurídicas incidem nas condutas humanas em suas relações intersubjetivas? Sustentamos que o direito se apresenta como camada de linguagem que tem a função pragmática de regular condutas humanas em suas relações

¹⁶ Como não enfocamos diretamente a estrutura completa das normas jurídicas neste item, não tratamos da força sancionadora típica do sistema jurídico. Em todo caso, recomendamos a leitura de Silva (2001, p. 95–6) para quem, “[...] sob uma visão mais acurada, o conteúdo significativo da norma jurídica não apenas descreve a possível ocorrência de um fato e a ela atrela conseqüências jurídicas, vinculando dois ou mais sujeitos de direito, mas também estabelece que a conduta em desconformidade ao estatuído na norma será repelida. Na verdade, esta é uma característica do sistema, e não de uma norma isoladamente considerada, pois a sanção é revelada pelo conteúdo significativo de uma outra norma, a sancionadora. Isto é naturalmente do ser jurídico da norma, ou seja, do fato de ela pertencer ao sistema do direito positivo, pois todos os elementos desse sistema são normas jurídicas e não há norma jurídica sem sanção. O comando normativo completo apresenta, portanto, uma estrutura formada por dois membros: um veiculado pela norma primária, que prescreve um dever atrelado ao acontecimento de um fato; e outro, pela norma secundária, que prescreve uma sanção, a ser aplicada pelo Estado, atrelada ao descumprimento da conduta estatuída na norma primária”. Ver, também, Vilanova (1997, p. 75).

intersubjetivas para implementar valores prestigiados em dada comunidade em determinado tempo. Mas como isso ocorre? Como a norma jurídica, implícita nos enunciados prescritivos que compõe o sistema do direito positivo, regula as condutas interpessoais? Como é o trânsito do plano geral e abstrato para o nível das normas individuais e concretas? Enfim, como a norma jurídica incide?¹⁷

O direito — cabe frisar — não toca a realidade; antes, cria a sua. Igualmente, o mundo do *dever-ser* não toca o mundo do *ser*. Logo, ao estabelecer a hipótese tributária, o legislador seleciona acontecimentos que julga pertinentes para regular condutas e implantar valores; e ao fazê-lo atribui-lhes certas notas para possibilitar o reconhecimento da ocorrência concreta do acontecimento previsto de forma abstrata na hipótese normativa. Uma vez identificado esse acontecimento, ele terá de ser traduzido em linguagem competente. Nesses termos, percebemos que o direito como fenômeno comunicacional se nutre de versões da realidade que não se confundem com ela; vale dizer, o evento, sempre passado, não pode ser tocado, repetido, atingido novamente — ele se perde; mas poderá ser objeto de construção linguística apta a descrevê-lo, a declarar sua ocorrência detalhadamente.

O acontecimento de que falamos não passa de mero evento que, ao ser vertido em linguagem adequada, ingressa no sistema jurídico e adquire *status* de fato jurídico. Entendemos que não é possível considerar o fato jurídico tributário nem o evento nele descrito como verdadeiros de fato. Trata-se da versão de um acontecimento originalmente

¹⁷ Essa questão pode ser respondida diversamente; depende do sistema de referência adotado. Para nós, a incidência das normas jurídicas não ocorre pura e simplesmente com a ocorrência do acontecimento previsto em suas respectivas hipóteses normativas; tal evento deve ser vertido em linguagem. Por isso incidência e aplicação são aqui termos sinônimos. Em sentido diverso segue Ataliba (1993, p. 45–6), para quem “[...] costuma-se designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como conseqüente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma [...] A norma jurídica tributária, como qualquer outra norma jurídica tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automática e infalivelmente a incidência do mandamento”. Também Becker (1998, p. 307) vai por essa via ao dizer que, “[...] quando a hipótese de incidência se realiza (acontece, deixa de ser hipótese), então, imediatamente após, sobre ela (sobre a hipótese realizada) incide a regra jurídica. Entretanto, a hipótese de incidência somente se realiza quando se realizaram (aconteceram e, pois, existem) todos os elementos que a compõe. Basta faltar um único elemento para que a hipótese de incidência continue não realizada; e enquanto não se realizar este último elemento, não ocorrerá a incidência da regra jurídica. Porém, realizando-se este último elemento, a regra jurídica incide sobre a hipótese de incidência realizada e a sua incidência é imediata, instantânea e infalível”.

ocorrido no passado, que é verdadeiro e irrecuperável. Cabe observar que, uma vez ingressado no direito, o evento se torna, para a realidade jurídica, e não a social, uma verdade, que é relativa e poderá ser objeto de contestação mediante provas admitidas em direito. Assim, a incidência da norma jurídica — inclusive a tributária — ocorre pela atividade de aplicação do direito, a qual implica a operação de subsunção: uma operação lógica que se dá entre linguagens de níveis diferentes.

O legislador elege eventos da vida real relatados em linguagem competente — exigida pelo direito — e imputa-lhes a força de suscitar comportamentos que considera como valiosos; esse ato de eleição ou vontade é garantido pelas sanções.¹⁸ Dito isso, falamos em subsunção quando o fato jurídico tributário se identificar plenamente com a hipótese tributária. Uma vez relatado em linguagem competente, o evento se torna fato jurídico tributário, ganha concretude e faz surtir, de forma automática e infalível, a relação jurídica tributária prevista no consequente normativo. Todas as normas do direito atuam dessa forma. A cronologia aparente entre a verificação empírica do fato e o surgimento da relação jurídica tributária não existem, pois são entidades simultâneas. Seja como for, uma vez constituído o fato instaura-se a relação jurídica. Além disso, a subsunção ocorre mediante a ação de aplicação, que pressupõe atividade humana.

Nesse sentido, ciente de que foram feitas as notas conotativas da norma geral e abstrata¹⁹ por meio do uso de linguagem, o agente competente, ao aplicar o direito, construirá a norma individual e concreta que, em seu antecedente, terá um fato jurídico tributário constituído, declarando a ocorrência de um evento social segundo coordenadas de tempo e

¹⁸ Como salientamos, discutiremos a estrutura completa das normas jurídicas quando definirmos a natureza jurídica das indenizações.

¹⁹ Denotação e conotação são categorias lógicas. Segundo Guiburg, Ghigliani e Guarinoni (1985), o conjunto de todos os objetos que cabem como significado dentro do conceito de determinada palavra devemos ter por *denotação ou extensão; conotação* (ou *intenção, designação*) é o conjunto de requisitos ou razões que determina o significado correspondente a uma palavra. Tais requisitos ou razões, vale dizer, são os critérios de uso conforme a intenção do emissor. Por exemplo: o conceito de obelisco compreende, em sua denotação, dentre outros, o de Buenos Aires, o de Luxor, o de Washington; sua conotação, ou designação, consiste em ser um pilar bem alto, de quatro faces iguais um pouco convergentes e terminado por uma ponta piramidal bem achatada, que serve de adorno em lugares públicos.

espaço. Nesse momento, tal evento se constitui para o mundo do direito;²⁰ e, em seu consequente, constitui-se uma relação jurídica tributária. Assim, a positivação do direito (aplicação pela subsunção do fato à norma por meio da identificação das notas constantes da norma geral e abstrata) legitimará o direito subjetivo do sujeito ativo de ver consumada a prestação do sujeito passivo que terá o dever jurídico de cumpri-la.

Como se vê, o sistema do direito não se confunde com o sistema social. Por meio de suas regras prescritivas, o direito traz conceitos que devem ser interpretados e aplicados — sua aplicação é imprescindível para fazer o sistema operar, pois de nada adiantariam as previsões normativas de caráter geral e abstrato se não houvesse um mecanismo que as permitisse descer ao nível das normas individuais e concretas, assim como permitisse ao direito atingir sua finalidade última: regular a conduta humana. Assim, a subsunção do fato à norma, concretizada pelo ato humano de aplicação do direito, é o mecanismo que propicia ao direito a possibilidade de regular as condutas dos homens; é o processo de positivação do direito.

Ocorrido o acontecimento descrito no antecedente da hipótese, abre-se, então, a possibilidade de tal evento ser introduzido no direito pelo ente autorizado mediante sua versão em linguagem competente e integrando o antecedente de uma norma individual e concreta que, de modo automático e infalível, desencadeará a relação jurídica tributária prescrita em seu consequente. Se não houvesse tal possibilidade, o referido evento não passaria de acontecimento social desprezado pelo direito, justamente porque não teria sido objeto de seu processo de positivação. Tudo ocorre no plano conceitual, pois o direito é uma camada de linguagem que incide sobre outra, própria da realidade social.

Sobre a sinonímia *incidência e aplicação* empregada aqui, consideremos o segundo termo. Aplicar o direito significa promover sua positivação, em que se parte da norma

²⁰ Daí a distinção: tempo no fato; tempo do fato (cf. CARVALHO, 1999; SILVA, 2001).

fundamental (cf. KELSEN, 1984) para se chegar à base do sistema piramidal do direito, ou seja, às normas individuais e concretas que representam o ponto terminal dos sistemas jurídico-positivos segundo o processo derivativo de produção do direito. Nessa ordem de ideias, aplicar a norma jurídica é, para nós, relatar os eventos concretamente ocorridos no mundo das realidades tangíveis correspondentes àqueles descritos abstratamente no antecedente das normas gerais e abstratas, bem como determinar as relações jurídicas prescritas no consequente de tais normas — operação que deve ser feita mediante o uso de linguagem exigida pelo direito para sua realização. Nesse ponto, portanto, o conceito de aplicação equivale ao de incidência: a ação de aplicar é fazer a norma incidir sobre o fato — este tomado como evento social juridicizado pela norma e ingressado no mundo do direito pela linguagem competente. Logo, aplicar a norma jurídica é fazê-la incidir; e não há que falar em coordenadas de tempo e espaço diversas entre aplicação e incidência; não porque os fenômenos ocorrem concomitante ou simultaneamente, mas porque se trata de um mesmo e único fenômeno.

A aplicação de normas jurídicas resulta do trabalho do homem, que, credenciado pelas regras do sistema, emitirá a norma individual e concreta por ele construída segundo sua bagagem cultural. Aplicar (fazer incidir) a norma é ato humano, é ato de fala,²¹ portanto indispensável ao fenômeno comunicacional do direito, que tem na linguagem sua força motriz. Vale trazer aqui o conceito de *fontes* do direito (cf. MOUSSALLEM, 2001) com que trabalhamos: a palavra fonte designa a origem de algo, onde algo nasce, brota; direito (positivo) designa o conjunto de normas válidas em dado espaço e tempo. Nesse sentido, são fontes do direito os focos ejetores de regras jurídicas no sistema do direito positivo, o que ocorre por meio de órgão credenciado e procedimento específico. São “[...] os acontecimentos no mundo social, juridicizados por regras do sistema e credenciados para produzir normas

²¹ Por “ato de fala” queremos designar a conduta humana que visa à comunicação pela emissão de enunciados linguísticos e que consiste, portanto, no processo de enunciação.

jurídicas que introduzam no ordenamento outras normas gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas, individuais e concretas” (CARVALHO, 2007b, p. 48). Mas é bom frisar: tais acontecimentos ou ocorrências factuais serão colhidos como atos de enunciação (processo), visto que os enunciados representam, em última análise, as próprias normas (produto).²² São verdadeiros atos de fala e, como atos comunicacionais, pressupõem o uso de determinada linguagem sem a qual não se fala em comunicação.

É na enunciação da norma jurídica tributária, então, que a aplicação ou incidência da norma jurídica pode ser relacionada com as fontes do direito, pois é no momento da aplicação que surge o homem, atuando mediante órgãos singulares ou coletivos e procedimento específico para expedir nova norma no sistema. Logo, lê-se aí a própria fonte do direito, haja vista que esse procedimento consiste em enunciar a norma jurídica tributária — atos de fala. É oportuna a passagem de Araujo (2005, p. 82) de que “[...] o estudo das fontes do Direito é o campo no qual a investigação da positivação do Direito vai justamente revelar a sucessão de semioses das quais emanam as normas jurídicas”. Assim, a aplicação do direito revela seu dinamismo: por ela, as normas se sucedem, uma a uma, mas sempre se encontram no homem: seu elemento intercalar, a expressão de dada comunidade social; ele é sua fonte de energia, sua força motriz, o responsável pela movimentação da malha jurídica cujo combustível é a linguagem.

1.7 Regra-matriz de incidência tributária

A construção da norma jurídica em sentido estrito — como procuramos demonstrar — tem estrutura universal e não se restringe ao direito tributário. Quando, no entanto,

²² Essa observação se faz necessária para evidenciar a divisão entre a realidade do direito — formada pelo conjunto das normas jurídicas válidas em dado momento em determinado local — e o que lhe deu origem. Ora, se o direito é o conjunto de normas, sua fonte não poderá ser estas, e sim algo anterior a elas. Serão fontes do direito, por exemplo, o processo legislativo, a discussão parlamentar, a criação da sentença ou do ato administrativo de lançamento, a discussão para elaboração de determinado contrato. Representam o processo de enunciação, atos de fala; pois as normas entram no sistema do direito positivo aos pares: norma introdutora e norma introduzida. Às primeiras, cabe inserir no sistema, de forma inaugural, enunciados prescritivos que, uma vez interpretados e organizados segundo a lógica hipotético-condicional, darão origem às segundas.

focamos este estudo nesse campo do conhecimento do direito, podemos — à luz de Carvalho (2007b) — atribuir à referida norma a denominação de regra-matriz de incidência tributária, locução com que vamos nos referir àquela norma que institui dado tributo. Afirma esse autor:

As normas jurídicas são juízos hipotéticos, em que se enlaça determinada consequência à realização condicional de um fato. E, quanto a essa arquitetura lógica interior, nenhuma diferença há entre regras tributárias, comerciais, civis, penais, administrativas, processuais, constitucionais, etc., porque pertence à própria substância formal do juízo normativo. O princípio que estabelece o elo de ligação entre antecedente e consequente das normas jurídicas é o *dever ser*, em contraponto às leis naturais, onde encontramos o princípio da *causalidade*. O enunciado da proposição normativa, em símbolos lógicos, é este: *se A, então deve ser B*, ao passo que as regras da natureza se exprimem assim: *se A, então B*. (CARVALHO, 2007b, p. 258; grifo do autor).

A norma jurídica tributária em sentido estrito (regra-matriz de incidência tributária) é formada por uma estrutura lógica que contém hipótese e normativos consequentes, conectados pelo conjuntor deôntico neutro (o *dever-ser* interproposicional): *se hipótese, deve-ser consequente*. Nessa estrutura, a hipótese ou o descritor dessa regra-matriz descreve um acontecimento futuro passível de ser verificado no plano factual — esfera em que se pretende ver reguladas as condutas humanas nas suas relações de intersubjetividade. Para tanto, fornece as notas identificadoras de tal evento.²³ O consequente ou prescritor normativo prescreve a relação jurídica que se estabelece quando é verificada a hipótese normativa — pressupõe-se sua versão em linguagem competente. Nessa estrutura normativa, observa-se a previsão de formação da relação jurídica tributária, ou seja, da obrigação tributária. No consequente normativo, estão as referências para identificar os sujeitos e o objeto da obrigação tributária

²³ Adotamos aqui a distinção de Carvalho (1999, p. 10) entre fato e evento: “[...] pois bem, para que haja fato jurídico e a relação entre sujeitos de direito que dele, fato, se irradia, necessária se faz também a existência de uma linguagem: linguagem que relate o evento acontecido no mundo da experiência e a linguagem que relate o vínculo jurídico que se instala entre duas ou mais pessoas. E o corolário de admitirmos esses pressupostos é de suma gravidade, porquanto, se ocorrerem alterações na circunstância social, descritas no antecedente da regra jurídica como ensejadoras de efeitos de direito, mas que por qualquer razão não vierem a encontrar a forma própria de linguagem, não serão considerados fatos jurídicos e, por conseguinte, não propagarão direitos e deveres correlatos”.

— aqueles se encontram vinculados entre si por uma relação implicacional, em que o dever-ser está modalizado em forma de *obrigatório*, sendo este o *dever-ser* intraproposicional.

Ainda à luz das lições de Carvalho (2007b, p. 260), temos que:

A norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, para obter-se o vulto abstrato da regra-matriz é mister isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamentos no mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma. Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Nacional 10% do valor do produto industrializado). A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar; razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente.

Antecedente e consequente são compostos por determinados critérios — todos vinculados entre si. Três são os critérios componentes da hipótese tributária: o material, o espacial e o temporal, sinteticamente descritos a seguir.

- No critério material da regra-padrão de incidência tributária, temos um verbo, pessoal e de predicação incompleta, e seu complemento; não é possível a presença de verbos impessoais (por exemplo, haver) ou aqueles sem sujeitos (a exemplo de chover) nem há como se usem verbos com sentido completo, auto-explicativos, pois o complemento é obrigatório. O verbo é a roupagem linguística do comportamento humano que será regulado pelo direito; se não for pessoal, não há comportamento humano a ser regulado. Este, por sua vez, insere-se em coordenadas de tempo e espaço.

- No critério espacial, todas as regras tributárias, ainda que tacitamente, contêm o critério espacial, ou seja, determinam onde o fato jurídico tributário terá lugar, onde nascerá o laço obrigacional.
- No critério temporal, podemos saber quando restará ocorrido o fato jurídico tributário e, por consequência, instaurada a relação jurídica tributária.

Por sua vez, dois são os critérios integrantes do consequente normativo: o pessoal (composto por sujeito ativo e sujeito passivo) e o quantitativo (composto por base de cálculo e alíquota). Pelo primeiro critério, identificaremos os sujeitos da relação jurídica; pelo segundo, definiremos a dívida tributária. Em resumo, podem ser apresentados assim:

- critério pessoal — 1) sujeito ativo: figura no pólo ativo da relação jurídica tributária e tem o direito subjetivo de exigir o cumprimento de uma prestação; 2) sujeito passivo: ocupando o pólo passivo da relação jurídica, tem dever jurídico de adimplir a exigência do sujeito ativo;
- critério quantitativo — 1) base de cálculo: relacionando-se com a alíquota, à base de cálculo cumpre definir o valor devido a título de tributo e, confrontada com o critério material da regra padrão de incidência, determinar o tipo de tributo, pois revelará sua natureza e a grandeza do fato (tudo isso pode ser confrontado com os ditames constitucionais a fim de perquirir a adequação sistêmica da norma em questão); 2) alíquota: a esta cabe, em conjunto com a base de cálculo, determinar objetivamente o montante devido a título de tributo em virtude da existência da obrigação tributária.

Vejamos uma equação da estrutura lógica da regra-matriz de incidência tributária:

$$\begin{array}{l}
 \text{Njt} \left\{ \begin{array}{l}
 \text{Ht} = \text{Cm (v.c) . Ce . Ct} \\
 \downarrow \text{DSn} \quad \text{DSm} \\
 \text{Cst} = \text{Cp (Sa.Sp) . Cq (bc.al)}
 \end{array} \right.
 \end{array}$$

Njt = norma jurídica tributária — regra-matriz de incidência

Ht = hipótese tributária, antecedente, suposto normativo, proposição hipótese ou descritor

= = equivalência

Cm = critério material da hipótese — núcleo da descrição fáctica

v = verbo — sempre pessoal e de predicação incompleta

. = conectivo lógico conjuntor

c = complemento do verbo

Ce = critério espacial da hipótese — condicionante de lugar

Ct = critério temporal da hipótese — condicionante de tempo

Cst = consequência tributária, consequente, proposição consequente, prescritor normativo

Cp = critério pessoal do consequente, onde estão os sujeitos da relação jurídica obrigacional

Sa = sujeito ativo da obrigação tributária, devedor

Cq = critério quantitativo da obrigação tributária — indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação

bc = base de cálculo — grandeza mensuradora de aspectos da materialidade do fato jurídico tributário

al = alíquota — fator que se conjuga à base de cálculo para a determinação do valor da dívida pecuniária

DSn = dever-ser neutro — conectivo deontico interproposicional; é representado por um vetor \rightarrow significa que, ocorrida a hipótese, deve-ser a consequência

DSm = dever-ser modalizado — operador deontico intraproposicional; é representado por dois vetores sobrepostos, com a mesma direção, porém em sentidos contrários; significa a obrigação do sujeito devedor de cumprir a prestação e, ao mesmo tempo, o direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor \leftrightarrow . (CARVALHO, 2007b, p. 377–8).

Decomposta a regra-matriz de incidência tributária, cuja estrutura lógico-sintática é universal, podemos ver como se apresenta no subsistema constitucional tributário e, mais ainda, como opera no âmbito das relações jurídicas levadas a efeito no ambiente dos CSC.

II

CENTRO DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS COMO ESTRATÉGIA DE NEGÓCIO

O ciclo de desenvolvimento iniciado após o fim da Segunda Guerra Mundial, em 1945, foi caracterizado pelo incremento maciço do comércio internacional de bens, serviços e direitos, bem como de investimentos realizados no exterior. Por tradição, os agentes desse movimento — as empresas — eram estruturados segundo uma hierarquia de comando dividida em departamentos especializados. Essa estrutura vertical caracteriza-se pela pré-delimitação das atividades e funções a serem executadas por cada funcionário dentro de uma organização e de uma hierarquia a ser seguida (VASCONCELLOS; HEMSLEY, 1989). Nos referidos departamentos, encontram-se os que não se vinculam nem se comprometem diretamente com objetivos sociais das organizações, em especial os departamentos financeiro e administrativo, que abrangem funções de suporte como a dos recursos humanos, da tecnologia da informação, da contabilidade, das áreas de contas a pagar e de contas a receber, da assessoria jurídica, dos suprimentos, do cadastro, da cobrança, das viagens, da tesouraria e da área fiscal, dentre outras.

Com o passar dos anos, a experiência das grandes corporações evidenciou que a ideia de centro de custos administrativo-financeiros, em sua forma tradicional, pouco agregava às empresas (SHULMAN et al., 2001), haja vista que implicavam processos fragmentados e estruturas especializadas criadas para outra época, insensíveis às grandes mudanças no ambiente externo, ao mercado (HAMMER; CHAMPY, 1994, p. 19), além de ocasionarem um custo adicional para sua manutenção.²⁴ A partir da década de 1990, com a inegável globalização dos mercados, viu-se o declínio desse tipo de organização à medida em que a redução de custos, a agilidade no processo decisório e a incorporação de novas tecnologias, inclusive aquelas empregadas na gestão das empresas, tornava-se imperativo para facear a competitividade em âmbito global.²⁵

Nesse intervalo histórico, também se viu o crescimento das relações corporativas intragrupo, ou seja, entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, e não apenas entre empresas independentes que transacionavam entre si. Ainda, percebeu-se a formação de novos grupos empresariais. O Brasil viu-se inserido nesse contexto após a abertura econômica, ocorrida no início da década de 1990, e aos poucos aderiu à realidade mundial, até integrá-la com relevância, como hoje.

Sérgio Adnan Justino (2002, p. 4) apresenta, então, a alternativa utilizada em substituição ao modelo tradicional:

Nessa linha a tendência atual dos modelos de gestão das grandes organizações é de unificarem suas áreas administrativo-financeiras e buscar um único centro de excelência (D'AMBRÓSIO, 1998), mediante a implantação de um modelo de gestão administrativo-financeira compartilhada. O modelo de gestão é focado, principalmente, nos clientes internos sem distinção da importância hierárquica que eles representam, enquanto que, tradicionalmente, nas organizações, as funções administrativo-financeiras têm suas atividades direcionadas somente para o comitê central da corporação que recebe as informações de unidades distintas entre si.

²⁴ Em 1986, a General Electric, nos Estados Unidos, criou um grupo conhecido como Client Business Service, que utilizava conceitos e características operacionais do que hoje conhecemos como serviços compartilhados. Se este pode ser visto como com primeiro registro, a General Electric é considerada a pioneira no uso desse novo modelo de operação de serviços (MAGALHÃES, 2013, p. 20)

²⁵ O modelo de serviços compartilhados começa a ser introduzido no Brasil no fim dos anos 1990, por meio da Asea Brown Boveri. Em 2000, a Telemar implementou seu CSC no contexto das privatizações (MAGALHÃES, 2013, p. 20).

Portanto, o compartilhamento de serviços surge como um modelo de gestão organizacional que visa alavancar as vantagens competitivas do grupo empresarial, em particular via redução de gastos e melhoria da qualidade dos serviços que pretende desempenhar. Daí que se revela não como tendência, mas como realidade concreta. A figura a seguir ilustra a evolução do modelo.

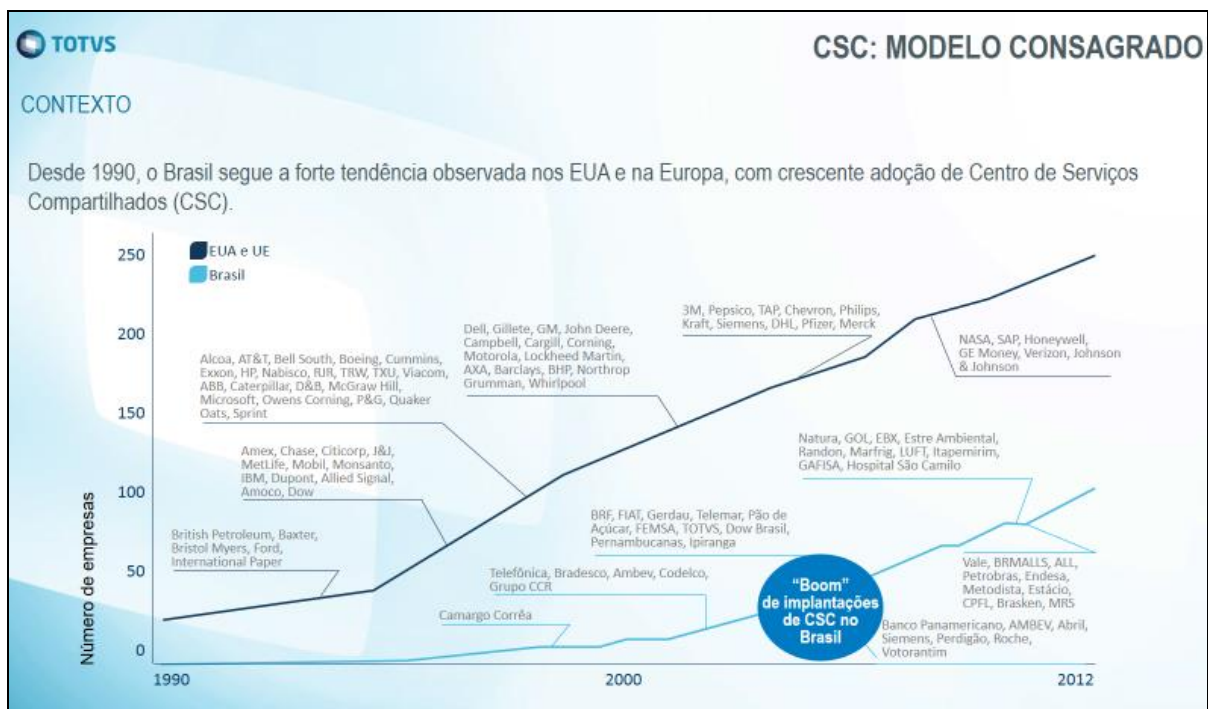


FIGURA 1. Evolução do modelo no Brasil
 Fonte: TOTVS, 2014

É dentro desse contexto evolutivo que o estudo seguirá.

2.1 Conceito de serviço compartilhado

Os serviços compartilhados como estratégia de negócio são estudados com profusão no mundo todo, daí que alguns conceitos são apresentados com base na doutrina estrangeira. Segundo Bergeron (2003, s. p.)

Serviços compartilhados podem ser definidos como uma estratégia colaborativa, na qual um conjunto de funções do negócio é concentrado em uma nova e semiautônoma unidade de negócio, que possui uma estrutura gerencial criada de forma a promover eficiência, a geração de valores, economias de custo e serviços melhorados aos clientes internos da corporação, como um negócio competindo no mercado, que possui seu próprio orçamento e deve arcar com a responsabilidade de gerenciamento do mesmo. (Tradução nossa)

Para Shulman (2001, p. 9),

Serviços compartilhados seriam a concentração dos recursos da empresa atuando como atividades, difundidas através da organização, a fim de servir a múltiplos parceiros internos, a baixo custo e com alto nível de serviços, com o objetivo comum de satisfazer os clientes externos e acrescentar valor à empresa. (Tradução nossa)

Por sua vez, para Quinn (2000, s. p.), “Serviços Compartilhados é a prática em que unidades de negócio decidem compartilhar um conjunto de serviços, em vez de tê-los com uma série de funções de apoio duplicadas” (tradução nossa).

Entre os doutrinadores nacionais, cite-se Justino (2002, p. 42), para quem o sistema de serviços compartilhados apresenta-se como

[...] uma técnica tática pela qual uma empresa desempenha atividades de apoio aos principais processos do negócio para fora de cada unidade de negócio, formando uma unidade de operação separada, na qual o suporte passa a ser seu principal processo de operação.

Enfim, Magalhães (2013, p. 13) conceitua serviços compartilhados “[...] como modelo de organização autogerida, baseado em processos, pelo qual uma área presta serviço para várias unidades ou departamentos de uma ou mais empresas”. Segundo esse autor, o modelo está em efetiva atividade quando há

Pessoas executando serviços, de forma padronizada, para clientes internos (utilidades de negócio, filiais, empresas do grupo, etc.), utilizando o mesmo processo simplificado, uma tecnologia eficientemente integrada, o que, portanto, permitirá otimizar seus recursos de forma eficiente, preferencialmente num único local e sob uma mesma organização (Modelo de Governança).

Com base nos conceitos apresentados até aqui, cabe notar que, antes de qualquer objetivo tributário, o compartilhamento de serviços representa, em essência, uma estratégia inovadora de gestão organizacional; uma resposta ao processo de globalização sofrido pelas corporações e que culmina na reengenharia dos modelos tradicionais que não mais atendem aos níveis de eficiência e economia exigidos num ambiente transnacional de alta competitividade. É de se notar, portanto, que a participação de dada empresa de um compartilhamento de serviços não implica abrir mão de serviços prestados internamente por sua própria estrutura; implica, sim, assumir que a estrutura original — vertical — foi objeto de rearranjo segundo o qual cada empresa participante cooperará para a concepção do centro comum de serviços, que, por sua vez, passará a prover esses serviços a todas as participantes. As empresas, portanto, tornam-se coproprietárias do centro de serviços, de tal modo que devem custeá-lo mediante a repartição de seus gastos segundo critérios determinados.²⁶

Valem aqui noções fornecidas pela doutrina civilista à luz de Cuano (2001, *on-line*):

A noção tradicional de propriedade liga-se à idéia de assenhoreamento de uma coisa com exclusão de qualquer outro sujeito. A de condomínio compreende o exercício do direito dominial por mais de um dono, isto é, nos dizeres do emérito professor Silvio Rodrigues em sua dissertação apresentada à Egrégia Congregação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, em concurso para a livre docência de Direito Civil, “dá-se condomínio, comunhão, ou com propriedade quando, uma relação de direito de propriedade, diversos são os sujeitos ativos” (*Reflexões sobre o Condomínio geral e em edifícios*, São Paulo, 1951, p. 19). Em virtude disso, nos dizeres do emérito professor Caio Mário da Silva Pereira, “ocorre, assim, como que a contradição entre duas noções: a propriedade que é exclusiva e exclusivista, e condomínio que assenta na comunidade de direitos” (*Instituições de Direito Civil*, Vol. IV, 13ª ed., Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1999, p. 129). Esta incompatibilidade entre a propriedade e a pluralidade de proprietários já impressionava os romanos a tal ponto, que um dos seus grandes juristas, Celso, o enunciava dizendo: *duorum vel plurium in solidum dominium vel possessionem esse non potest* (*Digesto*, Livro 13, Título VI, fr. 15, § 15). Isto é: não pode existir propriedade ou posse de duas ou mais pessoas, solidariamente, sobre a mesma coisa. Vale dizer que a propriedade, senhoria universal sobre a coisa, não pode pertencer a mais de um *dominus* simultaneamente, sendo todavia lícita sua pertinência a mais de um sujeito, *pro parte*. No entanto, fatores eventuais, como a

²⁶ A copropriedade é estabelecida por meio do devido instrumento contratual, qual seja, o contrato de repartição de gastos, e não necessariamente por vínculos societários — vide cap. 4.

sucessão hereditária, por exemplo, criavam o fenômeno. Por essa razão, o Direito Romano engendrou a teoria condominial dentro do aspecto paralelo do exercício da propriedade, tal como demonstra a codificação de Justiniano. Os co-titulares do direito de propriedade exercem-no ao mesmo tempo em quotas ideais sobre a propriedade indivisa. A divisão não é material, mas idealizada. No sistema romano, como diz Sílvio de Salvo Venosa “a cota ideal é a medida da propriedade” [...] e, diz ele também que “de acordo com essa fração, repartem-se os benefícios e ônus, direitos e obrigações entre os comunheiros” [...].

Decorre daí que a empresa participante do compartilhamento de serviços não é uma tomadora de serviços do centro de serviços, mas sim a própria provedora, de acordo e na proporção estabelecida segundo as regras do respectivo instrumento que formaliza o modelo de compartilhamento.²⁷

2.2 Objetivos

O objetivo primordial do compartilhamento de serviços é acrescentar valor à empresa ou ao grupo empresarial no qual houve sua implementação. Com a divisão das atividades de uma empresa em primárias — diretamente relacionadas com seu objetivo social (seu produto final) — e de apoio — provêm suporte à execução das atividades primárias (recursos humanos, tecnologia da informação, contabilidade, contas a pagar, contas a receber, assessoria jurídica, suprimento e outras) —, os CSC se inserem na segunda categoria. Como tal, posicionam-se como responsável pelo suporte administrativo-financeiro de um grupo empresarial. É uma estrutura concebida para liberar, em maior ou menor escala, as unidades empresariais dos processos de apoio. Atua como unidade organizacional que provê serviços administrativos para as demais subsidiárias ou divisões dentro de um grupo empresarial com base na unificação daquelas unidades originalmente duplicadas na estrutura do referido grupo de modo a passar a operar como provedor de serviços para as demais empresas, a custos mais baixos e com níveis elevados de qualidade.

²⁷ Essa noção é importante porque interfere no tratamento tributário do modelo, conforme será tratado adiante (vide cap. 6).

A geração de valor ao grupo empresarial, portanto, é atingida por meio da assunção dos serviços de suporte operacional e da consequente liberação das demais unidades de negócio para focar em seus objetivos estratégicos conectados com a atividade-fim. Ao unificar processos e atividades não estratégicos no CSC — que é autogerido —, todas as unidades de negócio individuais estarão liberadas para se dedicarem a suas metas de valor. Isso permite à gerência dessas unidades centrar-se na solução de problemas de negócios melhorando os processos principais das unidades, aumentando, assim, a cadeia de valor e, como resultado, levando ao seu crescimento (MAGALHÃES, 2013).

Na lógica do grupo empresarial, o compartilhamento de serviços num modelo centralizado de gerenciamento dos negócios de suporte (o CSC) proporciona ao grupo de empresas um controle maior das decisões, a definição de prioridades locais e a identificação das necessidades do cliente interno. Pelo prisma das unidades que recebem os serviços, ou seja, os clientes internos, estes têm padrões uniformes de níveis de serviços e se beneficiam da economia de escala em relação aos custos dos serviços demandados (JUSTINO, 2002, p. 11). A figura a seguir contextualiza o CSC na atividade do grupo empresarial.

Em síntese, a filosofia desse modelo organizacional é a de parceria, no sentido de colaboração ou cooperação, entre centro de serviços e seus clientes com o objetivo de gerar valor ao negócio como um todo. A geração de valor ocorre por meio da inter-relação entre as diversas unidades do grupo empresarial — inter-relação esta que até então inexistia, pois, além de eventualmente cada unidade ter atividades-fim diversas em dado conglomerado empresarial, essas unidades estavam até então dotadas de equipe de suporte operacional exclusiva.



FIGURA 2. CSC visto como veículo de incremento de *performance* no contexto empresarial
Fonte: TOTVS, 2014.

2.3 Operação

A implantação de um CSC apresenta dificuldades e desafios significativos, porque sua estruturação implica mudança radical no *status quo* de dado grupo empresarial, seja qual for sua configuração (segundo possibilidades a ser apresentadas aqui em item específico) e salvo casos em que este é concebido no início das atividades de um grupo ou de um projeto. O CSC representa a quebra de paradigmas; envolve alteração na cadeia de poder; gera instabilidade nos recursos, em especial os humanos; dentre outros fatores críticos.

Além disso, a abrangência das operações de um CSC depende do seu grau de maturação. Este influencia na forma como o CSC se relaciona com seus clientes e como estes valorizam aquele. Exemplo disso, relacionado com o escopo do trabalho, está nos métodos de custeio dos serviços: em regra, quanto menos desenvolvido for o modelo, mais provável será a adoção de métodos indiretos de atribuição de valores e de critérios de

repartição dos gastos; por consequência, menor será a precisão na identificação da correlação entre tais definições e os serviços potencial ou efetivamente providos às unidades do grupo que suportaram o ônus que lhes cabe na combinação estabelecida para financiar o modelo. E isso pode implicar dificuldades para sustentar o modelo perante as autoridades fiscais.

Magalhães (2013) oferece uma síntese dos estágios de maturação do modelo e das formas de seu custeio que convém reproduzir



FIGURA 3. Sugestão de precificação para fases de desenvolvimento fundada nas características da evolução de um centro de serviços compartilhados. Um vez definido o método de pagar, o mecanismo de pagamento tem de evoluir segundo o ciclo de vida do CSC.

Fonte: MAGALHAES, 2013, p. 211.

A seguir, procuramos indicar a formatação jurídica do CSC e, na sequência, elucidar os métodos de atribuição e divisão de valores dos serviços entregues pelos CSC quando tratarmos dos aspectos contratuais que o modelo exige.

III

FORMATAÇÃO JURÍDICA DOS CENTROS DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS

Centros de serviços compartilhados (CSC) apresentam-se como uma solução para que um grupo de empresas existente ou em formação se coloque em condições mais vantajosas no mercado em termos de competitividade, pois sua proposta é melhorar o desempenho empresarial por meio da otimização de processos. Representa um modelo organizacional que objetiva ao alto desempenho operacional. Por isso, a criação dos CSC tem orientado a reestruturação de grandes grupos empresariais no Brasil e no mundo na busca pela redução de custos por meio da eficiência de processos. Vejamos como esse processo ocorre em termos jurídicos.

3.1 Possibilidades teóricas de modelagem dos centros de serviços compartilhados

Em princípio, vários são os modelos teóricos de estruturação de um CSC. A escolha por um ou por outro leva em conta fatores relacionados com os objetivos, o porte, a dispersão geográfica (nacional ou transnacional), a longevidade e os sistemas de informação

disponíveis, dentre outros elementos de dado grupo empresarial formado ou em formação, seja em razão de vínculos societários de fato ou de direito. Em termos jurídicos, podemos cogitar diversas arquiteturas teóricas para posicionar um CSC em determinado conglomerado de empresas nacional ou transnacional. Magalhães (2013, p. 27) assevera que há, pelo menos, quatro modelos possíveis para operar serviços compartilhados para uma organização. Todas são válidas e usadas por empresas engajadas nesse modelo de gestão. O quadro a seguir representa graficamente esses modelos.

Conforme Magalhães adverte, esses modelos não esgotam as possibilidades de estruturação jurídica dos de serviços compartilhados. Outros formatos podem tomar lugar. No âmbito deste estudo, o importante é determinar até que ponto o tratamento jurídico-tributário aplicável a esse modelo de gestão empresarial depende de sua arquitetura jurídico-societária e/ou jurídico-contratual.

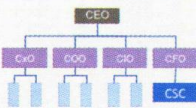
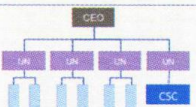
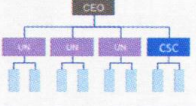
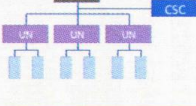
Modelo Hierárquico		Prós	Contra
Modelo baseado na Visão Financeira		<ul style="list-style-type: none"> - Alto controle financeiro - Boa gestão de números - Foco em controle - Foco em redução de custos 	<ul style="list-style-type: none"> - Pouco foco em demais áreas migradas para o CSC - Pouco desenvolvimento do CSC - Alto processo de terceirização
Modelo baseado em Departamento		<ul style="list-style-type: none"> - Utiliza conhecimento da unidade escolhida - Padronização baseada no modelo da Unidade de Negócio 	<ul style="list-style-type: none"> - Equipe subordinada à Unidade de Negócio em que atua e não à corporação - Conflitos entre gestores - Segregação de Função - Alta resistência à manutenção do modelo
Modelo baseado em Unidade de Negócio Independente		<ul style="list-style-type: none"> - Independência de gestão - Foco em desenvolvimento do negócio - Foco em suporte ao cliente - Foco em melhoria Contínua para sobreviver às mudanças do negócio 	<ul style="list-style-type: none"> - Alto Investimento inicial - Resistência dos gestores - poder de informação
Modelo baseado em Holding (Corporativo)		<ul style="list-style-type: none"> - Foco no controle do negócio - Baixa resistência dos gestores - Foco em serviços de gestão 	<ul style="list-style-type: none"> - Pouco foco em desenvolver áreas que geram valor ao negócio - CSC tende a desenvolver-se como Controladoria

FIGURA 4. A etapa-chave inicial para implementar um centro de serviços compartilhados passa pela escolha do modelo mais apropriado para ser adotado (figura original adaptada nas cores para dar mais legibilidade ao texto).

Fonte: MAGALHÃES, 2013, p. 27

3.2 Grupo econômico

Uma aproximação inicial — e importante — a ser feita antes de explorarmos as possibilidades jurídicas de conformação dos CSC no contexto de uma organização e as consequências tributárias daí decorrentes se refere à compreensão do significado jurídico da expressão “grupo econômico”, pois a sua existência é relevante para a definição do modelo tributário. Desde logo cabe a advertência de que expressões como “grupo empresarial”, “grupo de empresas”, “grupo societário”, “grupo de sociedades”, “conglomerado de empresas” ou “conglomerado empresarial” são usadas como sinônimas de “grupo econômico”.

O ordenamento jurídico brasileiro não é uniforme ao tratar das relações empresariais em grupo. Esse fato é constatado ao percorrermos diplomas legais, conforme o quadro a seguir.

QUADRO 1 – Diplomas legais do ordenamento jurídico no tratamento das relações empresariais em grupo

<p>Decreto-Lei 5.453/43 (Consolidação das Leis do Trabalho): Art. 2º – Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço. “[...] § 2º – Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.</p>
<p>Lei 5.889/73 (Regulamenta as relações de trabalho rural): Art. 3º – Considera-se empregador, rural, para os efeitos desta Lei, a pessoa física ou jurídica, proprietário ou não, que explore atividade agro-econômica, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou através de prepostos e com auxílio de empregados. “[...] § 2º Sempre que uma ou mais empresas, embora tendo cada uma delas personalidade jurídica própria, estiverem sob direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico ou financeiro rural, serão responsáveis solidariamente nas obrigações decorrentes da relação de emprego.</p>
<p>Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas): Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício. § 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. <u>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)</u>. § 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. § 3º A companhia aberta divulgará as informações adicionais, sobre coligadas e controladas, que forem exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários. § 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. <u>(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)</u> § 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la. <u>(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)</u>.</p> <p>Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns. § 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas. § 2º A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244. Art. 266. As relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos. Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo. § 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade. § 2º A falência de uma consorciada não se estende às demais, subsistindo o consórcio com as outras contratantes; os créditos que porventura tiver a falida serão apurados e pagos na forma prevista no contrato de consórcio. Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo não circulante, do qual constarão: <u>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)</u> I – a designação do consórcio se houver; II – o empreendimento que constitua o objeto do consórcio; III – a duração, endereço e foro; IV – a definição das obrigações e responsabilidade de cada sociedade consorciada, e das prestações específicas; V – normas sobre recebimento de receitas e partilha de resultados; VI – normas sobre administração do consórcio, contabilização, representação das sociedades consorciadas e taxa de administração, se houver; VII – forma de deliberação sobre assuntos de interesse comum, com o número de votos que cabe a cada consorciado; VIII – contribuição de cada consorciado para as despesas comuns, se houver. Parágrafo único. O contrato de consórcio e suas alterações serão arquivados no registro do comércio do lugar da sua sede, devendo a certidão do arquivamento ser publicada.</p>

Continua...

... Continuação do QUADRO 1 – Diplomas legais...

<p>Lei 8.078/1990 (Código de Defesa do Consumidor): Art. 28. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração. § 1º (Vetado). § 2º As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código. § 3º As sociedades consorciadas são solidariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código. § 4º As sociedades coligadas só responderão por culpa. § 5º Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores.</p>
<p>Lei 12.529/11 (Nova Lei do CADE): Art. 33. Serão solidariamente responsáveis as empresas ou entidades integrantes de grupo econômico, de fato ou de direito, quando pelo menos uma delas praticar infração à ordem econômica. Art. 34. A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. Parágrafo único. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.</p>
<p>Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional): Art. 124. São solidariamente obrigadas: I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II – as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.</p>
<p>Lei 8.212/91 (instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Nacional): Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: IX – as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;</p>
<p>Lei 10.406/02 (Código Civil): Art. 1.097. Consideram-se coligadas as sociedades que, em suas relações de capital, são controladas, filiadas, ou de simples participação, na forma dos artigos seguintes. Art. 1.098. É controlada: I – a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores; II – a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas. Art. 1.099. Diz-se coligada ou filiada a sociedade de cujo capital outra sociedade participa com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la. Art. 1.100. É de simples participação a sociedade de cujo capital outra sociedade possua menos de dez por cento do capital com direito de voto. Art. 1.101. Salvo disposição especial de lei, a sociedade não pode participar de outra, que seja sua sócia, por montante superior, segundo o balanço, ao das próprias reservas, excluída a reserva legal. Parágrafo único. Aprovado o balanço em que se verifique ter sido excedido esse limite, a sociedade não poderá exercer o direito de voto correspondente às ações ou quotas em excesso, as quais devem ser alienadas nos cento e oitenta dias seguintes àquela aprovação.</p>

Fonte: compilação para a pesquisa

Dentro de seus respectivos espectros de atuação, todos esses textos legais fazem menção direta²⁸ ou indireta²⁹ à figura do grupo econômico. Porém, evidenciam que não há critérios uniformes para identificar sua configuração jurídica. Trata-se, portanto, de expressão contaminada pela vaguidade, ou seja, pela ausência de precisão de seu significado jurídico e, por isso, necessária a sua elucidação em busca de uma definição precisa (cf. FERRAGUT, 2014). Assim, a primeira noção que vem à mente quando nos deparamos com essas expressões é a ideia de existência de um vínculo societário entre as entidades jurídicas ou empresas pertencentes ao grupo. Mais que isso, o referido vínculo societário é aquele clássico onde há, direta ou indiretamente, participação acionária ou nas cotas das empresas, isto é, onde há, de alguma forma, contribuição de capital na linha ilustrada pelo artigo 243 da lei 6.404/76, à guisa de exemplo.

Todavia, examinando a doutrina especializada — citada adiante — e a evolução do universo corporativo em um mercado global complexo, percebemos que, a par dessa primeira noção, há outros vínculos relacionais além dos caracterizados pela contribuição de capital que permitem configurar grupos econômicos ou empresarias. Com uma visão econômica, Gonçalves (1991, p. 493) diz que

[...] não existe um corpo teórico orientado exclusivamente para o grupo econômico. Isto é particularmente importante, haja vista a aceleração recente, em economias avançadas, dos movimentos de fusão, conglomeração, participações cruzadas, *joint-ventures*, alianças e associações entre grandes empresas e grupos, que operam à escala internacional.

Comparato (1995, p. 275) é perspicaz ao identificar o fenômeno:

²⁸ Embora de envergadura inferior aos diplomas legais selecionados, é o caso da IN RFB 971/2009, conforme seus artigos 494 e 495: “Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica; e Art. 495. Quando do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, serão identificadas da ocorrência”.

²⁹ A menção dos textos legais ocorre quando se referem à solidariedade e/ou à desconsideração da personalidade jurídica.

A associação de empresas juridicamente independentes, atuando sob uma direção unitária, compõe a figura dos grupos econômicos, que são atualmente os grandes agentes empresariais. O direito empresarial entra, assim, na terceira fase histórica de seu desenvolvimento. A primeira corresponde ao surgimento do comerciante individual, como profissional dotado de um estatuto próprio, destacado do sujeito de direito comum. A segunda fase abre-se como a multiplicação das empresas societárias, notadamente com a vulgarização da sociedade anônima no curso do século passado, como instrumento de captação do investimento popular. Agora, o universo das multinacionais, das *holdings*, *joint ventures* e consórcios, indica que os atuais protagonistas da vida empresarial são associações de empresas, e não mais sociedades isoladas.

No contexto global em que estão inseridas as corporações, é possível — e até comum — que cada empresa individualmente considerada desenvolva suas respectivas atividades-fim, ou seja, seus objetivos sociais específicos, ao mesmo tempo em que atuam de forma *coordenada* ou *subordinada* a outras empresas. Como tal caracterizam-se juridicamente independentes, mas economicamente unidas com objetivo de maximizar lucros. Sem dúvida, essa configuração origina os grupos econômicos. De novo valem as lições de Gonçalves (1991, p. 511):

No contexto da globalização da concorrência, verifica-se que o mecanismo de acordos de cooperação é um instrumento importante da estratégia de expansão dos grupos num exercício cooperativo (e.g., para acesso mais eficaz a determinados mercados e acesso mais rápido e mais barato às inovações tecnológicas). Os acordos de cooperação também são formas de organização eficaz da produção (cooperação *versus* mercado ou hierarquia), i.e., a maneira de superar as deficiências dos mecanismos puros de alocação de recursos: o mercado e o grupo-empresas (hierarquia) (Dulbecco, 1990). Neste sentido, os custos de transação envolvidos na aquisição de um produto intermediário ou de um ativo intangível (processo de inovação) são determinantes da escolha da forma de organização da produção. Cabe enfatizar que os acordos de cooperação são, ao mesmo tempo, formas de organização da produção, estratégias de penetração em mercados e instrumentos de acesso a tecnologias avançadas. No que concerne à organização da produção, os acordos são uma forma distinta daquela encontrada nas relações de mercado e nas hierarquias. Neste sentido, o argumento central é que os acordos permitem economias superiores àquelas obtidas através do mercado, que tem custos de transação. Por outro lado, os acordos permitem ganhos maiores do que ocorreria caso a transação ou atividade fosse realizada internamente pelo grupo, na sua estrutura original, tendo em vista os custos de agenciamento de recursos. Não é surpresa, então, que uma parte importante desses acordos envolva cooperação na produção e no desenvolvimento de novas tecnologias.

No enfoque do direito positivo pátrio, Arnold Wald (1977, p. 89) sustenta que com a lei 6.404/76 duas são as espécies de grupos de sociedades: as de fato e as de direito. A primeira compreende situações de coligadas e controle; a segunda implica os consórcios, vinculados por coordenação, e os grupos formais de sociedades, vinculados por subordinação.

Comparato (1995, p. 276) elucida que os grupos vinculados por subordinação apresentam uma estrutura hierárquica em que uma empresa exerce um poder de controle sobre as demais. Por outro lado, nos grupos vinculados por coordenação, ele ensina que não há empresas controladoras e controladas, e sim a coordenação de duas ou mais empresas por uma mesma direção unitária — como os consórcios. Sobre o controle, explica que este normalmente se funda na participação societária de capital, todavia sustenta que a dominação empresarial pode ter lugar mesmo sem a participação de capital, fenômeno conhecido como *controle externo*, caracterizado pela ideia de *influência dominante*.³⁰

Nos grupos de subordinação, o elemento essencial é dado pela *dependência*, ou seja, pelo reverso da situação de controle, e a dependência está presente sempre que uma empresa se ache sob *influência dominante* de outra, isto é, sempre que estiver submetida ao poder de alguém lhe impor dada conduta. Apoiando-se no sistema jurídico alemão, Comparato defende que a influência dominante — portanto, o controle — é presumida quando há participação majoritária de uma empresa em outra; mas ressalva que ela, também, pode se exercer fora de qualquer participação societária de capital, notadamente pela via *contratual*, e que isso deve ser reconhecido mesmo quando não haja regulação explícita na legislação.

Para Comparato (1995, p. 288), combinar “[...] esforços ou recursos entre duas sociedades [...]” em prol de fins comuns, “[...] mesmo sem a formação de um patrimônio comum e sem dar nascimento a uma terceira pessoa jurídica [...]”, é uma sociedade cuja definição o art. 1.363 do

³⁰ A lei 6.404/76 adota o conceito em seu artigo 243 nominado-o de “influência significativa”.

Código Civil prescreve.³¹ “Essa sociedade de fato, formada por duas outras sociedades, representa, por isso, um grupo societário de subordinação.” Eis por que, ainda na visão desse autor,

[...] a formação de um patrimônio comum, ou a constituição de um capital social, nunca foi considerada um dos *essentialia negotii societatis*. Ela é, isto sim, uma consequência da personalização das sociedades; mas, como nem todas as sociedades de direito privado são personalizadas, — segundo fartamente ressabido —, não se pode erigir esse fato à condição de requisito essencial do negócio societário. [...] Os consórcios do Capítulo XXII da Lei de Sociedades por Ações, os quais constituem, como disse a Exposição de Motivos ministerial, uma “modalidade de sociedade não-personificada”, não têm capital. (COMPARATO, 1995, p. 286).

Quando se trata do grupo empresarial, Comparato (1995, p. 277) é direto em sua conclusão:

Tenho entendido que todo grupo empresarial — seja ele de fato ou de direito, de subordinação ou de coordenação, com controle interno ou externo — consubstancia uma relação societária. Os três elementos fundamentais de toda sociedade — a saber, a contribuição individual com esforços ou recursos, a atividade para lograr fins comuns e a participação em lucros ou prejuízos — encontram-se aí, de modo indefectível. Se o legislador não reconhece a personalidade jurídica do grupo, ou se silencia quanto à sua qualificação jurídica, nem por isso o intérprete estará inibido de reconhecer a evidência: a relação societária em atuação.

Além disso, segundo ele, mesmo que se encare a questão do ponto de vista dos contratos plurilaterais associativos,³² a conclusão não se altera. Isso porque também essa hipótese presume os três elementos fundamentais de toda sociedade. Ele fundamenta seu raciocínio dizendo que a legislação brasileira já contém exemplos do reconhecimento da referida teoria: um seria o “Regulamento do imposto sobre produtos industrializados”³³ —

³¹ “Celebram contrato de sociedade as pessoas que mutuamente se obrigam a combinar seus esforços ou recursos, para lograr fins comuns.” (BRASIL, 1916, art. 1.363 — Código Civil). Prescrição semelhante está na lei 10.406: “Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados” (BRASIL, 2002, art. 981 — Código Civil).

³² “Quando a multiplicidade de obrigações decorre de vínculo consentido por mais de duas partes, haverá contrato plurilateral associativo (v. g., contrato de sociedade).” (JABUR, 2011, p. 210).

³³ “Considerar-se-ão interdependentes duas firmas: I – quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem como por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso I, e Lei no 7.798, de 1989, art. 9o); II – quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso II); III – quando uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de vinte

que define a relação de interdependência entre pessoas jurídicas; outro exemplo seria a lei 6.404, que autorizou a Comissão de Valores Mobiliários incluir na consolidação contábil “[...] sociedades que, embora não controladas, sejam financeira ou administrativamente dependentes da companhia” (BRASIL, 1976, art. 249).³⁴ Enfim, ele cita a Consolidação das Leis do Trabalho, que prescreve:

[...] sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas. (BRASIL, 1943, art. 2º).

No enfoque da solidariedade, que teria lugar no contexto de um grupo econômico para fins laborais, a doutrina trabalhista de Vilhena (1998 apud KOURY, 2011, p. 159) identifica critérios, denominando-os de

[...] supostos indiciários da solidariedade. São eles: 1) a unidade de comando nas operações de pessoais; 2) a centralização e o controle dos serviços; 3) a unificação do comando empresarial no encontro de ordens de diretores, gerentes, encarregados e altos empregados; 4) um mesmo preposto por ela respondendo; 5) as mesmas instalações usadas; 6) recíprocas transferências de empregados; 7) negociações comuns; etc.

Por seu turno, focando os grupos transnacionais, Gonçalves (1991, p. 492) defende que grupo econômico no âmbito internacional é caracterizado pelo conjunto de empresas com

por cento no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de cinquenta por cento, nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados, de sua fabricação ou importação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso III); IV – quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso I); ou V – quando uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso II). Parágrafo único. Não caracteriza a interdependência referida nos incisos III e IV a venda de matérias-primas e produtos intermediários, destinados exclusivamente à industrialização de produtos do comprador.” (BRASIL, 2010, art. 612).

³⁴ Na íntegra do artigo 249 se lê que “A companhia aberta que tiver mais de 30% (trinta por cento) do valor do seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas deverá elaborar e divulgar, juntamente com suas demonstrações financeiras, demonstrações consolidadas nos termos do artigo 250. Parágrafo único. A Comissão de Valores Mobiliários poderá expedir normas sobre as sociedades cujas demonstrações devam ser abrangidas na consolidação, e: a) determinar a inclusão de sociedades que, embora não controladas, sejam financeira ou administrativamente dependentes da companhia; b) autorizar, em casos especiais, a exclusão de uma ou mais sociedades controladas”.

sede em diferentes países que, mesmo quando juridicamente independentes entre si, estão interligadas, seja por relações contratuais, seja pelo capital. Sua propriedade pertence a indivíduos ou instituições que exerçam o controle efetivo desse conjunto de empresas. No dizer de Gonçalves (1991, p. 492), que examina o tema do ponto de vista da teoria econômica,

Cabe destacar, ainda, a importância crescente das novas formas de associação ou das relações contratuais (de longo prazo), enquanto não somente um processo de expansão, como também uma alternativa para o comportamento estratégico: internalização (“fazer” no âmbito do grupo) *versus* externalização (“fazer fazer”, i. e., a compra no mercado de bens e serviços utilizados pelo grupo). A “terceira via” é “fazer fazer com”, o que significa a “internalização associada” da produção ou a utilização de contratos de cooperação (Montmorillon, 1986, cap. 4). Nos casos, por exemplo, da subcontratação e *franchising*, o grupo econômico envolve unidades empresariais que não têm uma relação financeira direta com a “empresa matriz” do próprio grupo. Fica evidente, então, que o conceito de grupo econômico, enquanto *locus* de acumulação e de poder, vai além da conceituação de grupo como um conjunto, representado num organograma e refletido num balanço consolidado, de empresas interligadas unicamente pelo capital, cujo controle pertence a indivíduos ou instituições.

A ausência de uma definição legal expressa de “grupo econômico”, efetivamente, endereça a questão aos órgãos jurisdicionais, em especial o Poder Judiciário. A justiça do trabalho, por meio de suas decisões, tem fornecido uma noção de grupo econômico ampla.³⁵ Isso porque, nesse âmbito de contencioso — cujo foco são as relações de emprego —, têm sido capturados com mais dinamismo os efeitos da globalização no universo empresarial,

³⁵ “Conforme demonstra trecho de decisão proferida em sede de Agravo de Instrumento em Recurso de Revista 246240-19.2006.5.02.0472, da lavra da Ministra Kátia Magalhães Arruda: Irrepreensível a sentença proferida pela MM. Vara de Origem que, de conformidade com o sistema do livre convencimento motivado, da persuasão racional e da valoração das provas (art. 131, CPC), entendeu configurado grupo econômico entre as reclamadas e imputou-lhes responsabilidade solidária. Senão, vejamos. De plano, cumpre registrar que a recorrente parte de premissa equivocada, ao entender ser imprescindível à caracterização de grupo econômico a existência de direção, controle ou administração de uma empresa por outra, sob comando único. Isso porque, diante do fenômeno da globalização, das mais diversificadas modalidades de concentração econômica, de atuação empresarial e comercial, dos inúmeros segmentos que se multiplicaram, da absoluta variação de interligações grupais, *a ordem juslaboral evoluiu, admitindo a configuração de grupo econômico por coordenação, revestido de contornos mais flexíveis e desprovido da tradicional necessidade que uma das empresas exerça posição de dominação sobre as demais*. Trata-se da hipótese em que todas as empresas integrantes têm por finalidade precípua a organização e a concatenação de atos voltados à realização do objeto social, mantendo, no entanto, sua independência e autonomia próprias. Significa dizer, basta que os entes empresariais possuam vínculo de coordenação e comunhão de interesses. [...] Em conclusão, mesmo ante a ausência de critérios fixos de identificação dos Grupos Econômicos, há duas correntes principais: a que exige unicidade de controle e direção das empresas formadoras do Grupo Econômico e, aquel’outra que contenta-se com a mera identificação de interesses comuns, sendo esta última homenageada pela justiça do Trabalho.” (MUNIZ, 2013, *on-line*).

dentre os quais as formas de relações entre empresas, os múltiplos segmentos em que estão inseridas e os aspectos envolvidos nessas relações, tais como o comercial, o econômico, o operacional, o administrativo e a gestão. No campo da gestão empresarial, verificam-se as formações dos CSC para suprir a demanda das diversas empresas participantes do rearranjo organizacional.

A ausência de conceitos positivados de forma clara e coerente, todavia, não impede o intérprete de determinar, ao menos, dois critérios elementares para configurar um grupo econômico ou empresarial. Muniz (2013, *on-line*) identifica a existência de empresas diferentes e a existência de poder de comando ou de coordenação entre elas; eis o que diz esse autor ao dissertar sobre o tema dos grupos econômicos: “Em conclusão, poderíamos conceituar Grupo Econômico como um conjunto de empresas que, ligadas por vínculo de coordenação ou subordinação, atuam em sincronia com o intuito de lograr maior eficiência em sua atividade”.

Muniz (2013, *on-line*) elucida as expressões do conceito apresentado nestes termos:

“CONJUNTO DE EMPRESAS”. [...] Como no presente caso, estamos diante de duas ou mais empresas reunidos em torno de um vínculo, seja de subordinação ou de coordenação, o signo “conjunto” bem representa o objeto que estamos tratando. [...] “LIGADAS POR VÍNCULO DE COORDENAÇÃO OU SUBORDINAÇÃO”. Ante as diversas espécies Sociedades Empresárias e Empresários, é possível ao observador agrupá-las de diversas formas, por exemplo, o conjunto daquelas caracterizadas pela limitação da responsabilidade dos sócios ou aquelas com feição pessoal, etc. No presente caso, a ligação que buscamos entre as empresas para colocá-las dentro do mesmo Grupo Econômico é exatamente a existência de vínculos entre elas que impliquem na subordinação de uma às outras ou na coordenação. [...] “ATUAM EM SINCRONIA PARA LOGRAR MAIOR EFICIÊNCIA EM SUAS ATIVIDADES”. Neste ponto, não há qualquer crítica cabível, afinal, não vislumbramos às sociedades empresariais outro objetivo se não o lucro, que somente será logrado com o máximo de eficiência nas atividades da sociedade. O vocábulo sincronia cumpre o papel de identificar a necessidade de certa relação entre a atuação das empresas, sob pena de confundir-se Grupo Econômico com a mera existência de duas empresas que tenham um mesmo administrador, o que não pode ser o caso, conforme deixa clara a definição.

3.2.1 *Classificação e definição de grupo econômico*

A investigação multidisciplinar nos diversos campos do direito — e sem ignorar a ciência econômica³⁶ — permite afirmar que a conformação jurídica de um grupo econômico (e de suas expressões sinônimas) pode variar quanto: à forma jurídica (de fato e de direito), à relação de poder (subordinação ou coordenação) e ao tipo de controle (interno ou externo). Todavia, não deve variar no que tange ao seu escopo (fim comum).

Quanto à *forma jurídica*: são grupos econômicos *de fato* aqueles caracterizados pelo vínculo de coligação ou de controle. É forma clássica da conformação da relação societária. Por sua vez, são grupos econômicos *de direito* aqueles cujo vínculo é convencional, a exemplo dos grupos formais de sociedade e dos consórcios — ambos prescritos na lei 6.404/76. Nesse ponto, cabe a seguinte crítica: a distinção entre grupo de fato ou de direito não é procedente na medida em que ambas as realidades encontram-se reguladas pelo ordenamento jurídico, de modo que, a rigor, o que há, sempre, são grupo econômicos *de direito*. Por isso, também configura grupos econômicos *de direito* (ou *de fato* na tradição doutrinária), a interligação de empresas por meio de vínculos contratuais sem a contribuição de capital, além das situações prescritas na lei 6.404/76.³⁷

³⁶ Niklas Luhmann defende que os sistemas sociais são cognitivamente abertos e operativamente fechados. Abertos porque buscam conhecimentos e informações fora do sistema — no ambiente. Fechados porque têm código comunicativo exclusivo. Com base em sua teoria, reconhecemos não só a possibilidade, mas também a efetiva necessidade do sistema do direito positivo como subsistema social que é capturar referências em outros subsistemas sociais — como o econômico — e, a partir daí, tratá-las, internamente, segundo o seu código próprio. Para o aprofundamento sobre referido autor, vide: LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Brasília: ed da Universidade de Brasília, 1980; LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. México: Universidad Iberoamericana, Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Occidente, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002. Cf.: FERRAZ JÚNIOR, 1980.

³⁷ Consideramos a possibilidade de vínculos societários contratuais sem contribuição de capital. A ausência da prescrição legal específica não lhes retira a juridicidade, pois que regulados estão em outras normas presentes no sistema jurídico. Como diz Comparato (1995, p. 287): “É, assim, perfeitamente compreensível que uma lei societária ou grupal deixe de regular, expressamente, as sociedades e os grupos de fato. Expressamente, bem entendido, porque, de modo implícito e *a contrario sensu* das normas declaradas, eles não estão fora do campo de incidência do sistema legal. Mas essas mesmas sociedades ou grupos de fato, considerados agora sob ângulo diverso da regulação societária ou grupal, aparecem expressamente como objeto de outras normas legais, o que bem demonstra que eles pertencem ao mundo do direito, e não ao limbo dos seres ideais, ou ao primeiro círculo do inferno de Dante”. Esse autor exemplifica a definição de grupo econômico presente com a Consolidação das Leis do Trabalho, com o conceito de interdependência presente na legislação do imposto sobre produtos industrializados e na legislação antitruste (lei 4.137/62), quando prescreve as formas de abuso do poder

Quanto à *relação de poder*: são grupos econômicos geridos por *subordinação* aqueles em que há uma hierarquia na qual se manifesta o poder de controle, isto é, a dependência em função da influência dominante. Essa influência é presumida quando há participação de capital majoritária de uma empresa em outra. Por outro lado, são grupos econômicos regidos por *coordenação* aqueles caracterizados pela ausência de hierarquia, havendo uma direção unitária, como é o caso dos consórcios.

Quanto ao *tipo de controle*: são grupos econômicos configurados pelo controle *interno* aqueles em que há participação de capital. Esse é o modelo clássico de manifestação do poder de controle. No entanto, o controle também pode se manifestar sem que haja contribuição de capital. Nesses casos, configuram-se grupos econômicos de controle *externo*, isto é, baseados na existência de relação de dependência (presente sempre que uma empresa se ache sob a influência dominante de outra, ou seja, sempre que estiver submetida ao poder de alguém lhe impor dada conduta) em função de um vínculo contratual. Enfim, há hipóteses em que não há controle; são representadas por grupos econômicos regidos por vínculos de coordenação.

Quanto ao *escopo*: a conformação dos grupos econômicos deve ter por escopo a contribuição individual com esforços ou recursos, o desenvolvimento de atividades para lograr fins comuns e a participação em lucros e prejuízos.

Por isso, com base em conceitos doutrinários (WALD; 1977; COMPARATO, 1995; GONÇALVES, 1991) e na definição proposta por Muniz (2013), adotamos neste trabalho a expressão *grupo econômico* com o seguinte significado, conteúdo e alcance: é o conjunto de empresas ou grupos de empresas conectadas ou por relações de coligação ou de controle, ou de convenção ou contrato, mesmo que sem participação de capital (forma jurídica); são ligadas por vínculos de coordenação ou subordinação (relação de poder), com controle

econômico, que pressupõe o ajuste ou acordo entre empresas como uma forma de integração ou concentração de empresas.

interno, externo ou, ainda, sem a caracterização de controle (tipo de controle); têm o objetivo de contribuir individualmente com esforços ou recursos, desenvolver atividades para lograr fins comuns e participar em lucros e prejuízos (fim comum).

Com base nessa definição e sem se perder de vista o contexto histórico e econômico em que está inserida a questão — vide cap. 2 —, defendemos a tese de que basta criar um CSC por duas ou mais empresas,³⁸ devidamente formalizado por meio de um contrato, para que reste caracterizada a figura jurídica de um grupo econômico tal e qual conceituado acima e, como consequência, uma relação societária entre os participantes.³⁹ Isso porque, seja qual for o tipo de vínculo ou relação criado entre as empresas partícipes (de fato ou de direito, de subordinação ou de coordenação, de controle interno ou de controle externo ou mesmo sem a configuração de controle), *os três elementos fundamentais de toda sociedade — contribuição individual com esforços ou recursos, atividade para lograr fins comuns e participação em lucros ou prejuízos — encontram-se aí, de modo indefectível*. Nesse sentido, a criação de um CSC pode ser entendida com *causa* da conformação jurídica de um verdadeiro grupo econômico.

³⁸ O compartilhamento de serviços é regulado por um contrato associativo plurilateral, ou seja, quando mais de duas são as partes. Todavia, não descartamos a hipótese em que o compartilhamento de serviços se dê entre apenas duas partes contratantes, hipótese essa que, embora represente uma bilateralidade, não desnatura o conceito de compartilhamento, seja porque a finalidade imediata do instrumento é o compartilhamento, seja porque o instrumento, quando concebido, deve estipular, ab ovo, as hipóteses de entrada e saída de participantes, nos termos preconizados pelos relatórios da OCDE — vide cap. 4. Mas — convém frisar — tal hipótese deve ser aceita quando não há coincidência entre a atividade-fim da provedora dos serviços e os serviços potencial ou efetivamente providos ao amparo de referido instrumento contratual, sob pena de configurar a prestação de serviços individualizados, avocando o regime previsto no artigo 593 e seguintes do Código Civil.

³⁹ E isso não implica assumir um vínculo de solidariedade entre as participantes de referido grupo, conforme Ferragut (2014, *on-line*); em suas palavras: “O direito positivo brasileiro prevê duas espécies de grupo empresarial: o de direito, disciplinado pelos art. 265 a 278 da Lei nº 6.404/76, e o de fato, regulado pela legislação trabalhista (Decreto-lei nº 5.452/43), previdenciária (IN RBF nº 971/09) e tributária (IN RBF nº 971/09). Todavia, independentemente da espécie, as sociedades que integram o grupo mantêm autonomia jurídica e econômica, vale dizer, ainda que componham uma unidade empresarial, com objetivos e metas comuns, mantêm íntegras suas personalidades jurídicas, com patrimônios individualizados, nos termos dos arts. 266 e 278, § 1º, da Lei nº 6.404/76. Tal é a independência das sociedades que compõe o grupo econômico que a Lei das Sociedades por Ações foi expressa ao prescrever que não haverá presunção de responsabilidade solidária entre elas, devendo cada uma responder por suas obrigações, exceto nas hipóteses expressamente previstas na legislação (art. 278, § 1º). Portanto, a existência de grupo econômico não compromete ou desnatura a identidade das empresas associadas, que permanecem como pessoas jurídicas distintas e autônomas, respondendo cada qual pelo pagamento das dívidas contraídas de forma isolada, exceto quando houver disposição legal em sentido contrário conforme adiante se verá”.

Por outro lado, a experiência mostra que os CSC têm surgido no âmbito das grandes corporações não como causa, e sim como *consequência*, da formação de grupos econômicos. Seriam fruto da evolução das técnicas e táticas de gestão empresarial que visam diminuir gastos e maximizar lucros por meio, dentre outros fatores, da otimização de recursos e melhoria de seus processos de trabalho. Seja como *causa*, seja como *consequência* da formação de grupos econômicos, fica evidente que o uso do modelo de gestão organizacional representado pelos CSC tem caráter nitidamente *instrumental* — porque revelam o meio pelo qual as corporações respondem ao fenômeno da globalização e tudo que ele envolve em termos de complexidade e competitividade — e mediato — porque, embora sua função imediata seja prover serviços intragrupo, mediatamente visam (1) maximizar lucros e gerar valor aos participantes e ao grupo como um todo; atingir esse objetivo remoto pela (2) *contribuição individual com esforços ou recursos* de cada participante e mediante uma (3) *atividade para lograr fins comuns*, perfazendo-se *aí, de modo indefectível, os três elementos fundamentais de toda sociedade*.

Feitas essas considerações, cumpre-nos apresentar, de forma objetiva, as configurações potencialmente factíveis do ponto de vista jurídico dos CSC.

3.3 Conformação jurídica dos centros de serviços compartilhados

Conforme ficou estabelecido no item anterior, a criação de um CSC decorre de uma decisão tomada no âmbito da gestão empresarial. Assim, defendemos que sua implementação pode ter lugar:

- 1) entre empresas que compõem um grupo econômico preexistente e optam, em dado momento, pela implantação do CSC. Em tal hipótese, este surge como *consequência* da existência do grupo econômico;

- 2) entre empresas que não compõem um mesmo grupo econômico preexistente, mas que passam a formar um grupo empresarial em função do surgimento de um projeto específico comum em longo prazo — por exemplo, via formação de um consórcio para construir uma hidroelétrica ou uma rodovia com base na qual decidam pelo modelo de gestão representado pelo CSC. Em tal caso, este surge como *consequência* da formação de um novo grupo econômico;
- 3) entre empresas que não compõem um grupo econômico preexistente, mas que passam, em determinado momento, a formar um novo grupo empresarial comum cujo projeto em longo prazo seja, especificamente, o compartilhar serviços via implantação do CSC. Ao contrário, e mais remota que as hipóteses anteriores, nesta o CSC surge como *causa* da formação de um novo grupo econômico.

Em termos jurídico-societários, cada conformação acima encontra estruturas mais ou menos adequadas conforme a motivação da criação do CSC. Assim, este pode nascer no âmbito de uma *holding*, de um consórcio, na formação de uma parceria ou *joint venture* ou, ainda, por meio da constituição de uma sociedade de propósito específico, da associação de empresas ou pela formação de alianças estratégicas, a guisa de exemplos. Seja qual for a opção adotada, o que efetivamente importa para fins tributários é a compreensão do fato de o CSC ter sido implantado como departamento de uma unidade de negócio do grupo de empresas (ou seja, um departamento de uma pessoa jurídica do grupo) ou, então, como uma unidade de negócio autônoma em dado grupo (isto é, pessoa jurídica criada ou mantida com o único propósito de abrigá-lo).⁴⁰ É perfeitamente possível — e até comum — a realidade em que cada empresa individualmente considerada desenvolve suas respectivas atividades-fim,

⁴⁰ Por fins didáticos, optamos por representar as hipóteses representadas nos itens 3.3.1 e 3.3.2 a partir de um esquema de *holding*, todavia, a configuração do CSC como unidade autônoma ou como departamento de unidade autônoma do grupo pode ocorrer em outras configurações.

ou seja, seus objetivos sociais específicos, ao mesmo tempo em que atuam coordenadamente naquilo que não se refere a sua atividade principal, sempre objetivando, imediata (atividade-fim = lucro) ou mediata (melhoria na gestão = redução de gastos), maximizar resultados.

3.3.1 Conformação do CSC como departamento de unidade de negócio

A presente configuração considera a instalação do CSC como departamento de uma unidade de negócio (UN) existente em um grupo empresarial. O diagrama a seguir ilustra isso. Na hipótese em questão, o CSC surge e é mantido como um departamento de uma das unidades de negócios de determinado grupo econômico. Cada unidade tem suas respectivas atividades-fim determinadas (*core business*) — por exemplo: construção civil, prestação de serviços médicos e fabricação de produtos alimentícios. Uma delas concentra, em um de seus departamentos, a área administrativa ou de apoio operacional objeto do compartilhamento (*back office*). Assim, nesse modelo, os serviços objeto de compartilhamento são providos por uma empresa cuja atividade-fim é diversa da provisão dos serviços objeto do compartilhamento.

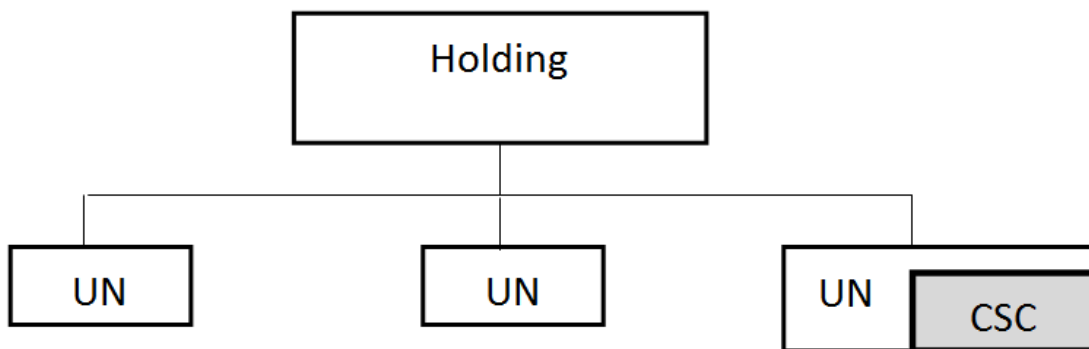


FIGURA 5. Diagrama ilustrativo da posição de um centro de serviço compartilhado em relação a uma holding e suas unidades de negócio

Fonte: dados da pesquisa

3.3.2 Conformação do CSC como unidade autônoma de negócio

Este cenário abrange a implantação do CSC como unidade autônoma de negócios de determinado grupo empresarial e pode ser representado no diagrama a seguir. Nesse modelo, cada unidade de negócio tem sua atividade-fim definida (*core business*); e uma delas tem como atividade-fim justamente a prestação de serviços a ser objeto do compartilhamento. Nessa hipótese, o CSC é abrigado em uma nova pessoa jurídica que integra o grupo econômico cujo objetivo é justamente prover serviços às demais empresas do grupo

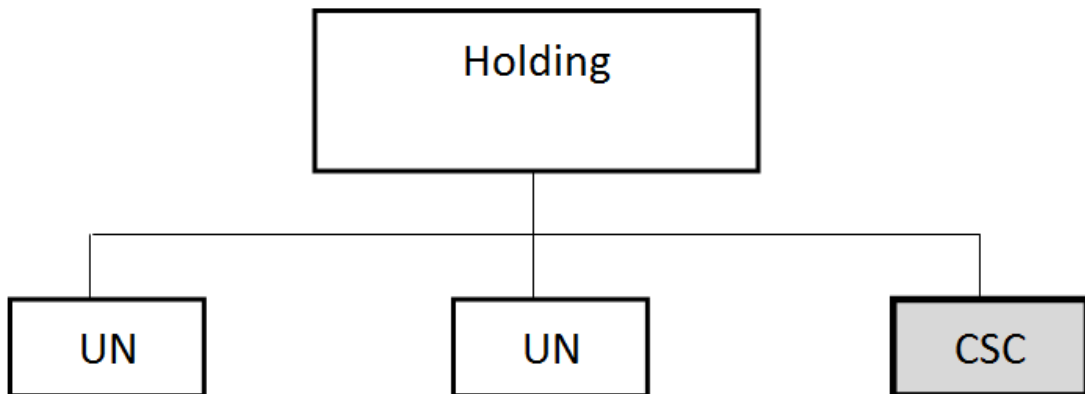


FIGURA 6. Diagrama ilustrativo da posição de um centro de serviço compartilhado como unidade de negócio autônoma

Fonte: dados da pesquisa

3.3.2.1 Crítica a conformação do CSC como unidade autônoma de negócio

Não raro, a doutrina especializada apresenta a possibilidade de implantar o CSC mediante a criação de uma pessoa jurídica para esse fim ou, então, via transformação de uma empresa para que passe a se dedicar exclusivamente à referida atividade.

A demonstrar a procedência dessa constatação, cite-se a seguinte passagem de Magalhães (2013, p. 179 e 180):

A permanente busca de redução de custos empresariais tem encontrado alternativas eficazes no planejamento tributário, tendo em vista a elevada carga tributária do país ou a preocupação com o impacto deste quesito sobre a operação de Centros de Serviços transnacionais. [...] Uma questão inicial no processo de mudança para um ambiente de serviços compartilhados é decidir que entidade jurídica hospedará a organização. Em alguns casos, vale a pena criar uma entidade jurídica separada para isso.

Em geral, os autores apontam essa possibilidade quando apresentam os estágios de maturidade possíveis do referido modelo de gestão empresarial (vide cap. 2).

Eis a crítica que fazemos a essa possibilidade: quando uma pessoa jurídica passa a se dedicar, exclusivamente, ao fornecimento de serviços — ainda que apenas e tão só a si e a outras empresas formadoras do grupo econômico que ela compõe —, nessa hipótese, não estará realizando o compartilhamento, e sim a verdadeira prestação de serviços, que passa ser, então, a sua atividade-fim. Tanto o é, que a pesquisa que realizamos revela que o caminho natural do CSC guiado por esse modelo de entidade autônoma é estender sua atuação para além das demandas do grupo, de modo a prestar serviços para empresas estranhas ao grupo econômico. Nesse caso, portanto, ela agiria segundo as leis de mercado e concorrendo com outras empresas que prestam os mesmos tipos de serviços.

Embora seja possível sustentar esse modelo como uma forma de estruturar o CSC, em termos jurídico-tributários seu enquadramento será completamente diverso daquele reservado à hipótese referida no item 3.3.1. Conforme procuraremos demonstrar ao longo do presente trabalho — e desde logo adiantamos a nossa crítica —, o modelo em questão não nos parece, efetivamente, representar a centralização de serviços para fins de compartilhamento; representa — isso sim — uma verdadeira terceirização de serviços. Portanto, para determinar o regime tributário aplicável, mais importante que saber se o CSC foi criado por meio ou em razão da formação de um consórcio, de uma *joint venture*, de uma associação ou aliança estratégica de empresas, de uma sociedade de propósito específico, dentre outros modelos, é identificar a presença da dicotomia entre *atividade-fim* e *atividade-meio*, pois esta,

efetivamente, é ponto de partida e fator determinante para caracterizar o modelo e seu regime jurídico tributário.

3.3.3 *Atividade-fim atividade-meio e terceirização*

A dicotomia trabalhada neste item tem como inevitável fonte maior o direito do trabalho, cuja temática guarda extrema relevância na relação de trabalho vivida nas terceirizações, tão comuns no mundo empresarial.⁴¹ Os conceitos aqui tratados podem ser analisados em duas vertentes: a tradicional e aquela fundada na construção doutrinária mais moderna. Iniciando nossa análise pelos conceitos tradicionais, atividade-fim pode ser conceituada como conjunto de uma atividade ou mais atividades inseridas ou intrinsecamente vinculadas ao objeto social da empresa. São a finalidade precípua de uma organização. Cabe aqui o conceito dado pelo eminente doutrinador Maurício Godinho Delgado (2015, p. 489):

Atividades-fim podem ser conceituadas como as funções e tarefas empresariais e laborais que se ajustam ao núcleo da dinâmica empresarial do tomador dos serviços, compondo a essência desta dinâmica e contribuindo inclusive para a definição de seu posicionamento e classificação no contexto empresarial e econômico. São, portanto, atividades nucleares e definitórias da essência da dinâmica empresarial do tomador dos serviços.

Em suma, atividade-fim é o chamado *core business* de uma organização, sua razão de existir, a essência que subjaz à criação da empresa e que a mantém atuante no mercado.

A seu turno, atividades-meio podem ser compreendidas como qualquer atividade acessória e periférica ao objeto social da empresa. São atividades secundárias que, embora contribuam para a consecução da finalidade empresarial precípua, não se relacionam com o *core business* da empresa; isto é, limita-se a serviços de agregação não inseridos na chamada cadeia produtiva (conjunto de passos a seguir para atingir o objeto social). Não são

⁴¹ A terceirização é tratada na súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho. Além disso, está em trâmite no Congresso Nacional o projeto de lei 4.330/2004, que propõe sua regulamentação.

diretamente necessárias para que os fins empresariais sejam atingidos, embora contribuam indiretamente para isso.

As definições de atividade-meio e atividade-fim tiveram bastante relevância na interpretação da súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho (TST).⁴² A súmula consolidou o entendimento dominante no TST de que apenas seria admitida a terceirização de serviços ligados à atividade-meio do tomador de serviços. Portanto, reputa-se ilícita a terceirização de atividades-fim. Para ampliar a compreensão do debate, cabe aqui a conceito de terceirização à luz de Zangrando (2008, p.1005):

Terceirização ou terciarização é um neologismo criado para explicar um negócio jurídico complexo, no qual uma empresa contrata os serviços especializados de outra, que os prestará por intermédio de seus empregados, os quais podem ou não trabalhar diretamente nos estabelecimentos da empresa tomadora dos serviços. Consiste, assim, na transferência, por uma empresa, da execução de certos serviços especializados a outra, que os prestará por intermédio de seus empregados, os quais poderão ou não trabalhar diretamente nos estabelecimentos da empresa tomadora de serviços, formando o que alguns doutrinadores denominam relação contratual triangular, ou contrato triangular.

Fala-se em relação triangular porque se estabelece uma relação entre: o *trabalhador* — que aportará sua força de trabalho para executar atividades para quais foi contratado em favor de uma empresa tomadora dos serviços; a *empresa prestadora dos serviços* — que, contratada por outra, admite o trabalhador, estabelecendo com ele uma relação de emprego pertinente e o aloca na execução daqueles serviços para os quais foi contratada; e a *empresa*

⁴² Súmula 331 C. TST: “CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE. I – A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário. II – A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional. III – Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta. IV – O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto àquelas obrigações, desde que haja participado da relação processual e conste também do título executivo judicial. V – Os entes integrantes da Administração Pública direta e indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei n.º 8.666, de 21.06.1993, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada. VI – A responsabilidade subsidiária do tomador de serviços abrange todas as verbas decorrentes da condenação referentes ao período da prestação laboral”.

tomadora de serviços — que, necessitando realizar determinada atividade, busca-a em outra empresa e figura apenas como destinatária desses serviços, sem assumir os ônus de uma contratação própria.

No entanto, de modo a testar definições tradicionais (ainda muito fortes dentre os operadores do direito), não se pode deixar de analisar a influência da mutação das relações empresariais, que até fizeram surgir os CSC, nos conceitos de atividade-fim e atividade-meio. Zangrando (2008, p. 1.008–15) propõe a discussão de que a solução dada pelo entendimento do exposto na súmula 331 do TST não é a melhor solução para a situação socioeconômica da terceirização. Defende o autor que a doutrina e a jurisprudência tratam da ilicitude da terceirização de atividades-fim como verdadeiro dogma e, como tal, não sujeito à modificação (tão necessária à regulamentação das normas de conduta sociais).

No mundo empresarial fica muito tênue o limite entre atividades-meio e atividades-fim e verifica-se, em verdade, que as grandes discussões ocorrem, justamente, no limite entre uma a outra, de tal modo que se poderia questionar até que ponto, na dinâmica das relações empresariais, uma não pode se transmutar na outra. Nesse sentido, escreve Luiz Carlos Amorim Robertella (1999 apud ZANGRANDO, 2008, p. 1.009):

A atividade-meio, considerando-se o grau de especialização atingido pelos novos métodos e tecnologias, nem sempre é de fácil conceituação. Há atividades-fim que, a depender, da orientação tecnológica, podem converter-se em atividades-meio e vice-versa. Por outro lado, o que se deve reprimir é a fraude a direitos do trabalhador, praticada através da ilícita intermediação de empresas fornecedora de mão-de-obra, que lucram mediante a exploração do trabalho alheio. O Enunciado n. 331, que só admite a terceirização da atividade-meio e não da atividade-fim, não parece estar em compasso com a doutrina mais recente a respeito da matéria.

Aprofundando ainda mais na discussão, Reginaldo Melhado opina (1996 apud ZANGRANDO, 2008, p. 1010):

A diferenciação entre atividade-meio e atividade-fim para caracterizar a licitude ou ilicitude da terceirização não é aceitável, porque a evolução e o aperfeiçoamento da administração empresarial são uma necessidade imposta pelo mercado competitivo, daí porque deve ser afastada a ideia preconceituosa de que a terceirização somente é legal quando realizada em atividades-meio, sendo previamente ilegal nas atividades-fim da terceirizada, na medida em que a complexidade do processo produtivo chega a tal ponto que muitas vezes é impossível diferenciar as ações acessórias das principais, e isto ocorre em face da contínua mutação das técnicas de produção.

É nessa linha doutrinária que tramita o tão discutido projeto de lei 4.330/2004, que admite a legalidade da terceirização de atividades ainda consideradas como atividades-fim. No entanto, não é adentrar essa discussão a proposta deste trabalho; apenas precisamos deixar registrada a importância deste projeto de lei dentro do cenário econômico. Com efeito, há muito as tradicionais definições entre atividades-meio e fim revelaram-se insatisfatórias, genéricas e sem aplicabilidade, daí que atividades antes consideradas essenciais à atividade produtiva da empresa passam por alteração constante. Tanto é assim que a moderna concepção empresarial enxerga a empresa como um sistema orgânico, e não mecânico. No sistema orgânico, não há divisão em partes independentes, o sistema é formado por partes inter-relacionadas e interdependentes.

Nesse novo paradigma, analisa-se a formação do CSC como unidade autônoma. Havendo uma unidade de negócio totalmente autônoma para prestar determinado serviço, mesmo sob a chancela de CSC, vê-se que, em verdade, tanto faticamente (prestará um serviço com estrutura própria, estando capacitado a prestá-lo até a terceiros) quanto economicamente (não fará parte do todo orgânico, não se enquadrando como unidade interdependente nem inter-relacionada), o serviço prestado exaure sua razão de existir, ou — diriam os tradicionais — atinge plenamente sua atividade-fim.

Nessa mesma linha, o objeto desta unidade autônoma será prestar determinado serviço, seja para unidades do mesmo grupo econômico, seja para terceiros não relacionados ao grupo. Seria, então, uma verdadeira terceirização de serviços atuando no mercado como empresa especializada. Isso implica — veremos — na classificação tributária diferenciada dos valores recebidos pelos serviços prestados (= como receita).

Por outro lado, o CSC como departamento de unidade de negócio não tem autonomia: está inter-relacionado e é interdependente quanto à organização empresarial; logo, ao grupo econômico em que está inserido. Além disso, suas atividades são financiadas por referido grupo. Denuncia-se, assim, que o objetivo (a atividade-fim) dessa unidade de negócio não é prestar o serviço objeto do CSC.

Há um aproveitamento logístico, financeiro, administrativo a usufruir da sinergia do grupo econômico a fim de reduzir despesas. Neste esboço, entende-se que o CSC assume despesas da própria unidade autônoma em que está inserida e das demais unidades autônomas do grupo econômico e que compartilham dos mesmos serviços de *back office*. Sem a pretensão de adiantar qualquer conclusão, é importante ter-se em mente a ideia de que, como assume despesas, o valor recebido das demais unidades é classificado como reembolso de despesas, e não como receita; exatamente porque a natureza da operação é diversa: esses serviços não são a atividade-fim da unidade autônoma que acolhe o departamento CSC. Como ensina Pontes de Miranda (2012, p. 333):

2. DESPESAS E DANOS. As despesas são diminuições do patrimônio, que a pessoa se impõe de vontade própria, ou por dever, ou a favor de terceiro, ou de quem seja dono ou tenha direito real sobre bem ou bens ou patrimônio. Se quem fez as despesas tem direito a reembolso é porque as despesas não lhe aproveitam, ou entram no cômputo de indenização a ser-lhe paga, ou foram feitas em virtude de negócio jurídico bilateral, ou gestão de negócios alheios.

Portanto, resta claro que a estruturação do CSC como departamento de uma unidade autônoma ou como unidade autônoma propriamente dita de um grupo econômico está intrinsecamente ligada ao objetivo, à atividade-fim de cada unidade autônoma, de forma que a partir dela será possível fazer a adequada classificação do modelo e do regime tributário e até do enquadramento da operação como efetivo CSC ou como terceirização de serviços. Veremos adiante.

IV

PROGRAMA CONTRATUAL DOS CENTROS DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS

O centro de serviços compartilhados/CSC — cabe reiterar — posiciona-se como responsável pelo suporte administrativo-financeiro de dado grupo empresarial. Nessa função, atua como célula organizacional que provê serviços às empresas que formam o grupo. Em síntese, é a estrutura do grupo que opera como provedora de serviços das áreas de suporte operacional. O desempenho de sua função demanda estabelecer regras, as quais visam regular uma série de atividades e relações corporativas que terão lugar com a implantação do modelo. (Modelo entendido aqui como técnica ou tática de gestão empresarial para reduzir gastos, maximizar lucros e gerar valor ao negócio dos participantes do grupo empresarial.) É intuitivo, portanto, vislumbrar a necessidade de criar um documento para formalizar a maneira pela qual o CSC funcionará e — para os propósitos deste trabalho — a maneira pela qual será mantido financeiramente. Tal documento deverá prever a participação de todas as partes envolvidas, ou seja, todas as empresas comprometidas com a implantação e execução do modelo.

4.1 Formalização das regras

No que diz respeito ao fluxo financeiro gerado com a implantação do modelo, costuma-se rotular o documento que o regula como contrato de compartilhamento de custos, que é tradução literal da expressão em inglês *cost sharing agreement*. Além desse instrumento essencial à análise tributária do modelo — ou mesmo em conjunto com ele —, as empresas participantes podem oficializar regras procedimentais para fixar não só a forma pela qual os serviços serão realizados, mas também os prazos envolvidos e as regras de entrada e saída de membros, dentre outros aspectos. Em geral, esses instrumentos são conhecidos como acordo de nível de serviço,⁴³ expressão que traduz literalmente o termo inglês *service level agreement*. Para uma compreensão mais sólida do tema, é importante trazer a lume o histórico do modelo de compartilhamento de serviços e respectivas formas de custeio, realidade esta que ultrapassa as fronteiras domésticas e encontra suas origens em diplomas de direito internacional.

4.2 O contrato segundo as referências da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

Os relatórios publicados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a despeito de não gozarem de força normativa para numerosos países (como o Brasil), podem ser considerados referência primária dos contratos de compartilhamento de gastos. Com efeito, Xavier (1997, p. 7) adverte que “É importante sublinhar o especial valor interpretativo destes documentos, na medida em que exprimem uma convergência de opinião das Administrações fiscais dos países mais desenvolvidos”,

Compõem a OCDE os maiores países do mundo, unidos em um compromisso com a democracia e a economia de mercado. Dentre seus objetivos está o de estimular o crescimento

⁴³ O escopo do trabalho não recomenda o ingresso em outras questões relativas a tais instrumentos além das que foram referidas.

econômico e o comércio internacional, alinhada na integração dos mercados provocada pelo fenômeno da globalização, já referido.⁴⁴ Aproveitando-se da experiência pioneira dos Estados Unidos nos contratos de repartição de gastos⁴⁵ e ante a necessidade de integrar o modelo nos vários países inseridos na economia de mercado global, a OCDE tratou o tema, de forma inaugural, na publicação *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, de 1979, depois nos relatórios de 1984,⁴⁶ 1995⁴⁷ e nos de 1998⁴⁸ a 2010.⁴⁹

O objetivo primeiro, com a edição e evolução desses relatórios, era ressaltar a necessidade de os países regularem, domesticamente, os impactos tributários desses instrumentos contratuais, importantes e crescentes, firmados entre partes relacionadas componentes de grupos econômicos transnacionais. Naquela oportunidade, a atenção se voltava ao fluxo de divisas (ingressos e saídas) ocorridas sob o manto dos sistemas de compartilhamento; o foco específico era o controle de transferência de preços. Em território nacional, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) chegou a obrigar a averbação dos contratos de compartilhamento de gastos, inclusive quando não envolviam transferência de tecnologia, entre 1993 e 1997,⁵⁰ quando se revogou a referida obrigatoriedade.⁵¹

Esse contexto histórico aponta a importância dos contratos de repartição de gastos no âmbito dos CSC, pois são eles os instrumentos jurídicos que viabilizam as relações intragrupo dessa natureza, seja domésticas ou transnacionais.

⁴⁴ Para informações sobre a entidade, sugerimos consultar www.oecd.org.

⁴⁵ Na expressão original, cunhada por Costa (2010, p. 128), se lê “contratos de repartição de custos”. Optamos pela substituição do termo custos pelo termo gastos porque entendemos este último como gênero daquele, portanto mais abrangente.

⁴⁶ OECD. *Transfer Pricing and Multinational Enterprises: three taxation issues* (1984).

⁴⁷ OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and tax administrations* (1995).

⁴⁸ OECD. *OECD Final Guidelines* (1998).

⁴⁹ OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and tax administrations* (2010). Essa edição era a mais recente até a data de defesa desta tese.

⁵⁰ Ato Normativo INPI 116/93; Ato Normativo INPI 120/93; Ato Normativo INPI 135/97.

⁵¹ Conforme Ato Normativo INPI n. 135/97, apontado por Elídie Palma Bífano (2010, p. 46).

4.2.1 *Conceito e finalidade*

No relatório OCDE de 2010 (p. 93), o *cost contribution agreement* (CCA) é assim conceituado:

[...] é um modelo acordado entre empresas para partilhar custos e riscos de desenvolver, produzir ou obter vantagens, serviços ou direitos e para determinar a natureza e extensão dos interesses de cada [empresa] participante de tais vantagens, serviços ou direitos. O acordo de contribuição de custom (*cost contribution agreement*) é mais um arranjo contratual do que necessariamente uma entidade jurídica distinta ou um estabelecimento de todos as [empresas] paparticipantes.⁵²

A referência da OCDE é importante na medida em que possibilita uma visão abrangente e precisa do referido instrumento contratual. Ela estipula, a título de conceito, que vários são os tipos possíveis de contratos de repartição de gastos e que as consequências tributárias decorrem do modelo adotado. Além disso, evidencia os propósitos possíveis de ser abrangidos — dentre os quais, os serviços —, além de explicitar que o vínculo entre os participantes é eminentemente contratual e não implica necessariamente a criação de uma entidade jurídica, embora tenha um caráter associativo entre empresas pertencentes a um mesmo grupo ou mesmo entre aquelas independentes.

Dentre os doutrinadores que se dedicaram à análise dos referidos contratos para fins de tributação no Brasil, Martins (1995, p. 144) considera que a finalidade dos contratos de compartilhamento de despesas é a comunhão de recursos humanos e materiais cujos custos e despesas serão repartidos pelas empresas aderentes na medida exata de sua utilização. Por sua vez, Xavier (1997, p. 8) aponta que tais contratos servem para regular situações nos grupos multinacionais em que uma empresa do grupo realiza despesas em proveito de todas ou de parte das demais sociedades integrantes do grupo. Em especial, objetivam a determinação e o

⁵² No original em inglês se lê que *cost contribution agreement* (CCA) “[...] is a framework agreed among business enterprises to share the costs and risks of developing, producing, or obtaining assets, services, or rights, and to determine the nature and extent of the interests of each participant in those assets, services, or rights. A CCA is a contractual arrangement rather than necessarily a distinct juridical entity or permanent establishment of all the participants”.

modo como as empresas do grupo devem participar — com a entidade que abriga o centro de serviços grupal — dos custos incorridos por esta última no interesse das demais.

No dizer de Galhardo (2004, p. 217),

[...] contratos de compartilhamento de custos e despesas são celebrados entre empresas com a finalidade de ratear ou alocar custos ou despesas incorridas por uma delas para as demais, já que tais custos ou despesas acabam por beneficiar todas as empresas envolvidas. A finalidade desses acordos consiste em determinar precisamente o modo e em que medida essas últimas sociedades devem colaborar ou participar dos custos e despesas incorridas pela primeira no interesse das demais, ressarcindo-os sob a forma de reembolso.

Por sua vez, Bífano (2010, p. 43) afirma que pelo

[...] contrato de rateio de custos as partes deliberam beneficiar-se, conjuntamente, de certas facilidades ou utilidades cujos encargos foram suportados apenas por uma delas, distribuindo-se correspondentes custos por todas, na proporção do aproveitamento individual que cada uma faz das ditas facilidades ou utilidades.

Portanto, não há dúvidas de que o instrumento em questão visa, precipuamente, definir o propósito de sua celebração e regular a forma pela qual as empresas participantes do sistema de compartilhamento — seja qual for seu propósito (serviços, tecnologia, direitos ou bens) —, devem contribuir financeiramente para a manutenção do modelo.

4.2.2 *Espécies*

Uma vez apresentados os objetivos gerais do contrato de compartilhamento de gastos, cumpre-nos apresentar suas espécies nos termos preconizados pela OCDE em seu relatório de 1995. Esse documento apresenta os *cost-contribution agreements* (contratos de repartição de gastos)⁵³ como gênero que comporta duas espécies (cf. COSTA, 2010, p. 135–6). Uma espécie é o *cost-sharing agreement* (ou seja, contrato de rateio de gastos) — que visa determinar a forma de repartição dos custos e/ou despesas certos, reais e efetivos; cada parte

⁵³ Usamos o termo “gastos” por ser mais abrangente, ou seja, por comportar custos e despesas.

arca com a quota-parte que representa sua participação estimada nos resultados suscetíveis de exploração econômica futura, no caso de pesquisa e desenvolvimento, ou seu benefício decorrente da adoção do sistema de desenvolvimento de atividades compartilhadas. Outra espécie é o *cost-funding agreement* (contrato de financiamento de gastos) — pelo qual as partes contratantes deliberam sobre contribuições a ser feitas no início das atividades do grupo de compartilhamento. Tais valores são relacionados com custos e/ou despesas futuros e estimados com base em dispêndios ocorridos em anos anteriores e projeções para os anos seguintes. O vetor para determinar as contribuições é o não acúmulo de fundos ao longo dos anos; ou então que o acúmulo — caso haja — seja diminuído substancialmente para não produzir o enriquecimento da empresa centralizadora e, assim, desvirtuar o modelo.

Conforme dissemos, um dos objetivos da OCDE ao tocar o tema dos contratos de repartição de gastos é alertar os países em geral quanto à necessidade de regular, nos respectivos ordenamentos jurídicos internos, o tratamento dos referidos instrumentos, em especial tratamento tributário. Além disso, visa refinar e padronizar determinados elementos componentes dos contratos, minimizando as distorções e facilitando sua aceitação pelas autoridades fiscais de cada país.

Dentre esses elementos, está a estimativa intrínseca ao critério de compartilhamento. A OCDE preconiza o refinamento e a padronização das estimativas por meio da razoabilidade, seja para atender aos órgãos de fiscalização, seja para fortalecer o modelo em uma economia globalizada. A preocupação nesse ponto — é claro — reside na possibilidade de alocação indevida de gastos com o objetivo de ajustar artificialmente resultados tributários das partes contratantes.

Tal como preconizados pela OCDE, as categorias dos contratos de repartição de gastos se diferenciam pelo elemento da estimativa. De imediato cabe afirmar que, enquanto no contrato de rateio de gastos (*cost-sharing agreement*) o elemento estimado compreende a

forma com que o rateio se dará, no contrato de financiamento de gastos (*cost-funding agreement*) a estimativa ocorre tanto quanto a forma de rateio, quanto a própria valoração da contribuição que será necessária para fazer frente aos serviços ou ativos objeto do rateio.

4.2.3 *Escopo*

O relatório da OCDE de 2010 (p. 221) indica que, quanto ao objeto ou escopo,

Talvez o tipo de CCA [contratos de repartição de gastos] mais comumente encontrado seja um arranjo para o desenvolvimento conjunto da propriedade intangível em que cada participante recebe uma parcela de direitos na propriedade desenvolvida. [...] Embora os CCAs para pesquisa e desenvolvimento da propriedade intangível possam ser mais comuns, não precisam estar limitados a essa atividade. Poderia haver CCAs para qualquer financiamento conjunto ou para a partilha de custos e riscos, para desenvolver ou adquirir propriedade, ou para obter serviços. Por exemplo, as empresas podem decidir conjugar recursos a fim de adquirir serviços de gestão centralizada ou para o desenvolvimento de campanhas de publicidade comuns aos mercados participantes.⁵⁴

Assim, sem foros de exaurimento das possibilidades, em regra dois grupos de atividades são passíveis de constar dos contratos de compartilhamento de *gastos*: 1) atividades relacionadas com pesquisa e desenvolvimento de novas tecnologias; 2) atividades comerciais e administrativas. Em relação ao objeto desses contratos, a seguinte consideração deve ser feita: por serem em essência de caráter plurilateral, as estruturas conhecidas como CSC formadas por um *pool* de empresas mútua e potencialmente beneficiadas pela centralização dos serviços — caracterizando uma “unidade econômica do grupo” (XAVIER, 1997, p. 9) — não admitem qualquer previsão para a prestação de serviços individualizados, em especial aqueles serviços que constituam a atividade-fim da provedora. Isso porque os serviços individualizados são orientados por uma relação bilateral e regidos por um princípio de

⁵⁴ No original em ingles se lê que “Perhaps the most frequently encountered type of CCA is an arrangement for the joint development of intangible property, where each participant receives a share of rights in the developed property. [...] While CCAs for research and development of intangible property are perhaps most common, CCAs need not to be limited to this activity. CCAs could exist for any joint funding or sharing of costs and risks, for developing or acquiring property or for obtaining services. For example, business enterprises may decide to pool resources for acquiring centralized management services, or for the development of advertising campaigns common to the participants markets”.

mercado que respeita a interdependência das empresas, mesmo que componham o mesmo grupo (cf. XAVIER, 1997). Daí que tais relações — as bilaterais — contrapõem-se à noção de plurilateralidade típica dos serviços coletivos compartilhados organizados via CSC.

Todavia, em conformidade com os termos prescritos pela OCDE,⁵⁵ reconhecemos a possibilidade de haver compartilhamento de gastos em que há apenas duas partes contratantes, mas ainda assim desde que os serviços-objeto do compartilhamento não constituam a atividade-fim daquela que o realiza, bem como que o contrato que regula a referida relação preveja, desde a sua origem, a entrada de novos participantes.

4.2.3.1 Identificação do contrato adequado

Visando, de um lado, elucidar termos de uso geral e reproduzidos até aqui de uma forma relativamente livre e, de outro lado, buscando delimitar a realidade objetivada por este estudo, as considerações a seguir são imperiosas.

Empregamos o termo *gastos* em detrimento dos termos *despesas* ou *custos* para dizer que os contratos em questão visam regular não a repartição de custos ou a repartição de despesas, mas a repartição de ambos. De imediato, cabe dizer que, em geral, *custos* são desembolsos relacionados com o processo produtivo da empresa e que, nas ciências contábeis, representam ativos em contas patrimoniais das corporações; e que *despesas* representam os demais dispêndios (não alocáveis como custos, portanto) dedutíveis ou não dedutíveis na apuração do resultado da empresa, a depender de preencherem ou não determinados requisitos previstos na legislação pertinente de cada país.

Não nos parece desmedido afirmar que as estruturas empresariais que centralizam a área de pesquisa e desenvolvimento convergem para a perfeição ao modelo de compartilhamento. Com efeito, em grandes conglomerados empresariais é comum o uso

⁵⁵ Vide capítulo VIII, seção A, item 8.1. do relatório da OECD de 2010, sobre contratos de repartição de gastos entre duas empresas associadas ou mais, possivelmente com empresas independentes.

dessas estruturas corporativas e a repartição dos *custos* por meio dela gerados — assim como das *despesas* incorridas em sua manutenção. Em termos pragmáticos, os relatórios da OCDE denunciam que, efetivamente, os contratos de compartilhamento têm como foco mais comum, justamente, as atividades afetas ao desenvolvimento de tecnologias (cf. OECD, 1995; 2010, item b1 e/ou b3) e os *custos* a elas inerentes.

Por outro lado, a doutrina especializada no tema dos CSC (vide cap. 2) permite afirmar que esse modelo de gestão organizacional se aplica às atividades administrativas e financeiras dentre outras que, em regra, fogem ao objeto-fim das empresas que dele participam. E, embora não excluam por completo o compartilhamento de custos — pois é certo que há custos inerentes à própria criação e manutenção da estrutura —, seus gastos vinculam-se, com mais precisão, ao conceito de *despesas*. Os relatórios da OCDE apontam essa realidade (cf. OECD, 1995; 2010 — item b1 e/ou b3).

Eis por que devemos assentar que o foco de nossas investigações situa-se no gênero dos contratos de repartição de gastos, porém com ênfase na espécie repartição de *despesas*, pois o objeto deste estudo é a tributação dos CSC, cujo escopo é, justamente, o provimento de serviços de apoio operacional (*back office*), que tipicamente geram gastos enquadráveis no conceito de despesas. Mas — cabe frisar — nada impede que as duas atividades (serviços tecnológicos e serviços administrativo-financeiros) sejam desempenhadas em um único CSC e/ou que sejam objeto de um só instrumento contratual para fins de repartição dos gastos (ou seja, custos e despesas), mesmo que não estejam fisicamente em um mesmo ambiente.

À parte o tratamento contábil e tributário dos gastos, o investimento necessário para implantação e a forma como estão organizados, em termos conceituais ambos os tipos de CSC (os tecnológicos e os administrativos) guardam as mesmas características como estratégia de gestão que visa minimizar gastos, otimizar recursos e maximizar lucros; e que podem ser

previstos nos instrumentos contratuais próprios da repartição de gastos. Todavia, embora, para flu o foco deste estudo — reitera-se — são os contratos de repartição de *despesas*.

4.2.4 Critérios de repartição das despesas

Embora a implantação de um CSC por determinado grupo de empresas vise maximizar os lucros de seus participantes, sua operação, isoladamente considerada, não objetiva gerar resultado, seja positivo (lucro) ou negativo (prejuízo). O conceito empregado nessa estrutura de gestão empresarial é o de compartilhamento de gastos, de modo que cada parte contribua financeiramente de forma suficiente e na medida necessária à repartição do ônus da operação conforme critérios preestabelecidos. É nesse contexto que se cogita, então, a definição de dados critérios ou métodos para determinar a medida da contribuição financeira cabível a cada parte. Em outras palavras, tais critérios buscam responder qual é a atividade exercida em prol de cada participante e respectivo valor.

O detalhamento dos gastos de operação dos CSC se relaciona diretamente com o grau de esforço para capturá-los e com o investimento necessário para prover as condições, as métricas e os indicadores para tanto. Conforme procuramos demonstrar no capítulo 2, o grau de maturidade de um CSC tem influência direta na definição dos critérios e métodos de valoração dos serviços de alocação dos gastos: quanto menos desenvolvido for o modelo, maior tende a ser probabilidade de adoção de métodos indiretos de atribuição de valores e critérios de rateio e, logo, menor tende a ser a precisão na identificação da correlação entre tais definições e os serviços potencial ou efetivamente providos às unidades do grupo que suportaram o ônus que lhes cabe dentro da combinação estabelecida para financiar o modelo, o que poderá implicar em dificuldades para sustentar o modelo perante as autoridades fiscais. Portanto, em relação aos métodos ou critérios para repartição das despesas a ser partilhadas, duas seriam as hipóteses: a do *método direto* e a do *método indireto*.

Pelo critério ou *método direto*, a determinação e alocação das despesas entre os participantes ocorrem na exata medida em que forem incorridas por cada um deles. Não há margem para estimativas porque há individualização do consumo e do usuário. Pelo critério ou *método indireto*, ao contrário, justamente por não serem possíveis ou viáveis a determinação do usuário e a medição do consumo efetivo, a atribuição dos gastos é feita em bases estimadas.

Segundo o relatório de 1984 da OCDE, três seriam os principais critérios ou *métodos indiretos* de repartição de despesas:

- o *método da repartição de despesas*, por meio do qual se imputam e se repartem despesas entre as empresas associadas com base numa estimativa das vantagens decorrentes para cada uma delas;
- o *método de financiamento da despesa ou da fórmula fixa de repartição*, que determina a imputação e repartição das despesas entre empresas associadas com base num elemento de natureza geral de atividade das empresas interessadas, em geral, o volume de negócios ou o faturamento;
- o *método da margem de lucro*, segundo o qual se deve aplicar uma margem de lucro ao valor dos produtos fornecidos pela sociedade-mãe às demais que incluam as despesas do CSC.

Comumente referidos pela doutrina e pela jurisprudência pátrias como *critérios* de rateio, os métodos de repartição de despesas são tema de relevância porque permitem atribuir a cada empresa participante as despesas realizadas pelo CSC. Em termos tributários, essa questão ganha maior relevo na medida em que, com base na execução de tais critérios, as despesas são consideradas na apuração dos resultados de cada parte contratante. Por isso, a adequação da escolha do critério é ponto comumente testado pelas autoridades fiscais ao

examinarem contratos de repartição de despesas. A questão do critério adotado para repartição é o ponto de partida das fiscalizações; uma vez aceito, passa-se a investigar se foi observado na execução da repartição, se os valores estão adequados segundo certos parâmetros referendados pela razoabilidade e se as despesas foram efetiva ou potencialmente incorridas, ou seja, devidamente atribuídas.

Maria Rita Ferragut (2012, *on-line*) tece considerações a esse respeito, fixando diretriz importante:

O principal cuidado que se deve ter, a fim de assegurar a legalidade da divisão dos custos e das despesas e suas apropriações entre empresas do Grupo, com consequências fiscais, é o seguinte: o critério de rateio deve ser obrigatoriamente razoável e proporcional. A razoabilidade impõe que se respeite os critérios aceitáveis do ponto de vista racional, considerando o senso normal das pessoas e o que ordinariamente acontece. Assim, serão ilegítimos os atos desarrazoados ou praticados desconsiderando-se as situações que, normalmente, seriam atendidas por aqueles que tivessem atributos normais de sensatez. Exemplo típico de divisão razoável é considerar o número de funcionários, clientes, faturamento e o custo operacional, e a partir disso dividir a despesa de TI. Já a proporcionalidade estabelece que as competências só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade proporcionais ao que seja demandado para cumprimento da finalidade do interesse público a que estejam atreladas. Os atos cujos significados ultrapassem o necessário para atingir o objetivo ficam maculados de ilegitimidade. No caso concreto, para que se respeite a proporcionalidade, o rateio deverá ser compatível com as características específicas dos bens e serviços compartilhados, assim como das pessoas jurídicas beneficiárias e do provável — ainda que meramente estimado — proveito por cada um dos envolvidos.

Cabem algumas considerações sobre cada critério acima referido.

O *método da repartição das despesas*, embora válido, poderá resultar em uma dificuldade adicional: demonstrar a hígidez da operação realizada. Isso porque, além de mostrar que a execução do contrato ocorreu conforme o critério escolhido, que os valores são coerentes com certos parâmetros e que as despesas foram efetiva ou potencialmente incorridas — portanto, devidamente atribuídas —, o contribuinte terá de evidenciar a adequação do critério eleito. Nesse caso, essa demonstração poderá ser tormentosa à medida que a definição do critério parte de uma estimativa que, pela própria natureza desta, ao longo da execução do

contrato, poderá se confirmar ou não. Se confirmada, então entendemos que não haveria motivos para contestação pelas autoridades fiscais.

Entretanto, caso as estimativas que formam a base da estipulação do critério restem frustradas, o próprio critério ficaria fragilizado, comprometendo toda a alocação de despesas com base nele realizada. A fim de evitar tal fragilidade, o próprio instrumento pode presumir ajustes ao longo da execução do contrato. Mas a procedência de tais ajustes deve ser objeto de comprovação perante as autoridades fiscais.

Por outro lado, o *método da margem de lucro* não nos parece ser adequado ao modelo do CSC porque implicaria assumir que as despesas incorridas pelo centro de serviços em nome das partes contratantes estariam sendo ressarcidas via acréscimo ao valor dos produtos e/ou serviços fornecidos pela provedora dos serviços-objeto do compartilhamento. A crítica que fazemos a esse método se dirige ao fato de que tal critério mistura duas realidades distintas: uma relativa à atividade econômica de mercado — o fornecimento de bens e serviços via cobrança de preço; outra relativa à atividade realizada em um grupo econômico sem o objetivo de exploração comercial e que não é remunerada por meio de preço. Além disso, mesmo que seja superada essa questão, na lógica jurídico-tributária nos parece ser inviável, uma vez adotado tal critério, segregar aquilo que é receita do fornecimento de bens e/ou serviços e do que é ressarcimento em razão das despesas realizadas pelo CSC em nome da parte contratante. Assim, embora seja um critério de repartição válido do ponto de vista gerencial, por assim dizer, entendemos que, do ponto de vista tributário, não permite o tratamento que procuramos atribuir como mais adequado à estrutura de gestão organizacional conhecida como CSC, visto que gera gastos tributários evitáveis caso outro critério fosse adotado.

Com relação ao *método de financiamento da despesa ou da fórmula fixa de repartição*, que determina a imputação e repartição das despesas entre empresas associadas

com base num elemento de natureza geral de atividade das empresas interessadas, consideramos pertinente sua adoção nos contratos que regulam as relações entabuladas pelo CSC sempre que atendam aos primados da razoabilidade e da proporcionalidade (o que deverá ser checado no contexto do caso concreto). Isso porque, diferentemente do *método de repartição de despesas*, o critério nessa hipótese é objetivo, ou seja, de fácil comprovação. Com efeito, se o parâmetro é o faturamento, então basta evidenciar essa realidade, que é objetiva; se o parâmetro é o lucro, então basta evidenciar essa realidade, que também é objetiva; se o parâmetro é capital social, então basta observá-lo; se a medida é o patrimônio, o maquinário, então caberá identificá-lo; se é o número de funcionários, igualmente basta evidenciar essa realidade; e assim por diante.

Desse modo, a primeira questão-objeto das investigações das autoridades fiscais seria superada mais facilmente quando demonstrada a razoabilidade e a proporcionalidade do critério, restando, então, a necessidade de evidenciar a execução correta do critério para fins de repartição, adequação dos valores e realização efetiva ou potencial da despesa. Não por acaso, dentre os indiretos o *método de financiamento da despesa ou da fórmula fixa de repartição* tem sido aceito por autoridades fiscais — vide capítulo VIII. Todavia, cabe registrar que o êxito na sustentação da aplicação do referido método está diretamente relacionado com a qualidade das informações e os controles. Conforme alerta Xavier (1997, p. 13),

[...] há também que ter consideração, na determinação do caráter de aceitabilidade da utilização de tais métodos, certos elementos pertinentes, como seja o montante do faturamento em causa, os termos de uma convenção firmada ou as razões que determinaram a utilização de tal método.

Enfim, pelo *método direto*, o critério de determinação da alocação das despesas entre os participantes ocorre na exata medida em que forem incorridas por cada um deles. Não há margem para estimativas, seja em relação ao critério de repartição ou em relação aos valores

das despesas atribuídas, pois há medição de consumo e individualização do usuário. Segundo esse método, tanto o critério de repartição quanto o valor atribuído ao participante são realidades objetivas, reduzindo drasticamente o espaço para análises subjetivas quanto à adequação da alocação das despesas.

No entanto, a utilização plena desse método para a realidade dos CSC, ao menos de forma isolada, não nos parece possível, uma vez que sempre haverá uma parcela estimada na composição do valor na medida em que a referida estrutura pressupõe a colaboração de todos os participantes na sua manutenção; ou seja, mesmo que porventura não seja utilizada a estrutura em determinado período por uma das partes contratantes, a ela caberá a atribuição das despesas inerentes à manutenção do sistema.⁵⁶

Por fim, cabe dizer que, assim como não há uma fórmula legal prescrita para determinar os critérios de repartição de gastos ou quaisquer outras regras atinentes ao modelo de gestão representado pelo sistema de compartilhamento de serviços, salvo a restrição quanto ao uso do *método da margem de lucro*, nada impede que haja estipulação e coexistência de mais de um critério em um mesmo instrumento contratual. Conforme procuramos demonstrar, a questão a ser enfrentada nesse aspecto, seja qual for o tipo e a quantidade de critérios adotados, é a comprovação de que, em dado caso concreto, sua eleição é plenamente justificável. Em outros termos: razoável e proporcional.

4.2.5 *Características essenciais*

Xavier (1997, p. 9) apresenta as seguintes características essenciais dos contratos de repartição de despesas:

⁵⁶ Xavier (1997, p. 9) expõe que “[...] o preço das prestações de serviços de grupo ou coletivos, em razão do caráter coletivo do benefício que proporcionam, só é suscetível de uma determinação *indireta* —, em função de critérios coletivos que permitam imputar, por estimativa, a vantagem coletiva a cada um dos integrantes do grupo”.

(i) Os serviços a que respeitam atribuem aos seus destinatários um *benefício* ou *vantagem coletivo* ou *global*, no sentido de que a despesa ou custo visa o interesse de todos, indistintamente, em conjunto, de tal modo que o valor do benefício ou vantagem individual de cada um não é determinável “a priori”; (ii) a retribuição das atividades é objeto de *contrato plurilateral* em que intervém o prestador e os diversos beneficiários e não de um *contrato bilateral*, como sucede nos serviços isolados ou individualizados; (iii) os serviços são *duradouros*, prestados numa base continuativa, e não instantâneos ou limitados no tempo, como os serviços isolados ou individualizados; (iv) a remuneração dos serviços não pressupõe o seu uso efetivo, como nos serviços individualizados, mas a simples *colocação à disposição*, ou seja, a atribuição de um benefício ou vantagem potencial, remunerada num sistema de “partido” ou “avença” (v) a determinação da vantagem individual e a conseqüente medida de repartição dos custos é feita por *métodos indiretos*, por estimativa baseada em certos critérios, e não por uma determinação direta da vantagem auferida, como sucede nos serviços individualizados.

Abonamos a relação acima porque a vemos como exata para indicar as características essenciais dos contratos de repartição de despesas. Todavia, acreditamos que no contexto com que trabalhamos — o dos CSC —, uma característica fundamental deve ser acrescentada. Com efeito, uma vez compreendido que o CSC realiza atividades em prol do *pool* de empresas participantes (incluindo-se nesse rol a empresa que o abriga) e que é dotado de uma estrutura que demanda a realização de despesas (com pessoal, estrutura física, sistemas, contratação de serviços externos etc.), necessária se faz uma cláusula de mandato no instrumento contratual que regula a repartição das despesas, haja vista que, na hipótese, o CSC, como abrigado em uma das empresas participantes, age em nome não só da empresa que o abriga, mas também das demais empresas participantes. Noutros termos, realiza determinadas despesas por conta e ordem das empresas contratantes: despesas relativas a atividades por elas desenvolvidas na execução do modelo ou despesas relativas a atividades contratadas de terceiros — empresas alheias ao grupo de compartilhamento de serviços — e que serão usufruídas por todos.

Estabelece o Código Civil que “Opera-se o mandato quando alguém recebe de outrem poderes para, em seu nome, praticar atos ou administrar interesses. A procuração é o

instrumento do mandato” (BRASIL, 2002, art. 653). O mandato é da classe dos contratos típicos, que implicam autorização. Segundo Fran Martins (1988, p. 301),

[...] o que caracteriza em regra o mandato é a representação. Consiste essa no fato de poder agir uma pessoa em nome de outra, representando-a, praticando todos os atos como se esses fossem praticados pelo mandante. Na realidade, é o mandante quem se obriga, por intermédio do mandatário, respondendo por todos os atos deste, desde que praticados dentro dos limites dos poderes outorgados. O mandatário, segundo os casos, não necessita de aprovação prévia do mandante para poder praticar os atos. Agirá ele de moto próprio, como se fosse o próprio mandante.

Dada a descrição do modelo de gestão organizacional representado pelos centros de serviços compartilhados, é intuitiva a conclusão de que o instrumento contratual que reveste sua operação — o contrato de repartição de gastos — precisa, necessariamente, prever uma cláusula de mandato, ou então a obrigação de sua outorga em documento apartado, por meio da qual as empresas participantes, que são juridicamente independentes em relação aos seus direitos e obrigações, em especial os de natureza tributária, outorgam poderes de representação à entidade do grupo centralizadora dos serviços para o fim de esta agir em seus respectivos nomes sempre que preciso na consecução do compartilhamento.

Claramente, é um pressuposto do referido modelo de gestão na medida em que a empresa que abriga o CSC contrai, em nome das demais, direitos e obrigações perante terceiros e, mesmo sob o enfoque do grupo de empresas a qual pertence, apresenta-se como entidade jurídica distinta, assim como distintas entre si são as demais entidades cujas respectivas personalidades jurídicas mantêm-se preservadas e segregadas; daí a necessidade dos poderes de representação via instrumento de mandato. Isso porque, a despeito do vínculo de grupo (seja de coligação, controle ou com base em contrato de colaboração), a celebração do contrato de repartição de gastos não implica desconsideração da personalidade jurídica das empresas dele signatárias. Isso não significa que a formação do grupo econômico — seja qual for seu vínculo associativo (de fato ou de direito) — não seja reconhecida pelo direito; ao

contrário, afirma o caráter de cooperação e colaboração que une as empresas organizadas em grupo com o fim de, coletivamente, alcançar os objetivos almejados, sem se fundirem em uma única pessoa jurídica portadora de direitos e obrigações.

A cláusula ou o instrumento em apartado de mandato é central para caracterizar o trânsito de recursos entre as empresas participantes e a empresa centralizadora; mais precisamente, para definir quem incorreu nos gastos e definir o afastamento da configuração de receita e lucro. O mandato é o instrumento pelo qual se permite ao mandatário agir em nome do mandante, e não em nome próprio, denunciando, nesse ponto, a impossibilidade de o mandatário auferir receitas ou incorrer em gastos quando atua como se fosse o próprio representado, viabilizando, dessa forma, o adequado tratamento tributário ao modelo.

4.3 Determinação do *nomen iuris* do instrumento contratual que regula o compartilhamento na experiência brasileira

Dados os termos preconizados pelos relatórios da OCDE (1995, §§ 99 e 100), em âmbito internacional os contratos de compartilhamento têm sido referidos como *cost-contribution agreements* (gênero) e *cost-sharing agreements* e *cost-funding agreements* (espécies). No direito pátrio, tais instrumentos não encontram regulamentação legal específica; ou seja, carecem até de rótulo legal próprio para suas respectivas identificações. À luz da doutrina e da jurisprudência que fundamentam este trabalho, podemos afirmar que o instrumento que regula o compartilhamento de gastos tem sido referido em geral como “contrato de rateio” e suas espécies, como “contrato de rateio de custos” e/ou “contrato de rateio de despesas”. Além disso, tem sido admitida a contribuição financeira para fazer frente ao rateio antes ou depois de serem incorridas as despesas pelo CSC em nome das partes contratantes, ou seja, via adiantamento ou reembolso das referidas despesas.

Em nome da fluência do discurso e da necessidade de precisão que o texto científico demanda, para livrá-lo da vaguidade e ambiguidade, passaremos a tratar referidos

instrumentos como: *contrato de repartição de gastos* (gênero) que comporta estas espécies: contrato de *rateio* de gastos e contrato de *financiamento* de gastos; estas, por sua vez, têm como subespécies, respectivamente, os contratos de *rateio* de despesas e os contratos de *rateio* de custos, além dos contratos de *financiamento* de despesas e dos contratos de *financiamento* de custos.

A classificação proposta não implica diferenças de tratamento tributário além daquelas inerentes ao tratamento dos custos e das despesas, conforme suas respectivas naturezas impõem. A utilidade da classificação está no alinhamento ou na padronização, recomendados pela OCDE para o tratamento do tema nos ordenamentos domésticos. Uma vez ajustados os rótulos e tendo em vista o esquema apresentado acima, cabe reiterar o objeto deste trabalho: a compreensão do regime tributário aplicável aos *contratos de repartição de gastos* que focam nas *despesas*, quais sejam: os *contratos de rateio de despesas* e os *contratos de financiamento de despesas*. Esse recorte se justifica porque os CSC que enfocamos são dirigidos aos serviços de suporte administrativo, cujos *gastos* são mais comumente alocáveis como *despesas* segundo os preceitos da ciência contábil. Estabelecidos os respectivos nomes e delimitado o escopo de análise, passamos a verificar os referidos instrumentos no sistema do direito positivo pátrio.

4.3.1 *Classificação e definição*

O contrato de repartição de gastos não está descrito em lei, mas isso não autoriza concluir que estaria à margem do sistema do direito positivo pátrio; antes, é com base no artigo 425 do Código Civil brasileiro que o instrumento em questão encontra sua base legal. Tal dispositivo permite que contratos outros que não os definidos em lei podem ser

validamente arquitetados se obedecerem aos requisitos do artigo 104 do Código Civil.⁵⁷

Segundo Haddad (2011, p. 207):

Nenhum legislador seria capaz de tudo prever e prover, conforme lembrança irreprochável legada da fina sensibilidade de Jean-Étienne de Marie Portalis, baluarte na elaboração do *Code Civil*. [...] As modalidades contratuais defluem dos reclamos da vida, surgem com a celeridade que movimentam os interesses econômicos e sociais, cuja marcha o legislador não alcança. Daí a liberdade de criação fraqueada aos que pretendem contratar, todavia, mais e mais pontuada, bem além dos pressupostos de validade do negócio jurídico (CC, art. 104), pela observância rígida da fé leal, do trato honesto e probo entre os interessados já na ocasião em que inauguram o diálogo, sem perder de vista a firme finalidade social encarnada no contrato (CC, arts. 421 e 422, considerado por Messineo como o centro da vida dos negócios. [...] Portanto, se de um lado, se permite, como há mais de milênio se permite e com razões sobradas, a criação de contratos específicos, não individualizados, não incluídos no rol da lei, aos quais Josserand chamou, “por assim dizer, confeccionados”, em oposição àqueles que “são feitos sob alguma forma de medida, ao sabor da vontade particulares”, por outro, a despeito da falta de disciplina legal (suficiente), impõe-se aos interessados no vínculo, mais e cada vez mais, a fiel observância não só dos pressupostos de validade do ajuste (CC, arts. 104 a 108), mas também do trato sincero, sem ardis ou embustes, desde o primeiro e prévio contato, porque, há muito, bem mais relevante do que registrar que a apropriada exegese do contrato há de se atrelar à intenção das partes (CC, art. 112) é encarecer que a boa-fé será o principal guia da interpretação de seus termos (CC, art. 113).

À luz das lições acima e da doutrina civilista, passamos a apresentar a classificação dos contratos com o fito de identificar a classe de contratos que contempla o contrato de repartição de gastos e, conseqüentemente, as suas espécies e subespécies. Todavia, antes, cabe definir o termo: “[...] contrato é o acordo de duas ou mais pessoas para, entre si, constituir, regular ou extinguir uma relação jurídica de natureza patrimonial” (BESSONE, 1997, p. 17).

Nominados ou *típicos* são contratos previstos e suficientemente tratados em lei. Por sua vez, *inominados* ou *atípicos* são os contratos não previstos pelo legislador e concebidos no âmbito da autonomia privada (HADDAD, 2011) ou fundados no princípio da liberdade das convenções. Estes, porém, assim como os nominados, submetem-se às normas gerais ou reguladoras de figuras contratuais semelhantes das quais, muitas vezes, constituem simples

⁵⁷ Cf. lei 10.406/2002, art. 425: “É lícito às partes estipular contratos atípicos, observadas as normas gerais fixadas neste Código. Art. 104. A validade do negócio jurídico requer: I – agente capaz; II – objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III – forma prescrita ou não defesa em lei”.

aplicações modificativas (BESSONE, 1997). *Bilaterais* são os contratos que preveem a obrigação ou o sacrifício de um contratante com causa da obrigação de outra, “[...] fenômeno mútuo do qual resulta a dependência igualmente recíproca das prestações de uma parte a outra”.

Por sua vez, quando a multiplicidade de obrigações decorre de vínculo consentido por mais de duas partes, haverá contrato *plurilateral* associativo, como é o caso do contrato de sociedade (HADDAD, 2011, p. 209–10).

Sobre os contratos plurilaterais e direcionando o tema para o que nos interessa no presente trabalho, são valiosas as seguintes lições de Ascarelli (2001, p. 372–425),

À pluralidade corresponde a circunstância de que os interesses contrastantes das várias partes devem ser unificados por meio de uma finalidade comum; os contratos plurilaterais aparecem como contratos de comunhão de fim. Cada uma das partes obriga-se, de fato, para com todas as outras, e para com todas as outras adquire direitos; é natural, portanto, coordená-los, todos, em torno de um fim, de um escopo comum. O conceito de “fim ou escopo” adquire, assim, nos contratos plurilaterais, a sua autonomia. [...] Ele se prende, justamente, àquela atividade ulterior, a que o contrato plurilateral é destinado. [...] Assim se evidencia a função “instrumental” dos contratos plurilaterais [...]. Com efeito, a função do contrato plurilateral não termina quando executadas as obrigações das partes (como acontece, ao contrário, nos demais contratos); a execução da obrigação das partes constitui a premissa para uma atividade ulterior; a realização desta constitui a finalidade do contrato; este consiste, em substância, na organização de várias partes em relação ao desenvolvimento de uma atividade ulterior. [...] Se nos detivermos a meditar sobre o “escopo” dos contratos plurilaterais, não tardaremos a notar que ele pode assumir duas configurações diversas. Com efeito, ele pode ser atingível por meio de operações a desenvolver-se com terceiros; numa economia monetária, como a atual, o resultado se exprimirá numa soma de dinheiro. Cada parte terá, por isso, direito de participar nos lucros das operações sociais. Mas é possível que, ao contrário, a finalidade “comum” seja alcançada proporcionando aos participantes a possibilidade de gozar, diretamente, de determinados serviços. Nesta hipótese, o direito dos participantes é o de gozar destes serviços: não consistirá numa soma de dinheiro, mas na vantagem constituída pela possibilidade de aproveitar os serviços comuns, sem nenhum pagamento ou por um preço inferior ao que resultaria do mercado. [...] Exato é, porém, de visar, nessa hipótese, a organização, pôr diretamente à disposição dos associados os próprios serviços; não realizar um lucro mediante operações com terceiros.

Com base nas características acima expostas, o autor sustenta constituir o contrato plurilateral, considerado em sua função econômica um contrato de organização cuja subespécie mais relevante, ao lado da associação, é o contrato de sociedade.

Outra referência interessante é a lição de Azevedo (2009, p. 345–74), que se refere aos contratos plurilaterais como *contratos de colaboração*:

Uma classificação interessante, e que importa para o consórcio, é a que opõe os contratos de interesses conflitantes, por exemplo, a troca e a compra e venda, aos de colaboração, ditos às vezes de escopo comum ou com causa associativa. [...] os “associativos” são, em bom português, os contratos cujo objeto é a cooperação, ou a parceria. [...] Nos contratos de colaboração ou “associativos”, o sinalagma é indireto, mas a causa continua presente: um sócio se obriga porque o outro também se obriga, ainda que seus interesses sejam opostos — não há troca —, e haja escopo comum. Afirma Tulio Ascarelli, em profundo estudo sobre a natureza dos contratos de colaboração (por ele ditos plurilaterais): “*Nos contratos bilaterais, podemos identificar uma relação sinalagmática [...]. Ora, nos contratos plurilaterais, essa relação, em lugar de ter um caráter direto e imediato, como nos contratos de permuta, adquire um caráter indireto e mediato.*”

Com base nessas lições, firmamos ser o *contrato de repartição de gastos* atípico (carece de regulamentação específica na lei) e, em regra, plurilateral (quando mais de duas são as partes)⁵⁸ que objetiva: (1) *criar e organizar* o funcionamento do vínculo associativo de um grupo de empresas com o fim de agregar valor ao referido grupo pela centralização de serviços administrativos; tais serviços passam a ser providos por uma empresa signatária — para si e para as demais empresas — sem que coincidam com a atividade-fim da entidade jurídica provedora e em condições de valor e/ou de qualidade mais vantajosas frente àquelas encontradas no mercado, em meio a terceiros; bem como (2) *definir* a respectiva fórmula de quantificação e alocação dos gastos incorridos para alcançar esse fim.

⁵⁸ Conforme antecipamos, embora reconheçamos a menor probabilidade de sua ocorrência, não descaramos a hipótese de haver compartilhamento de serviços entre apenas duas partes contratantes, hipótese essa que, embora tenha um vínculo bilateral, não desnatura o conceito de compartilhamento, seja por que a finalidade imediata do instrumento é o compartilhamento, seja porque o instrumento, quando concebido, deve estipular, *ab ovo*, as hipóteses de entrada e saída de participantes, nos termos preconizados pelos relatórios da OCDE aqui referidos. Porém, convém frisar que tal hipótese deve ser aceita quando não há coincidência entre a atividade-fim da provedora dos serviços e os serviços potencial ou efetivamente prestados ao amparo de referido instrumento contratual, sob pena de configurar verdadeiro contrato de prestação de serviços.

À luz das lições de Santi (2014), podemos dizer que dessa definição de gênero (do contrato de repartição de gastos) derivam as definições das espécies e subespécies dessa fórmula contratual: *contrato de rateio de gastos* (espécie do gênero que comporta as subespécies *custos* e *despesas*) e *contrato de financiamento de gastos* (espécie do gênero que comporta as subespécies *custos* e *despesas*). Diferenciam-se no primeiro nível (espécie) em razão da forma de geração dos recursos de que tratam (reembolso no primeiro, adiantamento no segundo); e, no segundo nível (subespécie), devido ao tipo de gasto que regulam (se custos ou se despesas).

Alguns autores da seara tributária — cabe reiterar — já tocaram no tema do contrato de repartição de gastos; mas não há na doutrina sobre o tema uma nomenclatura uniforme para tais instrumentos (vide item 4,3). Se isso dificulta compreender o tema, também justifica a preocupação em atribuir um nome ao gênero e nomes diversos a cada espécie e subespécie

4.3.2 *Natureza jurídica*

É sabido que para o direito mais importa a essência que a forma, mais a substância que o rótulo. A identificação da natureza de um dado jurídico é fundamental para determinar o regime legal a que está sujeito. Portanto, definir a natureza jurídica desse tipo contratual é a tarefa que nos cabe nesse tópico; tarefa, aliás, importante para definir, também, o regime jurídico-tributário do modelo. Isso porque, conforme for sua caracterização, poderá ou não configurar potencial ou, concretamente, fatos geradores tributários.

Nesse ponto reside um dos maiores ruídos na comunicação entre autoridades fiscais e contribuintes: enquanto as primeiras tentam caracterizá-lo como geradores de obrigações tributárias principais — ou seja, de tributos; os segundos buscam reconhecer um tratamento tributário menos oneroso ou não oneroso.⁵⁹ Nesse embate, salta aos olhos a tentativa das

⁵⁹ Disso resulta o contencioso tributário apresentado no capítulo 8 e no apêndice..

autoridades fiscais — talvez movidas pelo rótulo, e não pela essência do dado jurídico — de caracterizar o contrato de repartição de gastos como um contrato de prestação de serviços. Numa primeira análise, essa tentativa pode até parecer válida, dada a proximidade aparente entre o objeto dos contratos de repartição de gastos e aquele presente nos contratos de prestação de serviços propriamente ditos.

Afora a discussão sobre a configuração ou não do fato jurídico tributário do ISSQN, também controvertida é a caracterização ou não dos ingressos percebidos pelo CSC como receita e, potencialmente, formadores do resultado. Curiosamente, dada a repartição das competências tributárias prescrita na Constituição Federal de 1988, pode haver situações em que o município entenda tratar de serviços tributáveis e a União não considere os ingressos como receita, e vice-versa; assim como pode haver situações em que ambos entendam pela tributação, ou o contrário (vide cap. 8). Essa questão se refere à investigação da natureza jurídica do fluxo financeiro verificado entre as empresas sob o manto do contrato de repartição de gastos (vide capítulo 6).

No item precedente, ficou claro que o instrumento jurídico denominado genericamente de contrato de repartição de gastos — e suas espécies e subespécies — atende àquilo que caracteriza juridicamente um contrato, haja vista que representam acordos plurilaterais associativos (ASCARELLI, 2001), ou de colaboração (AZEVEDO, 2009), de conteúdo patrimonial e de direito das obrigações.

Todavia, a definição dos contratos de repartição de gastos que construímos acima preocupa-se em fornecer elementos que afastem esse modelo daquele caracterizado como prestação de serviços ou de qualquer outro instrumento tipificado em lei. Vejamos! O *contrato de repartição de gastos* é um contrato *atípico*, em regra plurilateral, que visa criar e organizar o funcionamento do vínculo associativo de um grupo de empresas com o fim de agregar valor ao referido grupo por meio da centralização de serviços que passam a ser

providos por uma delas, para si e para as demais, em condições de valor e de qualidade mais vantajosas frente às encontradas no mercado, junto a terceiros, bem como a respectiva fórmula de quantificação e alocação dos gastos incorridos para alcançar esse fim.

Segundo essa definição, os contratos de repartição de gastos objetivam *criar e organizar o funcionamento do vínculo associativo de um grupo de empresas com o fim de agregar valor ao referido grupo*. Isso para significar que esse tipo de contrato formaliza o objetivo comum de eficiência perseguido pelos grupos econômicos inseridos em uma economia global, permitindo-lhes a racionalização de gastos que os torna mais competitivos e valorizados. O objetivo imediato de lucro está ausente desse gênero contratual, embora, potencialmente, possa viabilizar sua ocorrência de forma indireta ou mediata.

O meio pelo qual esse fim é perseguido é *a centralização de serviços*, que passam a ser providos por uma empresa, para ela mesma e para as demais. Nesse ponto, a definição afirma o caráter instrumental dos CSC e do instrumento contratual que formaliza suas atividades. O uso do termo *providos* foi proposital para afastar a ideia de *prestação*. Valemos do que diz Costa (2010, p. 143):

Enquanto a prestação de serviços exige a oposição da figura do devedor, que se obriga a prestar determinado serviço, à figura do credor, beneficiário dessa prestação, através de uma relação tipicamente onerosa e sinalagmática, os contratos de rateio de despesas derivam da simples comunhão de esforços em prol de determinado objetivo comum, que não é o objetivo da centralizadora ou de uma das empresas beneficiárias, mas sim de todas as empresas de um determinado grupo. Não há uma obrigação de fazer única exercida apenas por uma das empresas (no caso, a centralizadora) como ocorre nos contratos de prestação de serviços, sendo esse o primeiro elemento diferenciador entre os dois tipos contratuais.

Portanto, uma primeira diferença entre os contratos de repartição de gastos e os contratos de prestação de serviços é identificada na definição dos primeiros. Essa diferença se refere aos seus respectivos objetos: enquanto nos contratos de prestação de serviços há obrigação de fazer, nos de repartição de gastos há comunhão de interesses para a consecução

de determinado fim, o qual deve ser atingido mediante a ação conjunta de todos representada pela criação do CSC em sistema de copropriedade.⁶⁰

Todavia, mesmo com a hipótese de que os contratos de repartição de gastos implicam caracterização da prestação de serviços, deve-se ressaltar que, para fins de incidência tributária (nesse caso, do imposto sobre serviços), a ocorrência de uma prestação de serviços é condição necessária, porém não suficiente, pois a presença de outros elementos é exigida. Como um desses elementos essenciais à conformação de uma prestação de serviços tributável é o *preço*, logo uma segunda diferença que elimina a caracterização dos contratos de repartição de gastos da classe dos contratos de prestação de serviços está no fato de que, nestes, há preço e, naqueles, não. Sem a pretensão de exaurir aqui o tema, cabe dizer que a natureza jurídica que reveste o fluxo financeiro inerente à execução dos contratos de repartição de gastos não é a de preço, e sim a de reembolso ou adiantamento, conforme a espécie e subespécie dos referidos contratos.

Enfim, ainda que se considere que os contratos de repartição de gastos não só configuram prestação de serviços, com também veiculam o elemento preço, não se deve olvidar o fato de que, por constituírem tais contratos um vínculo associativo que afirma a existência um grupo econômico, os serviços seriam, na hipótese, prestados a si próprios, o que ofende o requisito da bilateralidade própria dos contratos de prestação de serviços — vide cap. 6.

A fim de evitar a indicação da natureza jurídica dos contratos de repartição de gastos pelo método de exclusão ou negativo, deixamos por último a análise da primeira parte da definição apresentada, qual seja: o contrato de repartição de gastos — um contrato *atípico*. Cabe reconhecer que, nos termos do artigo 425 do Código Civil, os contratos *atípicos* têm uma arquitetura particular: não requerem nenhum tipo de equiparação do contrato de repartição de gastos quanto a sua natureza com o rol de contratos típicos, uma vez que, ao contrário destes —

⁶⁰ A noção de copropriedade serve perfeitamente à estrutura conhecida como CSC — vide cap. 2.

cujo desenho encontra-se grafado na lei —, aqueles nascem e são conformados com base no dinamismo do contexto negocial e na autonomia privada. Por isso, a definição da natureza jurídica desses contratos deriva de suas particulares características no caso concreto.

Todavia, sempre convém ter como referência, como ponto de partida da análise o fato de serem contratos plurilaterais associativos (ou de colaboração) caracterizados pela comunhão de escopo, que é representado pela busca de um fim desejado por todos os seus signatários e pela regulação das formas de quantificação e alocação de custos e despesas incorridos em sua execução.

Os contratos de repartição de gastos devem, minimamente, ostentar a conjunção de dois contratos: 1) o contrato que resulte num vínculo associativo com o fim de compartilhar serviços; 2) o contrato de mandato por meio do qual a empresa centralizadora incorre em gastos em nome das demais.

Outros vínculos de colaboração e mesmo obrigacionais podem tomar lugar em referidos contratos ou até mesmo em instrumentos dele decorrentes. A depender do grau de detalhamento do instrumento, podem conter, por exemplo, prescrições sobre o dever de prestar contas, especificações dos serviços, compreensão dos objetivos do serviço, redução de áreas de conflito, incentivo ao diálogo em caso de litígios, eliminação de expectativas não compatíveis com o serviço especificado, além de definição de metas de desempenho, controle e relatórios de gerenciamento de problemas, conformidade legal, resolução de conflitos, deveres e responsabilidades dos coparticipantes, segurança, direitos de propriedade intelectual, informações confidenciais, rescisão contratual, regras de entrada ou saída de novos participantes etc. A ilustração abaixo serve à demonstração de que as partes podem estipular acordos mais ou menos detalhados para que o funcionamento do modelo ocorra de acordo com a sua concepção (FIG.7).

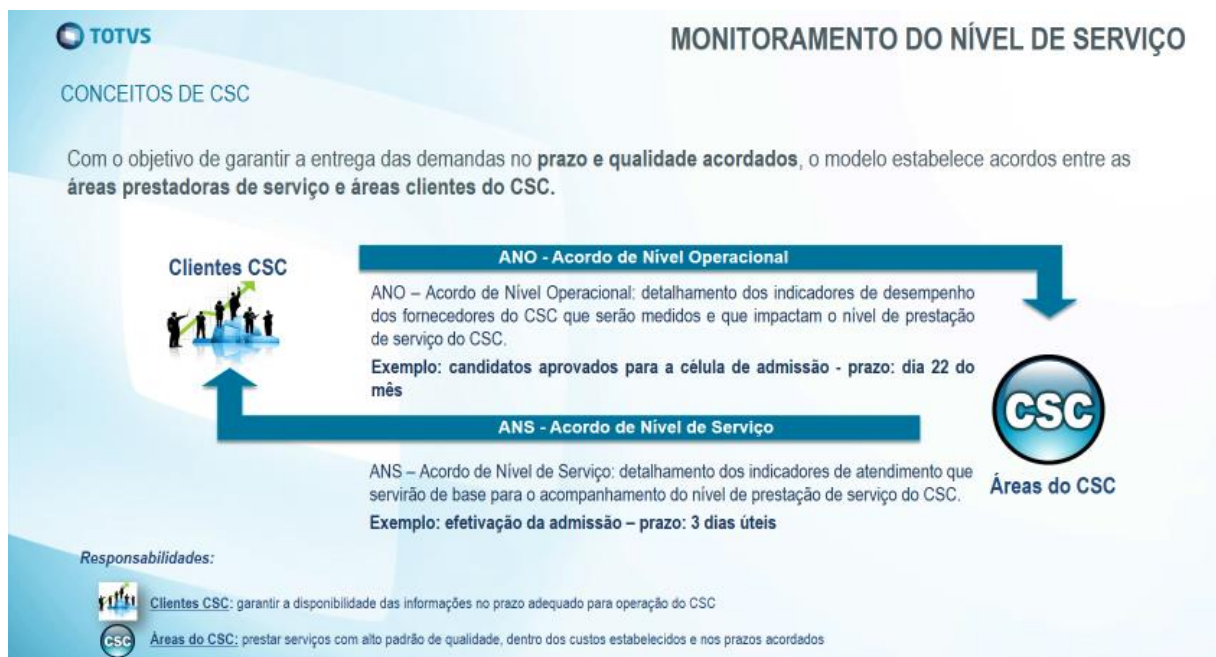


FIGURA 7. O esquema elucida que, além da definição dos serviços objeto de compartilhamento e respectivos critérios de valoração e alocação dos gastos, os contratos de repartição de gastos devem prever, por si ou por meio da remissão a instrumentos dele derivados, uma série de regras para que o sistema funcione de parte a parte. Daí os denominados acordo de nível operacional (ANO) e acordo de nível de serviço (ANS).

Fonte: TOTVS, 2014, *on-line*.

4.3.2.1 Natureza jurídica dos fluxos financeiros em contratos de repartição de gastos: *reembolso e adiantamento*

Antes de cravarmos a nossa opinião acerca do regime tributário aplicável ao modelo de gestão organizacional que nos propusemos a estudar, convém definir as realidades especialmente relevantes para o referido modelo e suas inter-relações, dadas as suas importâncias para fins da tributação. Exploramos as ideias a seguir com mais profundidade quando examinarmos, no capítulo 6, uma a uma, as regras-matrizes de incidência tributária selecionadas; mas vale fixar alguns pontos desde já.

Sustentamos que a natureza jurídica do fluxo financeiro ocorrido sob o manto dos contratos de repartição pode ser ora de reembolso, ora de adiantamento. Mas, antes de apresentarmos nossas razões para tanto, é fundamental trazer a noção do termo patrimônio,

pois é em relação a ele que os reembolsos e os adiantamentos se materializam. O termo *patrimônio*, segundo De Plácido e Silva (2008, p. 1.016),

[...] no sentido jurídico, seja civil ou comercial ou mesmo no sentido do Direito Público entende-se como o *conjunto de bens, de direitos e obrigações*, aplicáveis economicamente, isto é, em dinheiro, pertencente a uma pessoa, natural ou jurídica, e constituindo uma *universalidade*.

Para os fins deste trabalho, importa fixar a ideia de que, visto estaticamente entre dois momentos distintos, o patrimônio permite identificar, no intervalo do tempo, as mutações por que ele passou — seja positivas ou negativas; ou então a constatação de que não houve mutação. Trazendo essa noção para o que nos interessa aqui, importa referir que a unidade de negócio do grupo de empresas que abriga o CSC, assim como as demais unidades de negócio que fazem parte do sistema de compartilhamento de serviços, possui seu próprio patrimônio, que, como tal, pode sofrer mutações no tempo, positivas ou negativas. Considerando-se um ambiente normal de negócios, é forçoso afirmar que dificilmente não haverá mutações, seja positivas ou negativas, no patrimônio das pessoas jurídicas em determinado intervalo de tempo. *Grosso modo*, quando a mutação é positiva — veremos —, revela-se um lucro; quando é negativa, revela-se um prejuízo.⁶¹

Por sua vez, o termo *reembolso* representa restituição. Conforme De Plácido e Silva (2008, p. 1.180),

[...] reembolso, assim, opõe-se ao sentido de desembolso, representativo de gasto, dispêndio ou adiantamento feito por conta ou em proveito de outrem. E direito de reembolso, na linguagem jurídica, é aquele que se assegura a toda pessoa que tenha despendido ou pago quantias, por conta de outrem, ou que lhe tenha emprestado para que possa exigir a restituição das mesmas quantias ou importâncias.

⁶¹ A título de ilustração, citamos o artigo da Lei 6.404 (Lei das S. A.): “Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício: I – balanço patrimonial; II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; III – demonstração do resultado do exercício; e IV – demonstração dos fluxos de caixa; e (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007) V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)” (BRASIL, 1976, art. 176).

Sílvio de Salvo Venosa (2008, p. 207), ao tratar da temática do enriquecimento sem causa, dá a medida da restituição:

A restituição deve ficar entre dois parâmetros. De um lado, não pode ultrapassar o enriquecimento efetivo recebido pelo agente em detrimento do devedor. De outro, não pode ultrapassar o empobrecimento do outro agente, isto é, o montante em que o patrimônio sofreu diminuição.

Reembolso, portanto, é conceito próximo ao de *indenização*, ou seja, de tornar indene um dado patrimônio, uma vez que por meio de ambos há restituição de algo retirado de seu titular originário, de modo a restabelecer o *status quo ante*.

Seguindo a mesma linha, José Antônio Minatel (2005, p. 219) aborda a questão sob o enfoque tributário, tratando do reembolso como uma recuperação de custo ou despesa:

A recuperação de custo ou de despesa pode ser equiparada aos efeitos da indenização, pela similitude no caráter de recomposição patrimonial, guardadas as demais particularidades que tipificam os diferentes eventos. Também não se pode falar em receita quando há ingresso proveniente de indenização, seja ela pela reparação de dano provocado por ato ilícito, por qualquer evento da natureza, ou por gastos suportados pela empresa, pois falta o requisito da contraprestação de investimento ou pela cessão onerosa de direitos e exercício de atividade, além do ingresso proveniente da indenização também não representar nova disponibilidade com o sentido de evidenciar outra riqueza.

Pelas mesmas razões e a título de exemplo, não pode configurar receita o ingresso referente ao rateio de despesas comuns originariamente suportadas por uma pessoa jurídica, posteriormente reembolsada pelas demais empresas beneficiárias.

Nos casos dos *contratos de rateio de despesas* (subespécie do contrato de repartição de gastos), a subtração e restituição via reembolso devido ocorrem em relação ao patrimônio material daquele que suportou custo ou despesa em nome de terceiro; numa palavra, da unidade de negócios que abriga o CSC.

Enfim, no caso dos contratos de *financiamento de despesas* (subespécie do contrato de repartição de gastos), diferentemente do que ocorre no *contrato de rateio de despesas*⁶², a unidade de negócio que abriga o CSC não verifica uma diminuição patrimonial a legitimar reembolso. Isso porque os valores que serão por ela despendidos em nome das demais participantes do grupo, por força do mandato que a ela outorgaram, são-lhe adiantados. Assim, a mutação patrimonial, em verdade, é sofrida diretamente pela entidade que promoveu o adiantamento na qualidade de mandante. E, ao contrário do que se poderia pensar, o ingresso do adiantamento não representa uma mutação positiva para a mandatária, pois tal recebimento se dá em conta alheia, isto é, em conta que não lhe pertence, abrigada pelo mandato.

O importante em relação ao reembolso e ao adiantamento é que tais fluxos financeiros, por definição, embora promovam uma alteração de caixa, não devem afetar o patrimônio da entidade que abriga o CSC. Ao revés, o patrimônio afetado deve ser, efetivamente, aquele pertencente às entidades que o realizam com base no respectivo contrato de repartição de gastos e mediante a outorga de poderes pela concessão do instrumento de mandato.

Adiantamo-nos em dizer que os desvirtuamentos que frustrarem a aplicação de recursos adiantados ao fim a que era destinada e frustrarem o recebimento do reembolso estarão sujeitos a consequências de âmbito tributário, mas, também, de âmbito civil por infração dos termos do contrato de repartição e de âmbito penal (apropriação indébita); sem mencionar que as mutações patrimoniais serão percebidas (indevidamente) pela entidade que abriga o CSC (aumento no caso desviar aplicação do adiantamento e diminuição no caso de ter frustrado o recebimento do reembolso).

⁶² Defendemos a possibilidade de um mesmo instrumento contemplar as diversas espécies e subespécies do gênero *contratos de repartição de gastos*.

4.3.3 Atividades-objeto do contrato de repartição de gastos

O CSC desempenha as atividades cujas despesas podem ser repartidas por meio dos contratos de repartição de gastos nas modalidades *contrato rateio de despesas* e *contrato de financiamento de despesas*⁶³ em benefício próprio e de seus clientes internos — as empresas participantes — sem que tais atividades coincidam com a atividade-fim da entidade jurídica provedora dos serviços grupais. Esses gastos incluem a categoria das despesas; por certo, estão todas relacionadas com o suporte operacional do grupo, denominadas de atividades secundárias ou *back office*. Podemos nominar, a título ilustrativo — portanto, sem pretensão de exaurir as possibilidades —, as atividades de contas a pagar e a receber, recursos humanos, contabilidade, fiscal, cadastro, cobrança, faturamento, arquivo, tecnologia da informação, serviços jurídicos, suprimentos, financeiro e marketing, dentre outras possibilidades.

Além de vedar serviços coincidentes com a atividade-fim da entidade provedora e dos serviços individualizados que, por definição, não comportem repartição do respectivo ônus, há que ter cuidado com o que a OCDE (1984) alertou quanto a caracterizar ônus exclusivo do acionista, ou seja, as despesas do acionista, e só dele, não passíveis de repartição entre as unidades do grupo econômico que dirigem. Dentre essas despesas estão aquelas necessárias à proteção de seus próprios investimentos, isto é, relativas ao seu próprio e particular interesse.⁶⁴

⁶³ Repita-se: podem as modalidades conviver em um mesmo instrumento.

⁶⁴ Segundo Xavier (1997, p. 12), “Considera-se que são *ônus exclusivo* da Sociedade-Mãe aqueles que o Relatório de 1984 designa como ‘despesas do acionista’ e que se referem às despesas incorridas para gerir e proteger os seus próprios investimentos, como é o caso dos encargos contraídos com vista à preparação de assembleia dos acionistas, à consolidação dos resultados dos membros do grupo, ou a título de despesas de administração, com vista ao fornecimento dos meios de financiamento necessários à expansão deste”.

V

CENTRO DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Em linha com o que apresentamos nos capítulos anteriores, os centros de serviços compartilhados (CSC) apresentam-se como solução para que um grupo de empresas se coloque em condições mais vantajosas no mercado quanto à competitividade, pois sua proposta é melhorar o desempenho empresarial pela otimização de processos. Representa, pois, um modelo organizacional que objetiva alcançar alto desempenho operacional.

A criação dos CSC tem orientado a reestruturação de grandes grupos empresariais no Brasil e no mundo na busca pela redução de custos por meio da eficiência de processos. Vários são os modelos de CSC. A escolha por um ou por outro leva em conta fatores relacionados com porte, dispersão geográfica e sistemas de informação disponíveis, dentre outros, de um determinado grupo empresarial. Igualmente, em termos jurídicos, podemos cogitar possibilidades teóricas para o posicionamento de um CSC em dado conglomerado empresarial e seja qual for a estruturação jurídica escolhida para sua

implantação e manutenção (vide cap. 3), os efeitos no âmbito tributário estarão sempre presentes.

No Brasil, os CSC têm sido implantados desde o fim dos anos 1990. Até o momento e independentemente do modelo adotado em sua implantação, não há nenhum tratamento legal, isto é, lei em sentido estrito, específico para essa realidade do mundo empresarial. Na seara tributária, em termos federais, a questão tem sido tratada por meio de atos normativos secundários, em especial em processos de consulta fiscal, cujas interpretações, por não coincidirem nos diversos casos concretos submetidos à apreciação, ensejou pronunciamento unificador do entendimento.⁶⁵ Todavia, o referido pronunciamento não põe fim às controvérsias. Afinal, a problemática não se esgota nos fatos nela abarcados nem nos tributos por meio dela contemplados.

Embora a ausência de diploma legal específico para regular o regime tributário dos CSC não retire sua legalidade — que acaba tendo que se submeter às regras gerais positivadas no âmbito societário, contratual, tributário, trabalhista e a de todos os outros campos objetivos do direito —, gera instabilidade das relações e insegurança jurídica. No campo tributário, a veracidade dessa assertiva é constatada com facilidade pela existência de um contencioso, em especial no âmbito administrativo, que — veremos — mostra-se relevante. Portanto, o presente capítulo objetiva selecionar os tributos potencialmente aplicáveis nas atividades do CSC. O foco está nas normas que prescrevem a incidência tributária, que, em tese, poderiam capturar acontecimentos típicos dessa realidade como seus pressupostos. Seguindo o modelo apresentado no capítulo 1, determinamos as regras-matrizes de incidência dos tributos potencialmente relacionados com as atividades desenvolvidas pelo CSC.

⁶⁵ Solução de divergência 23, emitida pela COSIT, Receita Federal do Brasil, de 23/9/2013.

5.1 Identificação e definição das regras-matrizes de incidência dos tributos relacionados com os CSC

Ante a falta de uma legislação especificamente direcionada ao modelo de gestão organizacional baseada no compartilhamento de serviços, que tem como consequência a formulação de um contrato de repartição de gastos, cumpre-nos percorrer o sistema do direito positivo para encontrar prescrições normativas — e aqui referimo-nos às de cunho tributário — que de certa forma possam se relacionar com essa realidade concreta. Antes de nos determos na aplicação das normas jurídicas tributárias aqui identificadas na realidade de um CSC — o que será feito em capítulo específico —, cabe apontar as normas-padrão de incidência a ser objeto de nossas investigações. Tais normas — convém salientar — foram inseridas no sistema do direito positivo pátrio e estão presentes nos respectivos textos legais a partir do exercício da competência tributária constitucionalmente conferida à União, aos estados, aos municípios e ao Distrito Federal.⁶⁶

Conforme procuramos indicar, as questões tributárias que envolvem esse modelo organizacional referem-se ao imposto sobre a renda (IRPJ) e à contribuição social sobre o lucro (CSLL), seja quanto a determinar se tais estruturas apresentam ou não resultado tributável, seja quanto à dedutibilidade das despesas incorridas pelas pessoas jurídicas que utilizam seus serviços. Há consequências para as contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), na medida em que há a problemática de qualificar os ingressos financeiros havidos pelos CSC como receitas ou não. Além disso, invoca-se a questão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) na medida em que se deve definir se as atividades desenvolvidas por tais centros são qualificáveis como prestação de serviços para fins de tributação. Adicionalmente, quando referido modelo organizacional está inserido em uma estrutura transnacional, é preciso

⁶⁶ Sobre a subordinação de tais normas à CF e aos seus princípios informadores — competência e princípios —, são valiosas as lições de Roque Antonio Carrazza. Cf.: *Curso de direito constitucional tributário*.

identificar eventuais incidências típicas da prática dessas relações internacionais, em especial o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza incidente na importação (ISSQN-importação), o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), as contribuições ao PIS-importação, à COFINS-importação, bem como as de intervenção no domínio econômico (CIDE), o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), nesse caso o IOF-câmbio, e a sujeição ou não às regras de transferência de preços (TP). Finalmente, é preciso saber se as regras relativas a distribuição disfarçada de lucros (DDL), tem aplicação no contexto fático do CSC.

Passemos, então, à apresentação das respectivas regras-matrizes de incidência tributária, conforme estrutura apresentada no capítulo 1.

5.1.1 *Imposto sobre a renda (IRPJ)*

A matriz constitucional do IRPJ é o artigo 153, inciso III da CF/88. Por sua vez, as normas instituidoras e que disciplinam o tributo são, essencialmente, as seguintes: decreto-lei 5.844/43; lei 5.172/66; decreto-lei 1.598/77; lei 9.430/96; lei 12.973/14. A partir de referidos dispositivos legais é possível apresentar a seguinte regra-matriz de incidência do IRPJ:

- ANTECEDENTE

Critério material: a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (1) de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; (2) de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Critério espacial: no âmbito do território nacional.

Critério temporal: encerramento do período de apuração (31 de dezembro de cada ano-calendário).

- CONSEQUENTE

Critério pessoal

Sujeito ativo: União Federal

Sujeito passivo: aquele que realiza a conduta prevista na hipótese

Critério quantitativo

Base de cálculo: lucro real, presumido ou arbitrado

Alíquota: 15% mais adicional de 10% sobre o montante que ultrapassar R\$ 20.000,00 por mês de apuração

5.1.2 *Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL)*

A matriz constitucional da CSLL é o artigo 149, da CF/88. Por sua vez, a norma instituidora do tributo está veiculada na lei 7.689/88.

Com base em referidas prescrições normativas, é possível a seguinte construção:

- ANTECEDENTE

Critério material: auferir lucro

Critério espacial: no âmbito do território nacional

Critério temporal: encerramento do período de apuração (31 de dezembro de cada ano-calendário).

- CONSEQUENTE

Critério pessoal

Sujeito ativo: União Federal

Sujeito passivo: aquele realiza a hipótese

Critério quantitativo

Base de cálculo: valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

Alíquota: 9%

5.1.3 Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS)

A matriz constitucional do PIS é o artigo 195, inciso I, alínea *b* da CF/88. Por sua vez, instituíram o tributo as leis 9.718/98 (modalidade cumulativa) e 10.637/02 (modalidade não cumulativa).⁶⁷ Dados os arquétipos estabelecidos nessas normas, construímos a norma padrão de incidência tributária a seguir.

- ANTECEDENTE

Critério material: Auferir receita independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Critério espacial: território nacional

Critério temporal: a cada mês

- CONSEQUENTE

Critério pessoal

Sujeito ativo: União Federal

Sujeito passivo: pessoa jurídica que auferir receita.

Critério quantitativo

Base de cálculo: receitas auferidas pela pessoa jurídica, descontados os créditos conferidos pela legislação (na modalidade não cumulativa).

Alíquota: 0,65% em regra (na modalidade cumulativa) e 1,65% em regra (na modalidade não cumulativa).

⁶⁷ Na redação dada pela lei 12.973/14, que promoveu importantes alterações na lei instituidora do tributo, em especial no conceito de receita — ao levar o intérprete ao artigo 12 do decreto 1598/77, *in verbis*: “Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) I – O produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014). II – O preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014). III – O resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014). IV – As receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

5.1.4 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

A matriz constitucional da COFINS é o artigo 195, inciso I, alínea *b* da CF/88. Por sua vez, instituíram o tributo as leis 9.718/98 (modalidade cumulativa) e 10.833/03 (modalidade não cumulativa).⁶⁸ Com base nos arquétipos estabelecidos nas referidas normas, construímos uma norma padrão de incidência tributária, a seguir.

- ANTECEDENTE

Critério material: Auferir receita independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Critério espacial: território nacional

Critério temporal: a cada mês

- CONSEQUENTE

Critério pessoal

Sujeito ativo: União Federal

Sujeito passivo: pessoa jurídica que auferir receita.

Critério quantitativo

Base de cálculo: receitas auferidas pela pessoa jurídica, descontados os créditos conferidos pela legislação (na modalidade não cumulativa).

Alíquota: 3% em regra (na modalidade cumulativa) e 7,6% em regra (na modalidade não cumulativa).

⁶⁸ Pela redação dada pela lei 12.973/14, que promoveu alterações na lei instituidora do tributo, em especial quanto ao conceito de receita, o intérprete se vale do artigo 12 do decreto 1.598/77, *in verbis*: “Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014). I – O produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014). II – O preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014). III – O resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014). IV – As receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III”.

5.1.5 *Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN)*

O ISSQN vem prescrito no artigo 156, inciso III, da CF/88 e é regido em âmbito nacional por meio da lei complementar 116/2003, que cumpre o papel constitucionalmente definido de estabelecer os critérios gerais do tributo a ser instituído por meio das respectivas leis municipais. À luz dos referidos diplomas normativos, podemos construir uma regra-matriz de incidência do ISSQN que se expressa como se segue.

- ANTECEDENTE

Critério material: a prestação onerosa dos serviços constantes da lista anexa à lei complementar 116/03

Critério espacial: território do município ou do Distrito Federal

Critério temporal: momento da prestação do serviço

- CONSEQUENTE

Critério pessoal

Sujeito ativo: município ou Distrito Federal

Sujeito passivo: pessoa física ou jurídica prestadora do serviço município

Critério quantitativo

Base de cálculo: preço do serviço

Alíquota: prevista na lei municipal ou do distrito federal, mas dentro do limite de 2% a 5%, conforme previsto em lei complementar.

5.1.6 *Imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF)*

O IRRF, assim como o IRPJ, tem base constitucional no artigo 153, inciso III da CF/88 e está previsto no decreto-lei 5.844/43 e nas leis 5.172/66 e 9.779/99. Considerando a hipótese de um CSC com operações transnacionais, interessa-nos, nesse aspecto, o tributo

incidente nas hipóteses do pagamento de serviços a residentes no exterior.⁶⁹ Eis a sua regramatriz de incidência:

- ANTECEDENTE

Critério material: pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter a pessoa física ou jurídica residente no exterior rendimento decorrente da prestação de serviço.

Critério espacial: no âmbito do território nacional

Critério temporal: momento do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa a pessoa física ou jurídica residente no exterior.

- CONSEQUENTE

Critério pessoal

Sujeito ativo: União Federal

Sujeito passivo: a fonte situada no Brasil responsável pelo pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa a pessoa física ou jurídica residente no exterior.

Critério quantitativo

Base de cálculo: valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido a pessoa física ou jurídica residente no exterior rendimento decorrente da prestação de serviço.

Alíquota: 15% ou 25%⁷⁰

5.1.7 *Imposto sobre serviços de qualquer natureza incidente sobre a importação de serviços (ISSQN-importação)*

O ISSQN incidente na importação encontra fundamento no artigo 156, inciso III da CF/88 e tem seus critérios gerais definidos na lei complementar 116/2003, que regula a edição das leis municipais instituidoras do tributo. Dados os referidos diplomas, construímos a seguinte regra de incidência desse imposto:

⁶⁹ Embora tenhamos consciência da discussão sobre a natureza jurídica da sistemática de retenção em fonte, se tributária ou administrativa, não nos cabe, no presente trabalho, ingressar nessa celeuma.

⁷⁰ A depender do tipo do serviço objeto do pagamento.

- ANTECEDENTE

Critério material: contratar serviços provenientes do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país.

Critério espacial: território do município ou do Distrito Federal onde se situar o estabelecimento do tomador dos serviços.

Critério temporal: momento da prestação do serviço

- CONSEQUENTE

Critério pessoal

Sujeito ativo: município ou Distrito Federal

Sujeito passivo: o tomador do serviço estabelecido no município ou no Distrito Federal.

Critério quantitativo

Base de cálculo: preço do serviço

Alíquota: prevista na lei municipal ou do distrito federal, mas dentro do limite de 2% a 5%, conforme prescrito em lei complementar.

5.1.8 *Contribuição ao Programa de Integração Social incidente na importação (PIS-importação)*

A contribuição ao PIS incidentes sobre importações está baseada nos artigos 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal. A lei que instituiu referido tributo é a lei 10.865/04. Assim, a norma padrão de incidência dessa contribuição pode ser apresentada nos seguintes termos:

- ANTECEDENTE

Critério material: importar produtos ou serviços do exterior

Critério espacial: o território nacional

Critério temporal: entrada de bens no território nacional (no caso da importação de produtos); pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação (no caso de importação de serviço).

- CONSEQUENTE

Critério pessoal

Sujeito ativo: União Federal

Sujeito passivo: importador, pessoa física ou jurídica (no caso de importação de bens); o tomador de serviço de residente ou domiciliado no exterior ou o beneficiário do serviço (no caso de importação de serviço).

Critério quantitativo

Base de cálculo: o valor aduaneiro (no caso da importação de bens); o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza (ISS) e do valor das próprias contribuições (no caso de importação de serviços)

Alíquota: em regra 2,1% (no caso de importação de produtos) e 1,65% (no caso de importação de serviços)

5.1.9 *Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidente na importação (COFINS-importação)*

Por sua vez, a COFINS devida na importação também está baseada nos artigos 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal e a sua instituição ocorreu por meio da lei 10.865/04. A norma padrão de incidência dessa contribuição é a seguinte:

- ANTECEDENTE

Critério material: importar produtos estrangeiros ou serviços do exterior

Critério espacial: todo o território nacional

Critério temporal: entrada de bens no território nacional (no caso da importação de produtos); pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação (no caso de importação de serviço).

- CONSEQUENTE

Critério pessoal

Sujeito ativo: União Federal

Sujeito passivo: importador, pessoa física ou jurídica (no caso de importação de bens); o tomador de serviço de residente ou domiciliado no exterior ou o beneficiário do serviço (no caso de importação de serviço).

Critério quantitativo

Base de cálculo: o valor aduaneiro (no caso da importação de bens); o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições (no caso de importação de serviços).

Alíquota: em regra 9,65% (no caso de importação de produtos) e 7,6% (no caso de importação de serviços)

5.1.10 *Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a contratação de serviços no exterior (CIDE-tecnologia)*

A CIDE está prevista no artigo 149 da CF/88 e foi instituída por meio da lei 10.168/00. Sua incidência é determinada por meio da seguinte regra:

- ANTECEDENTE

Critério material: 1) deter licença de uso ou adquirir conhecimentos tecnológicos; 2) contratar transferência de tecnologia em meio a residentes ou domiciliados no exterior; 3) contratar serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a ser

prestados por residentes ou domiciliados no exterior; 4) pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior

Critério espacial: território nacional

Critério Temporal: pagamento, crédito, entrega, emprego, remessa

- CONSEQUENTE

Critério pessoal

Sujeito ativo: União Federal

Sujeito passivo: pessoa jurídica que (i) detiver licença de uso ou adquirir conhecimentos tecnológicos, (ii) contratar transferência de tecnologia, junto a residentes ou domiciliados no exterior, (iii) contratar serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior; (iv) pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior

Critério quantitativo

Base de Cálculo: os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º do artigo 2º da Lei 10.168/00

Alíquota: 10% (dez por cento)

5.1.11 *Imposto sobre operações financeiras (IOF-câmbio)*

O IOF-câmbio tem assento no artigo 153, inciso V, da CF/88 e foi instituído por meio da Lei n. 5.143/1966, sendo que o artigo 63, do Código Tributário Nacional também trata desse tributo. Atualmente, o IOF está regulamentado pelo Decreto n. 6.306/2007, com alterações posteriores. A regra-matriz desse imposto pode ser assim apresentada:

- ANTECEDENTE

Critério Material: realizar operações de câmbio, ou seja, compra e venda de moedas.

Critério Espacial: território nacional

Critério Temporal: momento da entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou a sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente em moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este.⁷¹

- CONSEQUENTE

Critério Pessoal

Sujeito ativo: União são os compradores ou vendedores de moeda estrangeira nas operações referentes às transferências financeiras para ou do exterior, respectivamente.⁷²

Critério quantitativo

Base de cálculo: é o montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição, correspondente ao valor em moeda estrangeira, da operação de câmbio.

Alíquota: 0% a 25%.⁷³

5.2 Controle de transferência de preços e distribuição disfarçada de lucros

Como o modelo de gestão organizacional que estamos enfocando no presente trabalho dá-se, sem dúvida, entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico — seja preexistente ou mesmo originado da implantação de dito modelo — e pode implicar o entrelaçamento de empresas residentes e não residentes do ponto de vista fiscal no Brasil, as questões do controle de transferência de preços e da distribuição disfarçada de lucros entra em

⁷¹ O decreto 6.306/2007 prescreve que é o momento do ato de liquidação do câmbio (cf. artigo 1º, parágrafo único).

⁷² Responsabilidade pelo recolhimento: os responsáveis são as instituições financeiras autorizadas a operar com câmbio. O IOF será cobrado na data da liquidação da operação de câmbio e será recolhido até o terceiro dia útil subsequente ao decêndio da cobrança ou do registro do imposto.

⁷³ As alíquotas por operação específica estão previstas no artigo 15-B do decreto 6.306/2007.

nossa pauta de análise no próximo capítulo. Aqui, porém, cabe de antemão a referência *a priori* à sua potencial aplicação no âmbito dos CSC.

Os mecanismos legais de controles de transferência de preços e distribuição disfarçada de lucros podem gerar alguma confusão entre si, mas efetivamente, são institutos que se diferem por sua natureza e sua aplicabilidade. Em relação à natureza jurídica, na distribuição disfarçada de lucros, o legislador presume ter havido simulação, admitindo-se prova em contrário pelo contribuinte no que se refere ao fato de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições comutativas ou que a contrataria em meio a terceiros.⁷⁴ As normas que impõem o controle de transferência de preços não apresentam o referido caráter sancionatório aprioristicamente. São, assim, regras que visam proteger o mercado e, eventualmente, detectar abusos que impliquem em algum ilícito.

Sobre esse aspecto, leciona Heleno Tôrres (2001, p 296):

Enquanto com a transferência de preços entre as pessoas vinculadas pretendem as partes, geralmente, alcançar uma alocação territorial optimal dos rendimentos, ou reduzir os efeitos da progressividade da tributação, anteriormente à formação dos lucros, com a distribuição disfarçada de lucros se pretende efetuar uma ilegítima transferência de rendas da sociedade para os sócios, direta ou indiretamente, configurando uma forma de evasão fiscal.

Do ponto de vista da aplicação de tais regras, é certo que as normas relativas aos preços de transferência são mais específicas que as normas de distribuição disfarçada de lucros, pois sua aplicação restringe-se às operações que envolvam importação e exportação. O procedimento de controle não se aplica às relações entre pessoas físicas ou jurídicas

⁷⁴ De acordo com o artigo 464 do RIR/99, presume-se a distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica: I – aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo à pessoa ligada; II – adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada; III – perde, em decorrência do não-exercício de direito à aquisição de bem em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição; IV – transfere à pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia; V – paga à pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado; VI – realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

domiciliadas no Brasil, mas apenas às relações entre residentes ou domiciliados no exterior. O que caracteriza o controle no caso dos preços de transferência é que as pessoas devem encontrar-se localizadas em territórios ou países distintos.

Com efeito, com a edição da lei 9.430/96, aperfeiçoou-se no Brasil o regime de tributação em bases universais, que teve partida com a edição da lei 9.249/95. Por meio de referida sistemática, a norma-padrão de incidência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas teve seu critério espacial ampliado e, no que diz respeito ao controle de transferência de preços, buscou evitar o desvio de lucros para outros países por meio de manipulação artificial de preços praticados em operações de importação e exportação de bens, serviços ou direitos entre *partes vinculadas*.⁷⁵

Por outro lado, quando a operação ocorrer em território brasileiro, não se sujeita ao controle de preços de transferência, mas ao regramento de presunção de distribuição disfarçada de lucros, nos limites das relações entre *pessoas ligadas*.⁷⁶

⁷⁵ Segundo o artigo 23 da lei 9.430/96: “Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil: I – a matriz desta, quando domiciliada no exterior; II – a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior; III – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; IV – a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; V – a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica; VI – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; VII – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento; VIII – a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta; IX – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos; X – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos”.

⁷⁶ Segundo o artigo 465, do RIR/99: “Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica (decreto-lei 1.598, de 1977, art. 60, § 3º, e decreto-lei 2.065, de 1983, art. 20, inciso IV); I – o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica; II – o administrador ou o titular da pessoa jurídica; III – o cônjuge e os parentes até terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata o inciso I e das demais pessoas mencionadas no inciso II”.

Embora a aplicação e a natureza dos controles ocorram diversamente, em ambas as situações o conceito aplicável é o princípio *arm's length*, pois, ligadas ou vinculadas, as pessoas sujeitas a tais regras são partes relacionadas. Essa situação, ao menos em tese, pode facilitar a combinação artificial de preços e condições de negócio como forma de reduzir, ilegitimamente, a incidência tributária do grupo de empresas como um todo. Daí serem consideradas como potencialmente aplicáveis no contexto do modelo de gestão orientado pelo compartilhamento de serviços, via implantação do CSC.

VI

CENTRO DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS E A TRIBUTAÇÃO

O item introdutório deste trabalho apresentou as cinco macroquestões a ser aqui respondidas. Referem-se: 1) à forma com que o CSC como modelo organizacional deve ser implantado em determinado grupo empresarial; 2) à compreensão, em termos jurídicos, do conteúdo, sentido e alcance da expressão grupo econômico (vide cap. 3); 3) ao modo pelo qual as relações entre CSC e seus clientes devem ser reguladas (vide cap. 4). Estas foram devidamente tratadas. Além disso, apresentamos as regras-matrizes de incidência tributária relativas aos tributos potencialmente relacionados com as atividades do CSC (cap. 5). Resta-nos, agora, avançar na temática tributária propriamente dita para, considerando e obedecendo à repercussão que os conceitos firmados nos capítulos anteriores implicam nessa seara, e responder a uma quarta e uma quinta questão: 4) o fluxo de recursos de conteúdo econômico-financeiro que se verifica entre as empresas de dado grupo empresarial que compartilham serviços por meio dos CSC implica produzir receitas e resultados? 5) Os referidos fluxos geram despesas dedutíveis?

Para a contextualização de nossa análise, convém salientar que o modelo de CSC aqui considerado (vide cap. 3) é um departamento abrigado por uma das unidades de negócios do grupo econômico que não revela, em sua atividade-fim, os serviços-objeto do compartilhamento. Por sua vez, conforme advertimos no capítulo 4, é importante reforçar que o instrumento que regula o compartilhamento de gastos tem sido referido genericamente pela doutrina e pela jurisprudência como “contrato de rateio” e que neste estudo renomeamos essa realidade conforme suas possibilidades de concretização; isso em nome da fluência do discurso e em atenção à necessidade de atribuímos ao texto científico a exatidão que o livra dos vícios da vaguidade e ambiguidade próprios da linguagem verbal.

Nesse sentido, passamos a tratar dos referidos instrumentos como “contrato de repartição de gastos” (gênero) que comporta as espécies “contrato de *rateio* de gastos” e “contrato de *financiamento* de gastos”. Estes, por sua vez, têm como subespécies, respectivamente, os “contratos de *rateio* de despesas” e os “contratos de *rateio* de custos”; e os “contratos de *financiamento* de despesas” e os “contratos de *financiamento* de custos”. Convém ressaltar que o foco deste estudo são os contratos de repartição de gastos referentes a *despesas*. Portanto, a realidade que examinamos é relativa aos *contratos de rateio de despesas* e aos *contratos de financiamento de despesas*. Igualmente, a diferença entre eles é que no primeiro o aporte financeiro para facear as despesas ocorre via *reembolso* e no segundo, via *adiantamento* (vide cap. 4). É certo que ambas as realidades (rateio-reembolso e financiamento-adiantamento) podem figurar no mesmo instrumento.

Enfim, tendo em vista a definição do gênero apresentada no capítulo 4., retomamos aqui dos referidos contratos: o *contrato de repartição de gastos* é um contrato atípico (carece de regulamentação específica na lei), em regra plurilateral (quando mais de duas são as

partes)⁷⁷ que visa *criar e organizar* o funcionamento do vínculo associativo de um grupo de empresas com o fim de agregar valor ao referido grupo por meio da centralização de serviços administrativos que passam a ser providos por uma das empresas signatárias, para si e para as demais, sem que tais serviços coincidam com a atividade-fim da entidade jurídica provedora, em condições de valor e/ou de qualidade mais vantajosas frente àquelas encontradas no mercado, em meio a terceiros, bem como *definir* a respectiva fórmula de quantificação e alocação dos gastos incorridos para alcançar esse fim.

Feita essa retomada, registramos que o enfrentamento das questões tributárias propostas neste capítulo implicará compreender, segundo a lógica jurídico-tributária, os conceitos de receita, faturamento, lucro, serviço, despesa e outras realidades relacionadas. Conforme estabelecemos no cap. 5, em torno dos referidos fluxos financeiros e das atividades que o geram orbitam onze regras-matrizes de incidência tributárias. São normas essas gerais e abstratas que, potencialmente, podem desencadear o processo de positivação do direito, pelo qual há migração do referido plano para o plano individual e concreto. Com isso, origina-se a relação jurídico-tributária.

Assim, procuramos testar a viabilidade de trânsito entre os planos geral e abstrato, individual e concreto no âmbito: do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ); da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); do Programa Integração Social (PIS); da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF); do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza devido na importação (ISSQN-importação); do PIS-importação; da COFINS-importação; das Contribuições de Intervenção no Domínio

⁷⁷ Convém reiterar que, embora reconheçamos a menor probabilidade de sua ocorrência, não descaramos a hipótese em que haja compartilhamento de serviços entre apenas duas partes contratantes; hipótese essa que, embora seja bilateral o vínculo, não desnatura o conceito de compartilhamento, seja por que a finalidade imediata do instrumento é o compartilhamento ou porque o instrumento, quando concebido, deve estipular, *ab ovo*, as hipóteses de entrada e saída de participantes nos termos preconizados pelos relatórios da OCDE referidos no presente trabalho. Porém, é válido o registro de que a presente hipótese só deve ser aceita — cabe reiterar — quando não há coincidência entre a atividade-fim da provedora dos serviços e os serviços potencial ou efetivamente prestados ao amparo de referido instrumento contratual..

Econômico (CIDE) e do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF-câmbio). Ainda tratamos do tema da transferência de preços (TP) e da distribuição disfarçada de lucros (DDL).

O referido teste é feito à luz de determinados princípios constitucionais e de alguns conceitos que invocamos em defesa de nossa tese.

6.1 Centros de serviços compartilhados e capacidade contributiva

A capacidade contributiva é princípio consagrado constitucionalmente e está a serviço do princípio da isonomia. É a aplicação, no setor da tributação, da igualdade de tratamento que o Estado deve aos cidadãos. É princípio implícito (BALEEIRO, 1999) que exige modulação da tributação conforme a riqueza dos contribuintes (ATALIBA; GIARDINO, 1986). Trata-se de princípio-limite objetivo: é limite-objetivo ao legislador, que deve se ater ao fato presuntivo de riqueza quando for estabelecer o critério material da regra-matriz de incidência tributária. Prestigia e tem como corolário lógico o princípio-valor da igualdade ou isonomia.

A ideia subjacente a esse princípio é que todos devem concorrer no suporte das despesas públicas, respeitando-se a capacidade econômica de cada um, qual seja: a possibilidade que alguém tem de ver seu patrimônio diminuído, mas não destruído, de modo que continue a gerar riquezas, que, decerto, darão novo lastro à tributação. A lei tributária que institui um tributo tem de garantir o respeito à capacidade econômica de cada pessoa (física ou jurídica) por causa do primado da igualdade.

O objeto de um tributo é uma riqueza (LAPATZA, 1998), medida pelos acontecimentos verificados no mundo das realidades tangíveis. Os eventos passíveis de seleção pelo legislador, necessariamente, correspondem a fatos-signo presuntivos de riqueza (BECKER, 1998); diga-se, são reveladores de capacidade contributiva ou econômica.

Devem ostentar um conteúdo econômico; mais que isso, precisam denunciar a potencialidade econômica de pagar uma quantia a título de tributo. A importância tributada é o ponto de apoio para um juízo da capacidade econômica de contribuir. Não respeitar essa capacidade significa ferir a igualdade e revela tributação arbitrária, irracional e confiscatória. E o confisco conflita com as previsões constitucionais como as que garantem a livre iniciativa, a mínima intervenção estatal no domínio econômico e o estímulo à empresa privada. Fere, em última instância, o próprio interesse da coletividade (ATALIBA; GIARDINO, 1986).

Em função do princípio da capacidade contributiva imediatamente e dos demais princípios que iluminam os tributos sob análise neste trabalho, as hipóteses normativas devem ostentar as notas características de um evento econômico, ou seja, mensurável economicamente. Do ponto de vista normativo, esse imperativo se justifica com base na Constituição Federal, cujo artigo 145, § 2º, prestigiou a função da base de cálculo. Tomada em seu matiz objetivo, a capacidade contributiva impõe ao legislador a eleição de fatos que ostentem signos de riqueza; porém, pelo prisma subjetivo, esse princípio prescreve a repartição do impacto tributário, de modo que cada um deve dele participar, na exata medida, do tamanho econômico do evento que produziu. É o princípio da isonomia, uma vez mais, ditando as regras do jogo.

A igualdade está ligada ao conteúdo econômico dos fatos escolhidos pela lei — fatos pesados pela base de cálculo presente no critério quantitativo da norma padrão de incidência. Sem uma hipótese normativa que ostente conteúdo econômico, não funcionará a fórmula imposta constitucionalmente para mensuração do fato tributável (artigo 145, § 2º), denunciando ofensa à igualdade e inconstitucionalidade da exação. A existência da base de cálculo é exigência constitucional para se ter uma tributação regular: fato sem

substância econômica não pode gerar tributação porque não viabiliza o tratamento isonômico.

Por isso, o mero ingresso de valores verificado por uma jurídica não atende, em termos jurídico-tributários, à nota mais característica exigida pela regra matriz de incidência tributária, seja ela do IRPJ e da CSLL (acréscimo patrimonial), seja ela das contribuições ao PIS e à COFINS (receita), por exemplo. Como consequência lógica dessa conclusão, tem-se o não-preenchimento do critério material dos tributos em tela — e, como sabemos, se faltar um dos critérios estipulados pela regra-matriz, não se pode falar em sua incidência.

Considerando-se os CSC na formatação jurídica com a qual estamos trabalhando, acreditamos que uma controvérsia central acerca do tema ora estudado decorra de uma armadilha: a de que os fluxos (ingressos e saídas) financeiros entre CSC e seus clientes revelam, num exame apressado, conteúdo econômico nítido e, por consequência, potencial para incrementar positivamente a apuração da *renda*, ou a configuração de uma receita tributável ou mesmo a prestação onerosa de serviços.

Todavia, fruto de exame apressado, essa nitidez se esvai quando, examinando a fundo a natureza dos ingressos e das saídas de dinheiro nessas hipóteses, percebemos que representam, para o direito tributário, eventos com conteúdo econômico *aparente*. Com efeito, temos de reconhecer que há eventos ou fatos econômicos ou contábeis que revelam — sim — conteúdo econômico e, desde que presente esse conteúdo, podem, ao menos em tese, contribuir para a formação do fato jurídico renda, do fato jurídico receita, do fato jurídico serviço etc.

Porém, atento às lições de Flusser (2004), é preciso reconhecer que nem todo fato que ostenta conteúdo econômico interessa à tributação, por conta dos limites constitucionais e legais impostos à exação tributária. Temos de convir que um evento ou fato econômico ou

contábil cujo conteúdo econômico, em termos jurídico-tributários, não é *real* mas *aparente* não terá relevância para apuração do fato jurídico tributário.

Costa (1993, p. 25 apud FIGUEIREDO, 2000, p. 221) enfoca a questão pelo prisma da ética:

O objeto deste estudo é a concepção de capacidade contributiva no plano jurídico-positivo; no entanto, não podemos prescindir de referências, ainda que breves, ao seu sentido ético-econômico. Como salienta Moschetti, no conceito de capacidade contributiva está implícito um elemento de juízo, uma avaliação, uma estimação sobre a idoneidade para concorrer à despesa pública. Trata-se, na verdade, de uma apreciação fundamental, um juízo de valor sobre a aptidão para contribuir. O afirmado fez ressaltar o sentido ético do princípio, revelando-o mesmo como o critério ético da imposição tributária, posto que responde aos reclamos da justiça tributária, voltada à minimização das disparidades sociais e econômicas.

Com efeito, o que exige minimamente compostura constitucionalmente formada em matéria tributária é um evento ou fato econômico ou contábil que, em essência, ostente, nesses campos objetivos, conteúdo econômico real, e não aparente. Isso é *condição necessária* à incidência e reveladora do cumprimento do primeiro passo no caminho interpretativo. Tais acontecimentos fáticos devem ser filtrados pelos princípios constitucionais tributários e pela legislação infraconstitucional disciplinadora de cada um dos tributos; logo, não basta ter substância econômica: é preciso apresentar essa característica e ultrapassar as barreiras constitucionais e legais, isto é, tem de ter substância econômica real (e não aparente), também, para o direito tributário. Essa é *condição suficiente* para a incidência do tributo e revela o segundo passo rumo ao ingresso dessa realidade no direito. Se tiver conteúdo econômico e forem ultrapassadas as barreiras sistêmicas, o evento ou fato em questão será relatado em linguagem competente para contribuir para a conformação do fato jurídico tributário. Eis o terceiro e derradeiro passo.

Agora, se em termos tributários a substância econômica do fato é aparente, e não real, como considerá-lo na conformação da hipótese tributária, isto é, em termos jurídicos?

Como operaria a base de cálculo em questão? A resposta é simples: trata-se de um acontecimento neutro para o direito tributário; não gera efeitos na conformação do fato jurídico nem no *quantum* devido. Desde que cumpridos certos requisitos, parece-nos ser exatamente esse o caso dos fluxos financeiros verificados pela empresa que abriga um CSC, justamente em razão da ausência de conteúdo econômico revelador de capacidade contributiva. Testemos, pois, cada tributo elencado no capítulo 5 tendo como pano de fundo o princípio da capacidade contributiva: em toda a sua extensão. Antes, porém, é preciso delimitar a extensão de referido o princípio.

6.1.1 *Aplicação do princípio da capacidade contributiva para além dos impostos: isonomia e não confisco*

O princípio da capacidade contributiva já constava, de forma indireta, na Constituição Federal de 1824. Foi, no entanto, na Carta de 1946 que surgiu de forma explícita. A Constituição de 1967 não veiculou, ao menos de forma expressa, o referido princípio. Por sua vez, o anteprojeto da Constituição Federal de 1988⁷⁸ trazia, originalmente, a prescrição do princípio, além de usar o termo *tributos*, em vez de *impostos*, para delimitar a sua aplicação.

Todavia, o artigo 145 da Lei Magna de 1988 estabeleceu que

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes impostos: [...] § 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado a administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988, art. 145).

Num primeiro exame, tomado o texto em referência em sua literalidade, é certo que a dimensão do princípio estaria restrita aos impostos, tributos não vinculados à atuação estatal

⁷⁸ Texto elaborado pela Comissão Afonso Arinos

que são.⁷⁹ Contudo, considerando o subsistema constitucional tributário e seus princípios informadores como parte integrante do sistema constitucional vigente — por sua vez, informado por princípios gerais —, consideramos que o intérprete não deve ficar adstrito à interpretação literal da referida prescrição constitucional. A questão traz à tona, em especial, os princípios da igualdade — preambularmente previsto no Texto Magno e prescrito no âmbito do subsistema constitucional tributário — e do não confisco.

Em relação ao primado da *igualdade*, foi Aristóteles (apud BARBOSA, 1949, p. 33–4) quem melhor o significou: “[...] a regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualem [...]. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”. Assim, o princípio da igualdade representa na CF o maior dos princípios nela impressos; é fundamental porque informa inquestionavelmente todos os setores do direito, seja porque está umbilicalmente ligado à noção de República a que estamos inseridos ou porque sem ele não há que cogitar um Estado democrático de direito (cf. ATALIBA, 1998).

Alexandre de Moraes (2000, p. 62) pondera que

⁷⁹ Embora não seja algo decisivo para a definição da abrangência do princípio da capacidade contributiva e não seja objeto específico do presente trabalho, vale referir duas classificações (dentre outras possíveis) mais frequentes. Uma classificação tem como representante Paulo de Barros Carvalho, cuja abordagem, em seu *Curso de direito tributário*, parte da definição do vocábulo tributo para, passo a passo, chegar à linha classificatória dita clássica (três espécies: imposto, taxa e contribuição de melhoria). Essa corrente doutrinária sustenta que, por imposição constitucional (artigos 145, §2º e 154), faz-se necessária a análise, isto é, o cotejo da hipótese de incidência com a base de cálculo para que se possa ingressar na “intimidade estrutural” da figura tributária. Segundo essa linha de entendimento, baseada nos ensinamentos de Geraldo Ataliba, os tributos podem ser vinculados a uma atuação do Estado — taxas e contribuições de melhoria — e não vinculados — impostos. As outras contribuições e o empréstimo compulsório, por se revestirem ora caráter de tributos vinculados, ora de não vinculados, não constituem categoria à parte, pelo que hão de subsumir-se numa das espécies enumeradas. Márcio Severo Marques (2000), a seu turno, inova ao criar três critérios classificatórios que sustentam, de forma estruturada, a classificação dos tributos em cinco espécies (imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuição), conforme se lê neste quadro.

QUADRI 2. Critérios de classificação dos tributos em espécies

Tributos / Critérios	VINCULAÇÃO DA MATERIALIDADE	PREVISÃO DE DESTINAÇÃO	PREVISÃO DE RESTITUIÇÃO
Impostos	<i>Não</i>	<i>Não</i>	<i>Não</i>
Taxas	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>
Contribuições de melhoria	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>Não</i>
Empréstimos compulsórios	<i>Não</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>
Contribuições	<i>Não</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>

Fonte: dados da pesquisa

A Constituição Federal de 1988 adotou o Princípio da Igualdade de direitos, prevendo a igualdade de aptidão, uma igualdade de possibilidades virtuais, ou seja, todos os cidadãos têm o direito de tratamento idêntico pela lei, em consonância com os critérios albergados pelo ordenamento jurídico. Dessa forma, o que se veda são as diferenciações arbitrárias, as discriminações absurdas, pois, o tratamento desigual dos casos desiguais, na medida em que se desigualem, é exigência tradicional do próprio conceito de Justiça, pois o que realmente protege são certas finalidades, somente se tendo por lesado o princípio constitucional quando o elemento discriminador não se encontra a serviço de uma finalidade acolhida pelo direito

Em matéria tributária, a CF elegeu que o princípio-valor da igualdade deve ser realizado pelo princípio-limite objetivo da capacidade contributiva. Lapatza (1998, p. 58) elucida:

Quando maior seja a riqueza de um indivíduo, sua capacidade econômica, maior há de ser a quantidade com que há de contribuir para sustentar os encargos públicos. Só assim consegue arcar igualmente os encargos tributários. Só assim tais encargos são igualmente pesados para os distintos contribuintes.

Por sua vez, o princípio do não confisco, prescrito no artigo 150, IV, da CF, objetiva, fundamentalmente, proteger a propriedade e vedar o uso da tributação como forma de punir contribuintes. É um princípio que dirige a conduta do legislador porque impede a instituição de tributo cuja incidência resulte na supressão de parte substancial do patrimônio ou, ainda, em prejuízo à manutenção da fonte produtora de rendimentos. Não podemos deixar de consignar que esse princípio tem ligação estrita com o primado da capacidade contributiva: uma vez respeitada a capacidade de contribuir de quem suportará a incidência do tributo, esta necessariamente não terá sido confiscatória; inversamente, a tributação que não implica confisco decerto terá respeitado ou, pelo menos, não terá ultrapassado a capacidade contributiva do contribuinte.

É certo, entretanto, que não há critério objetivo e claro o suficiente para dizer quando a tributação ultrapassa a capacidade contributiva e se mostra confiscatória. Horvarth (2002, p. 127) expõe o tema sob o enfoque dos tributos que gravam a renda:

Uma alíquota de 40% sobre a renda líquida de uma pessoa física seria confiscatória? Evidentemente, dentre outros fatores, haverá de levar-se em consideração para tal apreciação o que é renda líquida, a magnitude de tributação sobre o patrimônio que recai sobre a pessoa, a cultura do país em que se encontre essa pessoa, o nível social, econômico e cultural dos seus representantes, bem como a destinação e aplicação que o Estado dá aos recursos arrecadados etc.

Assim, o confisco deve ser analisado casuisticamente: se dada incidência se conforma a todos os princípios que a informa, então não será confiscatória; se isso não acontece, ou seja, se princípios são desatendidos, então o tributo terá incidido como confisco. Vê-se, portanto, que não se trata propriamente de dependência do valor em pecúnia envolvido, mas sim do cumprimento da disciplina constitucional dispensada ao tributo. Se, por exemplo, a legislação veda a dedução de uma despesa necessária à produção do rendimento, então haverá confisco indiretamente, por menor que seja essa despesa.

Ambos os princípios (da igualdade e do não confisco) são, inquestionavelmente, aplicáveis aos tributos de uma maneira geral, como é fato que ambos se realizam, em matéria tributária, por meio do primado da capacidade contributiva. Por fim, é fato que o legislador nem sempre aplica ao seu texto, mesmo que o constitucional, termos com a devida precisão técnica, cabendo ao intérprete o esforço de atribuir-lhes a correta significação.

Dito isso, por que, então, limitar a capacidade contributiva apenas aos impostos?

Não há resposta clara o bastante que nos convença da procedência de entendimento restritivo. Sustentamos que esse trio de princípios assegura aos contribuintes o direito de ter contra si tributação isonômica (igualdade), equilibrada (capacidade contributiva) e que preserva a fonte de riqueza (não confiscatória).

José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 78), ao dissertar sobre o princípio da capacidade contributiva, defende sua incidência sobre todas as espécies tributárias, pois considera que, caso certo tipo de tributo não tivesse de respeitar tal comando, então se permitiria “[...] um sistema tributário apenas ‘parcialmente’ adequado à capacidade

contributiva”. Mas isso se afigura inadmissível na conformação de nosso sistema constitucional vigente. São suas as seguintes palavras:

Se isto se admitir, além da pura e simples violação do princípio, ter-se-á de conviver com o desrespeito à isonomia, pois, como anteriormente demonstrado, o único critério de discrimen válido para igualar ou desigualar alguém no campo fiscal, é o da riqueza, tendo em vista sua compatibilidade e estreita e intrínseca adequação ao substrato econômico da tributação. Do contrário, insista-se, o sistema tributário não se consubstanciaria num todo homogêneo, dogmaticamente integrado, de exações orientadas unitariamente, mas se transformaria em massa heterogênea, coxa. [...] É verdade que a capacidade contributiva tem aplicação mais ampla aos impostos porque estes gravam fatos da vida econômica privada que independem de qualquer atividade estatal específica referida ao contribuinte, e, por isso, neles avulta o fator “riqueza do contribuinte”. Mas isso não justifica negar ao princípio eficácia quanto aos demais tributos. (OLIVEIRA, 1998, p. 78–9; 82).

Não há como negar que ao se limitar o campo de atuação do princípio da capacidade contributiva apenas aos impostos gera-se o amesquinamento do primado da isonomia e abre-se caminho para o confisco, o que fere de morte todo o sistema constitucionalmente prescrito pela Carta de 88, em especial o subsistema constitucional tributário. O entendimento aqui defendido já foi expressado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 232.393, que versava sobre taxa de lixo instituída pela municipalidade de São Carlos. O então Ministro Carlos Velloso assim sustentou em voto em referido Recurso Extraordinário:

[...] deve-se entender que o cálculo da taxa de lixo, com base no custo do serviço dividido proporcionalmente às áreas construídas dos imóveis, é forma de realização da isonomia tributária, que resulta na justiça tributária (C.F., art. 150, II). É que a presunção é no sentido de que o imóvel de maior área produzirá mais lixo do que o imóvel menor. [...] A presunção é razoável e, de certa forma, realiza, também, o princípio da capacidade contributiva do art. 145, p.1º, da C.F., que, sem embargo de ter como destinatária os impostos, nada impede que possa aplicar-se, na medida do possível, às taxas. (BRASIL, 1999, p. 479).

Assim, o fato de a taxa, na qualidade de tributo vinculado, retribuir uma atuação estatal específica e direcionada ao contribuinte, seja através da prestação de serviços ou do

exercício do poder de polícia, não implica a impossibilidade de dimensionar o *quantum* devido com base no custo de referida atuação estatal de forma conjugada com o primado da capacidade contributiva (e conseqüentemente à igualdade e ao não confisco). Mesmo para quem eventualmente defenda o contrário, seria possível sustentar que, de fato, quem chamou a atuação estatal a uma atuação específica detém capacidade contributiva para tanto, afinal em seu favor milita o primado da vedação de tributo com efeito confiscatório; o que vedaria a instituição de taxas com valores desconectados desse princípio e, em consequência, da isonomia e capacidade contributiva.

Prova da aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas é a prescrição de gratuidade de determinadas taxas de acordo com o atendimento de certos requisitos econômicos do cidadão: é o caso do artigo 5º, incisos LXXIV (justiça gratuita) e LXXVI (serviços de registro civil). A forma típica de fixar a quantia devida a título de taxa, que seria a dimensão da atividade estatal exigida, não pode estar desconectada dos demais princípios constitucionais tributários, em especial, o da isonomia, o da capacidade contributiva, o do não confisco e até do mínimo vital. Daí que a aplicação do princípio da capacidade contributiva para todas as espécies tributárias é algo natural dentro do sistema conformado pela CF/88.⁸⁰

Sobre a contribuição de melhoria, igualmente cabe a aplicação do primado da capacidade contributiva porque a sua incidência pressupõe a valorização imobiliária, e não a liquidez da referida valorização; ou seja, a quantia em pecúnia já materializada. Nesse sentido, diz Aires Fernandino Barreto (1986, p. 21), “O ponto nodular do tema está no entendimento, até aqui imperante, de que ‘capacidade contributiva’ seria designação reservada à presunção da existência de disponibilidade financeira”. Portanto, também aqui restam presentes a capacidade contributiva exigida constitucionalmente e, de conseguinte, a isonomia e o não confisco.

⁸⁰ José Maurício Conti compartilha de referido entendimento em seu livro *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade* (1996, p. 65).

Por sua vez, quanto às demais contribuições e ao empréstimo compulsório, por se revestirem ora de caráter de tributos vinculados, ora de não vinculados, não constituem categoria à parte, daí que não se subsumem numa das espécies enumeradas. Isso já bastaria para determinar sua submissão ao primado da capacidade contributiva⁸¹ sem prejuízo da sempre presente conexão de referido princípio aos primados da isonomia e do não confisco — aplicáveis que são a todo o sistema constitucional tributário. Conexão essa que, por si só, independentemente dos critérios de classificação e da espécie tributária, impõe a obediência à capacidade contributiva: sempre!

Portanto, embora não ignoremos a discussão doutrinária existente, sustentamos a aplicação do princípio da capacidade contributiva (seja pelo prisma objetivo ou subjetivo) aos tributos e à tributação de uma forma geral, pois foi o mesmo concebido constitucionalmente para atuar em conjunto e a serviço da realização dos princípios da igualdade e do não-confisco na tributação. A atuação de referidos princípios de forma isolada significa ofensa aos demais e, de resto, a todo o sistema constitucionalmente previsto.

6.2 Limitações impostas pelos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional

Em sua função complementar à CF/88, o CTN veicula temática importante:

Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (BRASIL, 1966, art. 109).

⁸¹ Embora sustente a restrição da aplicação do princípio aos impostos, esse é o entendimento de Regina Helena Costa em seu *Princípio da capacidade contributiva* (2012, p. 113): “O princípio da capacidade contributiva aplica-se somente aos tributos não vinculados a uma atuação estatal, vale dizer aos impostos, e assim também às contribuições sociais e aos empréstimos compulsórios, quando a materialidade de suas hipóteses de incidência assumir a feição daqueles tributos”.

Com efeito, se for certo que o direito cria suas realidades, também o será que o direito tributário deve se apropriar de conceitos preestabelecidos no âmbito do direito privado. O porquê dessa afirmação é simples: o direito é uno e incindível; sua divisão em ramos é um recurso didático que o recorta segundo certos critérios de classificação para diminuir suas complexidades e, assim, tornar seu conhecimento mais acessível. No caso em tela, fica nítido o caráter de sobreposição do direito tributário: não porque é mais ou menos importante que outros ramos, mas porque, por atingir a esfera dos direitos privados da pessoa, deve respeitar os conceitos firmados nesse domínio. Sobre esse assunto são precisas as palavras de Heleno Taveira Tôres (2001, p. 103):

Comparando o teor desse art. 110 com o art. 109 do CTN, temos que “a lei tributária” (não a autoridade administrativa, mediante ato de lançamento) somente poderá alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado quando estes não forem tipos constitucionalmente previstos para a repartição de competências. O art. 146, I, da CF impõe na atualidade esta competência. Pudessem a União, Distrito Federal, Estados ou Municípios manipular os conceitos que servem à repartição de competências, mediante leis suas, modificando os tipos prescritos, restaria prejudicada a hierarquia normativa (da Constituição em face das leis), e os princípios garantísticos de certeza e segurança jurídica. Trata-se de reforço ao quanto já se deduz da própria Constituição, mas que é sempre importante. É a mais lúdica afirmação das funções de norma geral em matéria de legislação tributária, prescrita pelo art. 146, I, da CF, em favor da eliminação de eventuais conflitos de competência, em matéria tributária. A Constituição prescreve limites (tipos dos fatos jurídicos tributários, sujeitos passivo etc.) perante os quais o legislador tributário não encontra opções para inovar, devendo conter-se em reenvios, plenos ou parciais, aos conceitos, formas e institutos de outros ramos jurídicos, mormente ao direito privado. Neste caso, a aplicação dos princípios gerais do Direito será de suma importância, mesmo que não sejam determinantes para as consequências tributárias, posto que o ato ou o negócio jurídico é alcançado sempre como “fato”, despojado das características típicas do negócio ou ato.

O tema é tratado, também, por Minatel (2005). Segundo depreendemos de suas lições, o artigo 109 do CTN foi concebido para permitir a fixação de diferentes efeitos tributários aos institutos jurídicos já regulados pelo direito positivo, atribuindo-lhes consequências tributárias. O artigo 110 é norma que efetiva o princípio da segurança jurídica,

pois preserva a delimitação de competências impositivas. Com efeito, ainda segundo esse autor — com quem concordamos —, essa norma veda expressamente a possibilidade de o legislador tributário estipular, ao seu único critério, *a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado*, objetivando *definir ou limitar competências tributárias*, pois no momento da repartição das competências os conceitos pressupostos foram decisivos. Esse autor se apóia no célebre voto do então ministro do Superior Tribunal Federal (STF) Luiz Gallotti (“[...] se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda”) para concluir ser essa uma questão de respeito aos princípios da segurança jurídica e da Federação (MINATEL, 2005, p. 93). Além disso, o STF já se pronunciou, por meio de seu órgão Pleno, que, ao se defender a eficácia do CTN,

[...] não se trata, é claro, de submissão da Lei tributária à Lei civil. A Lei tributária só se submete à Constituição. Mas, é da interpretação do emprego, no próprio texto constitucional, do *nomen iures* do instituto de direito privado, que se pode extrair, como no caso, a limitação da Lei tributária pelas conotações essenciais do conceito privalístico, que, assim, a publicizou. (BRASIL, 1992).

Eis por que uma lei federal, estadual, municipal ou distrital, versando sobre tributação, não poderá equiparar conceitos firmados pelo direito civil para fins de determinar a alteração da competência tributária constitucionalmente prevista ou, então, para abarcar fatos que, em sua essência, não deveriam ser alcançados pela norma tributária. A compreensão do conteúdo, sentido e alcance dos artigos 109 e 110 do CTN é importante para definir o regime tributário aplicável aos fatos economicamente relevantes ocorridos no curso das atividades de um CSC, tal e qual caracterizado no presente trabalho. Bifano (2010, p. 43), é clara ao posicionar essa questão: “Suportado pelo Código Civil, o contrato de rateio submete-se por consequência, ao regime jurídico dos contratos de Direito Privado e, dessa forma, terá seus efeitos tomados para todas as finalidades, inclusive tributárias”. Portanto,

sendo certo que determinados conceitos relativos às atividades de um CSC estão fixados no Direito Privado, é certo também que tais conceitos não podem ser alterados ou equiparados a outras realidades para ensejar a tributação em ofensa à distribuição de competências constitucionalmente estipulada.

Assim, é por meio dos referidos parâmetros legais que saberemos identificar, nos itens seguintes, que tratam das respectivas regras-matrizes de incidência tributária, se nesse modelo de gestão organizacional há a presença ou não de *receita*, de *renda* ou *lucro*, de *prestação de serviços*, de *preço*, de *remuneração* e, por consequente, de realidades que, potencialmente, a partir do confronto hipótese de incidência-base de cálculo, podem desencadear a tributação. Nesse item, retomaremos, por certo, aqueles conceitos fixados no capítulo 4 quanto à natureza jurídica dos fluxos financeiros regulados por meio dos respectivos contratos de repartição de gastos, sobretudo o *contrato de rateio de despesas*, que implica a percepção de *reembolsos* e o *contrato de financiamento de despesas*, que implica a percepção de *adiantamentos*.

6.3 Centro de serviços compartilhados e tributação

O processo de positivação do direito tem lugar quando identificado o evento no mundo das realidades tangíveis que subsume àquele conceito abstratamente previsto na regra-matriz. Isto é, quando há o perfeito enquadramento entre o acontecimento fático e a hipótese normativa. Sabemos que o trânsito da norma geral e abstrata para a individual e concreta não é automático: cabe ao homem produzir os atos de fala necessários à constituição das relações jurídicas mediante a operação lógica de subsunção: selecionar eventos do mundo das realidades tangíveis com base nas previsões gerais e abstratas e relatá-los em linguagem competente: aquela exigida pelo próprio sistema para construção de realidades nesse universo, quando então não se fala mais em eventos, mas sim em fatos jurídicos presentes em normas

individuais e concretas. Vale dizer: fato jurídico é o acontecimento descrito no antecedente da norma individual e concreta que, uma vez constituído, enseja o conseqüente normativo, isto é, instala a relação jurídica tributária, cível, trabalhista etc.

Como vimos, *renda, receita, lucro, serviço*, dentre tantas outras, são realidades abstratamente previstas nas hipóteses e nos conseqüentes (base de cálculo) das respectivas regras-matrizes de incidência tributária. Uma vez ocorridos e relatados em linguagem competente por meio de órgão e procedimentos predefinidos no sistema do direito posto, os eventos ingressam no universo jurídico. Agora, devemos determinar se os eventos ocorridos dentro de um contexto de CSC têm a capacidade de provocar o trânsito do plano normativo abstrato para o plano normativo concreto. É certo que a nossa análise pressupõe a existência de um contrato de repartição de gastos em suas subespécies *rateio de despesas* e *financiamento de despesas* que, por meio de determinados critérios previamente acordados, visa regular a distribuição do ônus financeiro da estrutura entre as empresas pertencentes ao grupo que utiliza o CSC instalado como departamento de uma empresa do grupo cuja atividade-fim não coincide com os serviços objeto do compartilhamento. Testemos, então, as hipóteses normativas de cada um dos tributos selecionados no capítulo 5.

6.3.1 *Regime tributário sob a perspectiva de quem verifica o ingresso*

A seguir, selecionamos as regras-matrizes de incidência tributárias potencialmente aplicáveis à unidade de negócios de determinado grupo de empresas que abriga o CSC como um de seus departamentos. Referem-se ao IRPJ, à CSLL, ao PIS, à COFINS e ao ISSQN.

6.3.1.1 Repartição de gastos e renda: a não-incidência do IRPJ

Estipulamos, no capítulo 5, que a materialidade do IRPJ é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de: renda, assim entendido o produto do capital, do

trabalho ou da combinação de ambos; ou proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no item anterior; e que a base de cálculo do tributo era a renda auferida, assim entendido o lucro real, presumido ou arbitrado.

Para determinar a incidência ou não da regra-matriz do IRPJ, precisamos compreender o que vem a ser *renda*. Queiroz (2003, p. 239) apresenta seu conceito constitucional de *renda* como *base tributável* construído nestes termos:

Renda e proventos de qualquer natureza (ou renda em sentido amplo ou simplesmente Renda) é conceito que está contido em normas constitucionais relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e que designa o acréscimo de valor patrimonial, representativo da obtenção de produto ou de simples aumento no valor do patrimônio, apurado, em certo período de tempo, a partir da combinação de todos os fatos que contribuem para o acréscimo de valor do patrimônio (fatos-acréscimos) com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, contribuem para o decréscimo de valor do patrimônio (fatos-decrécimos).

Destaca-se nesse autor o rigor metodológico ao desenvolver sua teoria. Convém citarmos outros autores de projeção. Barreto (2003, p. 774) diz que

[...] renda, portanto, nos estritos termos em que constitucionalmente plasmada, há de ser interpretada como o acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencente a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre determinados ingressos, de um lado, e certos desembolsos, de outro.

Canto (1986, p. 31) sustenta que

[...] o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza pode tributar é (a) a aquisição, (b) de disponibilidade econômica ou jurídica (c) de acréscimo de patrimônio. Ele não se legitima como simples tributo sobre patrimônio, já que grava o acréscimo que ele acuse, quando o contribuinte tem disponibilidade econômica ou jurídica sobre o mesmo.

Por sua vez, Ataliba e Sartin (1986, p. 55)⁸² dizem que

⁸² Embora tenham desenvolvido o trabalho à luz da Constituição anterior, seus ensinamentos valem para a atual.

Essa competência [do legislador ordinário] adstringe-se ao conceito de renda e de proventos resultante do sistema constitucional de repartição das rendas tributárias: riqueza nova disponível, produzida pelo capital, trabalho ou pela combinação de ambos, ou representativa de acréscimos patrimoniais outros, que não compreendidos nos anteriores.

Percebemos que a essência desses conceitos não difere; assim é possível agregar semelhanças para formularmos uma ideia comum. De um lado, sempre há menção a um acréscimo patrimonial — o que afasta a incidência do IR sobre acontecimentos que têm decréscimo patrimonial (uma receita, por exemplo, pode ser menor do que o que se investiu para se obtê-la, o que indicaria decréscimo) ou mesmo de acontecimentos que têm operações permutativas ou representem mera recomposição patrimonial (troca de um bem pelo seu equivalente em dinheiro; um bem por outro bem de igual valor; recebimento de indenizações); de outro lado, sempre se menciona que deve ocorrer acréscimo em função do tempo. Fica evidente, então, que *renda* é um *conceito relacional*.⁸³

Nesse sentido, firmamos que *renda* é o acréscimo patrimonial verificado em período de tempo, disponível ao seu titular, composto pela soma dos ingressos provenientes do capital, do trabalho ou da combinação de ambos ou de quaisquer outros ingressos diminuídos da soma de saídas necessárias à produção dos ingressos e à manutenção da vida digna, excluindo-se da equação qualquer tipo de recomposição patrimonial.⁸⁴

Observando o conceito de *renda*, verificamos que, para sua conformação, é necessário o cumprimento das seguintes condições: 1) o acréscimo patrimonial, isto é, uma riqueza nova a determinado patrimônio; 2) a disponibilidade de referido acréscimo ao seu titular; 3) a não configuração de uma recomposição patrimonial. Por sua vez, ficou assentado que os *contratos de repartição de gastos* e suas espécies e subespécies têm como sua nota caracterizadora o fato de regularem a alocação dos *custos* e das *despesas* entre as empresas

⁸³ *Conceito relacional* é um conceito que se refere a uma relação (cf. ABAGNANO, 2007, p. 844).

⁸⁴ A presente definição foi proposta originalmente em nossa dissertação de mestrado, intitulada *Imposto sobre a renda e indenizações*, defendida na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, em 2008. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp063317.pdf>>.

dele signatárias a fim de determinar precisamente o modo e a medida com que cada empresa vai colaborar ou participar das despesas incorridas por uma delas no interesse das demais, ressarcindo-os sob a forma de reembolsos ou adiantando-lhes recursos na forma de adiantamentos. Finalmente, está claro que o *reembolso*, na realidade jurídica, representa verdadeira restituição. Conforme vimos (vide cap. 4), *reembolso* é conceito próximo ao conceito de *indenização*, uma vez que por meio dela há a restituição de algo que antes foi retirado de seu titular originário, de modo a restabelecer o *status quo ante*. Nos casos dos contratos de rateio de despesas, a subtração e a restituição se dão em relação ao patrimônio material daquele que suportou custo ou despesa em nome de terceiro.⁸⁵

Por sua vez, os adiantamentos verificados no âmbito dos contratos de financiamento de despesas não se encontram disponíveis para livre aplicação da unidade que abriga o CSC, daí que sua destinação é específica e restrita àquilo que o referido contrato impõe. O recurso, assim, não é da referida unidade, senão da unidade de negócios que lhe promoveu o adiantamento de recursos com base no contrato e instrumento de mandato.

Do confronto dos conceitos acima, resulta que não restam preenchidas as notas caracterizadoras do evento renda, portanto não está o aplicador do direito autorizado a fazer desse evento um fato jurídico tributário. Afinal, de um lado, os reembolsos, por representarem mera recomposição patrimonial, nada agregam ao patrimônio (acréscimo patrimonial) que visa recompor, de outro os adiantamentos não se encontram disponíveis (disponibilidade) àquele que o recebe, por isso não representam, tal e qual os reembolsos, nenhum acréscimo patrimonial e, por consequência, a materialidade e a capacidade contributiva exigidas constitucionalmente. Portanto, os ingressos verificados em função da manutenção do CSC não configuram a *hipótese renda* e não geram base imponible para tributação pelo imposto

⁸⁵ No sentido de serem diversas as personalidades jurídicas das coparticipantes.

sobre a renda, frustrando a fórmula constitucionalmente exigida do binômio hipótese de incidência/base de cálculo e, de resto, a própria incidência do imposto.

6.3.1.2 Repartição de gastos e lucro: a não-incidência da CSLL

*Lucro*⁸⁶ deve ser considerado como uma espécie do gênero *renda*. Esse signo se refere ao resultado positivo apurado pelas pessoas jurídicas em dado período; ou seja, é a renda das pessoas jurídicas. Portanto, a ideia de lucro implica confrontar fatores positivos (receitas, por exemplo) com fatores negativos (a exemplo de custos e despesas) necessários à sua produção (produção dos fatores positivos). À parte os referidos elementos negativos, a apuração do lucro deve considerar, ainda e necessariamente, prejuízos eventuais verificados em períodos de apuração anteriores, pois representam redução patrimonial, que, por inferência lógica, opõe-se à ideia de acréscimo patrimonial. Assim, considerando-se o *lucro* como espécie do gênero *renda* e sabendo-se que a obtenção de lucro é o pressuposto da tributação via CSLL, que, por sua vez, tem como base de cálculo o lucro auferido, valem aqui, por uma questão de coerência, todas as observações feitas no item anterior. Igualmente, também para fins de CSLL, concluímos como não conformada a regra-matriz de incidência, pois o modelo estudado não implica obtenção de lucro a fundamentar a tributação.

6.3.1.3 *Repartição de gastos e receita: a não incidência das contribuições ao PIS e a COFINS*

As contribuições ao PIS e à COFINS incidem sobre a receita bruta auferida⁸⁷ pela pessoa jurídica com as deduções expressas nos artigos 1º, §3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

⁸⁶ No sistema jurídico positivo vigente, a referência a lucro indica o lucro contábil e o fiscal: o primeiro decorre dos registros contábeis da pessoa jurídica e é informado exclusivamente pelas ciências contábeis; o segundo, também conhecido como lucro real, presumido ou arbitrado, segue a legislação tributária e é determinado pelas adições e exclusões feitas com base no lucro contábil.

⁸⁷ Na redação dada pela lei 12.973/14, que promoveu importantes alterações nas leis instituidoras desses tributos, em especial no conceito de receita, remetendo o intérprete para o artigo 12 do decreto 1598/77, *in verbis*: “Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014). I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014); II - o preço da prestação de serviços em

A base de cálculo para os contribuintes tributados pelo regime não cumulativo, segundo referida legislação, é o valor do receita mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Todavia, há uma discussão muito efetiva sobre o que pode ser considerado como “receita” para fins de PIS e de COFINS. Para nós, a receita sempre é fruto de uma atividade da pessoa jurídica; contudo, esta é a questão central da controvérsia existente, porque há duas grandes correntes doutrinárias e jurisprudenciais sobre o conceito de receita para o PIS/COFINS, as quais, em termos gerais, podem ser resumidas como a seguir.

- a) A primeira corrente defende que todos os ingressos devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS e que as únicas exclusões são as previstas na lei, isto é, o rol de exclusões da base impositiva tributária das contribuições é exaustivo, não admitindo outras exclusões senão as já listadas nas leis das contribuições.⁸⁸
- b) A segunda corrente entende que os ingressos que se mostram como meras entradas de cunho transitório devem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS, por não inovar o patrimônio da pessoa jurídica.

Para os que se inserem na corrente indicada no item “a” e entendem que todos os ingressos financeiros são considerados receitas, a menos que a lei expressamente exclua, os valores recebidos a título de reembolso ou de adiantamento, necessariamente, serão considerados receita e deverão formar a base de cálculo do PIS e da COFINS. Por outro lado, para os que se inserem na corrente indicada no item “b”, isto é, entendem que não são todos os ingressos que podem ser considerados uma receita, podemos identificar os critérios utilizados para a exclusão desses valores do campo de incidência das contribuições.

geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014); III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014); IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III”.

⁸⁸ Artigo 1º, §3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nesse sentido, José Antonio Minatel (2005, p. 255) aponta que a

[...] configuração de receita exige a presença dos seguintes atributos: (a) conceito material: ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica; (b) natureza do ingresso: vinculada ao exercício de atividade empresarial; (c) causa do ingresso: contraprestação em negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias ou prestação de serviços, assim como pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos e pela remuneração de investimentos; (d) disponibilidade: pela definitividade do ingresso; e (e) mensuração instantânea e isolada em cada evento, abstraindo-se dos custos e de periodicidade para sua apuração.

Tomando-se por base os critérios apontados por Minatel, não há como negar que os reembolsos e os adiantamentos representam um ingresso de recursos financeiros; que a mensuração desse evento pode ser apurada instantânea e isoladamente; e até seria possível dizer que a natureza do ingresso estaria — num sentido amplo e admitido tão só a título de argumentação — vinculada a uma atividade empresarial.

Entretanto, a causa do ingresso — é evidente — não decorre da *contraprestação em negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias ou prestação de serviços* nem da *cessão onerosa e temporária de bens e direitos e pela remuneração de investimentos*; quanto à disponibilidade, esta seria, no máximo, relativa: para os reembolsos, a disponibilidade decorre de sua própria natureza — qual seja, a de recomposição patrimonial; para os adiantamentos, ela é completamente inexistente. Vê-se, assim, que a caracterização de “receita” no caso em estudo não se faz possível na medida em que pelo menos dois de seus elementos caracterizadores, em essência aquele referente à *causa* do ingresso (para o reembolso e para o adiantamento), está, notoriamente, ausente e a *disponibilidade* haja vista que inexistente (no caso do adiantamento) e, quando presente, decorre da própria natureza do ingresso, que, no entanto, não é uma receita, e sim uma recomposição patrimonial (no caso do reembolso).

Todavia, em que pesem a coerência e consistência dos argumentos defendidos pela corrente indicada no item “b”, acima, em termos de jurisprudência há entendimentos contraditórios que prestigiam ambas as teses — vide cap. VIII. Na oportunidade do

juízo acerca do alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS no regime cumulativo, o STF fixou entendimento de que para tais tributos *receita* é o produto da venda de bens e/ou da prestação de serviços, de modo que tudo o mais não interessa por estar fora do conceito jurídico-tributário de dessa grandeza.⁸⁹

Em conformidade com nosso entendimento, pela descaracterização dos ingressos havidos no sistema de compartilhamento de serviços objeto de nosso estudo como *receita*, fica evidente a sua não sujeição a ditas contribuições, seja no regime não cumulativo ou no cumulativo. Daí que inexistem a conduta prevista no critério material da hipótese e, logo, a base de cálculo a ser aferida. Isso evidencia o desatendimento ao primado da capacidade contributiva.

6.3.1.4 *Repartição de gastos e prestação de serviços: a não-incidência do ISSQN*

Definimos como materialidade possível do ISSQN a prestação onerosa dos serviços constantes da lista anexa à lei complementar 116/03. Sua base de cálculo é o preço do serviço. Para fins de ISSQN, a legislação exige prestação de serviços e que seja onerosa. Esta, aliás, é a prescrição do artigo 594 do Código Civil.⁹⁰ Sobre o assunto, ensina Melo (2003, p. 33):

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a “serviço”, mas uma “prestação de serviço”, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.

Por outro lado, conforme pudermos perceber, o contrato de repartição de gastos, no que interessa particularmente os relativos à repartição ou rateio de despesas, objetivam, entre as empresas contratantes, o compartilhamento de recursos humanos e materiais,

⁸⁹ Recurso extraordinário n. 527.602-3.

⁹⁰ Lei 10.406/2002 (Código Civil): “art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

convencionando-se que a cada empresa se alocarão as despesas que lhe corresponderem. Referido instrumento, no Brasil, encontra amparo legal no artigo 425 do Código Civil.⁹¹

Segundo Martins (1995, p. 155), por ser um contrato atípico, celebrado com a finalidade de maximizar lucros e minimizar custos por meio da concentração de determinadas atividades comuns e secundárias em apenas uma delas, tais contratos não podem ser confundidos com contratos de prestação de serviços. Galhardo (2004, p. 29) segue a mesma linha, sustentando que “[...] contratos dessa natureza também não se confundem com contratos de prestação de serviços, por não envolverem a figura da remuneração ou do acréscimo da margem de lucro, mas apenas a mera repartição de custos e despesas que podem já ter sido ou que ainda possam a vir a ser incorridas”.

Todavia, reconhece a confusão que circunda a questão, pois grande parte dos contratos em questão lida com serviços. Se realmente houver uma reorganização operacional num dado grupo de empresas de modo que reste configurado um CSC como um departamento de uma dessas empresas e que os serviços objeto de compartilhamento não sejam coincidentes com a atividade-fim de dita entidade, então nos parece que não estamos diante de serviços remunerados. E como o ônus econômico é um elemento essencial para a configuração da hipótese de incidência do ISSQN, não resta configurada a materialidade do imposto na espécie, tampouco há base de cálculo *in concreto*. Isso porque consideramos que contratos de repartição de gastos servem para legitimar e regular os fluxos financeiros que suportam as atividades do CSC. Formaliza repasses financeiros que não constituem, verdadeiramente, remuneração por serviços via preço, mas sim reembolso e/ou adiantamento.

Bifano (2010, p. 40) conceitua preço da seguinte forma:

⁹¹ Lei 10.406/2002 (Código Civil): “art. 425. É lícito às partes estipular contratos atípicos, observadas as normas gerais fixadas neste Código.

No exame que se fará dos contratos referidos, adota-se como conceito e premissa que preço é o valor de um bem ou serviço, ou seja, quanto se paga para sua obtenção, em operação de compra e venda, em condições de normalidade, no mercado; o preço contempla, em sua formação, a totalidade dos custos, diretos ou indiretos, incorridos pelo vendedor, e uma margem de lucro cuja finalidade é remunerar esse vendedor.⁹²

A ideia de preço, assim, diferentemente das noções de reembolso e de adiantamento, está intrinsecamente ligada à atividade econômica industrial, comercial ou de prestação de serviços que visa ao acréscimo patrimonial. Por isso, ingressos financeiros via *preço* representam custo, mais margem de lucro, distanciando-se, nessa medida e de forma drástica, da ideia de reembolso ou mesmo de adiantamento, para, então, aproximar-se do conceito de receita tributável. Justen Filho (1995, p. 162), ensina que

[...] a prestação de serviço, considerada em si mesma e isolada de outros dados, não é fato-signo presuntivo de riqueza alguma. Intrinsecamente, a prestação de serviço é atividade (situação de fato) que evidencia uma capacidade física e intelectual do prestador do serviço. Essa capacitação física e intelectual não é, ela própria, avaliável economicamente nem externa riqueza alguma, autorizadora de apropriação pelo Estado sob a forma de tributação.

Além disso, afirma que o

[...] ISS não incide sobre serviços gratuitos, ou seja, aquele que não é qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer decorrente de contrato bilateral. O serviço prestado sem qualquer remuneração não é hábil a sujeitar o prestador à incidência do ISS. [...] se houvesse incidência do tributo, não poderia nascer a obrigação tributária pela impossibilidade de avaliação ou fixação da prestação devida. (JUSTEN FILHO, 1995, p. 97).

Estamos aqui a tratar das hipóteses em que não há agregação de lucro ou assunção de prejuízo, de modo que o valor reembolsado ou adiantado representa exatamente o custo e/ou despesa incorridos pelo CSC no âmbito do compartilhamento. Em verdade, verificando a questão pelo prisma da organização do grupo empresarial, o CSC realiza atividades que seus clientes (as demais empresas do grupo) antes realizavam de forma secundária. Daí que, em

⁹² Na mesma linha, cf. Galhardo (2004, p. 29).

relação a esse grupo, nada há de novo: nem serviços nem receita, tampouco lucro e acréscimo patrimonial. Trata-se de um rearranjo empresarial sem nenhum efeito tributário em que o CSC acaba por agir como mandatário de seus clientes, isto é, age em nome de cada um de seus clientes por meio de uma cláusula de mandato (procuração), seja utilizando e consumindo seus recursos na execução do compartilhamento, seja contratando de terceiros serviços que serão por todos, potencial ou efetivamente, consumidos.

Confrontados os argumentos acima com o conceito de *prestação de serviços*, que pressupõe o *caráter negocial* e a *remuneração via preço*, fica evidente que, por conta da ausência desses dois elementos, sendo um deles (o preço) elemento essencial para compor o critério quantitativo da regra-matriz de incidência do imposto (sem ele não há conteúdo econômico para alimentar a base de cálculo), não há que falar em incidência de ISSQN sobre as atividades desenvolvidas por um CSC.

Atente-se, entretanto, para a seguinte advertência de José Antônio Minatel (2005, p. 219), quanto ao outro requisito (o caráter negocial), quando destaca o objetivo da atividade como determinante para identificar dado ingresso financeiro como receita ou como recuperação de custos ou reembolso:

Contudo, não se pode generalizar a ponto de enxergar recuperação de custo na prática de ato típico da atividade empresarial, praticado com o objetivo de busca de resultado positivo, como, por exemplo, imaginar que possa ser tratado como mera recuperação de custo, e não como receita, o ingresso proveniente da venda de mercadorias pelo exato valor de seu custo registrado na escrituração mercantil da empresa. Ainda que economicamente seja esse seu efeito na apuração de *resultado*, nessas circunstâncias o ingresso decorre do exercício de atividade e corresponde à contrapartida remuneradora do negócio jurídico praticado (venda e compra), reunindo todos os predicados para que seja rotulado como receita auferida, inobstante a não-apuração de lucratividade na operação de venda pelo exato valor de custo.

Diferentemente do que consideram Bifano e Galhardo, Alberto Xavier (1997) considera que os elementos lucro ou o acréscimo patrimonial não são essenciais na configuração do preço, entendido o termo como base de cálculo da norma padrão de incidência do ISSQN. Assim, cogita de haver preço mesmo que inexistente tais elementos, ou seja, mesmo que a retribuição ou remuneração dos serviços seja feita no mesmo valor ou mesmo em valor abaixo do custo incorrido pelo prestador. São suas as seguintes palavras:

Num acordo de repartição de custos a definição do critério de divisão do custo total pelos diversos integrantes do grupo pressupõe a prévia determinação do valor a ratear. Os pagamentos feitos pelas diversas unidades do grupo à Sociedade-Mãe, no caso de serviços coletivos ou de grupo, têm natureza de preço de prestação de serviços. Muitas vezes se afirma que têm a natureza de um reembolso de despesas, mas esta afirmação contém um equívoco conceitual. É certo que o preço da prestação de serviços não é “rendimento” do prestador, mas receita a título de “pagamento de capital”. Como diz Bulhões Pedreira, “quando a receita é constituída de pagamentos de capital ela corresponde, no todo ou em parte, a devolução de capital ou reembolso da inversão feita para adquirir ou produzir o bem ou serviço vendido. E somente constitui ganho, renda, ou rendimento, a parte da receita que excede a recomposição do capital investido”. Se o preço estabelecido para os serviços, no seu conjunto, visa apenas o ressarcimento dos custos efetivamente incorridos pela Sociedade-Mãe, sem um elemento de lucro adicional, os preços correspondem, efetivamente, a um *reembolso dos custos*. Se, porém, excedem o custo efetivo, o excesso constitui rendimento (lucro) do prestador. (XAVIER, 1997, p. 12).

A partir das lições de Melo (2003), Justen Filho (1995), Bifano (2010), Minatel (2005) e Xavier (1997), compreendemos que só haverá prestação de serviços sujeita ao ISSQN quando o ingresso percebido pela provedora do serviço se der em contraprestação à negócio jurídico concernente a uma obrigação de fazer, nos termos em que define o Direito Privado, ainda que referido ingresso, por razões das mais diversas, não importa, não implique na agregação de lucro.

Todavia, para que tal situação ocorra, isto é, para que haja a prática de referido negócio, nos parece certo que o serviço prestado deve estar contemplado na atividade-fim, isto, é negocial, da prestadora. E, se assim for, realmente não haverá que se cogitar daquele vínculo associativo que afirma a existência de um grupo econômico em regime de copropriedade estipulado para fins de estabelecer o compartilhamento de serviços.

Porém, tratando-se da hipótese em que as atividades do CSC não refletem a atividade-fim da unidade centralizadora que o hospeda e, portanto, não são desempenhadas empresarialmente – no sentido indicado por Minatel (2005) para classificar o ingresso como receita ou como recuperação de custos –, não há espaço para a incidência do imposto municipal.

Além disso, deve-se olvidar o fato de que, por constituírem, tais contratos, um vínculo associativo que afirma a existência de um grupo econômico, os serviços seriam, na hipótese, prestados a si próprios, o que ofende ao requisito da bilateralidade inerente aos contratos de prestação de serviços. Nessa seara, afirma o professor Roque Antônio Carrazza (2003, p. 116 et seq.):

De fato, o ISS depende, pra nascer “in concreto”, da existência de um serviço, prestado com autonomia e fito de lucro, na esteira do Código Civil, que, em seu artigo 594, o considera prestação de serviço “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial” passível de contratação “mediante retribuição”. [...] Portanto o serviço sobre o qual pode incidir o imposto em exame é o colocado *in commercium* (no mundo dos negócios), sendo submetido, em sua prestação, ao regime de direito privado, que se caracteriza pela autonomia das vontades e pela igualdade das partes. Esse conceito é suficientemente lato, de modo a albergar toda e qualquer prestação de utilidade, assim material (v.g., o serviço de concretagem), que imaterial (p.ex., os serviços prestados por profissionais liberais *stricto sensu*), que consista na execução de uma *obrigação de fazer*. Mesmo quando a prestação de serviços concretiza-se em utilidades materiais, o *fazer* deverá prevalecer sobre o *dar*. [...] Tanto é que — já nos aproximando do objeto central desse estudo — refoge à tributação por meio do ISS o auto-serviço, isto é, o serviço que a pessoa presta a si própria, *ai compreendido o realizado em favor da empresa integrante do mesmo grupo econômico*. Juridicamente falando, um serviço só pode ser produzido para outrem. Não há, no Direito, serviço para si próprio. O auto-serviço encerra verdadeira *contradictio in terminis*. O Direito — convém destacar — pressupõe, inexoravelmente, dois sujeitos distintos, como imperativo de sua fundamental *bilateralidade*. Depois, sem prejuízo de tudo quanto escrevemos, o auto-serviço é intributável pelo ISS, por não ter dimensão econômica, faltando-lhe, assim a indispensável base de cálculo. Em suma, nele inexistente *preço* dos serviços prestados. [...] o auto-serviço, ainda que prestado por uma empresa, está fora do campo de incidência do ISS. Assim, por exemplo, se uma pessoa jurídica transporta seus próprios funcionários, presta um serviço para si próprio, intributável por meio do ISS. O mesmo se dá quando empresas integrantes de um mesmo grupo econômico exercem, de forma centralizada ou entre si, funções administrativas. Também aí há auto-serviço, circunstância que afasta a incidência do ISS.

Esse autor, ainda, afasta a incidência do ISS no modelo em questão pela impossibilidade de se tributarem, via ISSQN, serviços potenciais, realidade essa inexoravelmente presente no âmbito do sistema de compartilhamento de serviços e respectivas despesas, cabe frisar. Diz ele:

Temos, por outro lado, que a prestação potencial de serviço é inidônea a ensejar o nascimento do ISS. Este tributo nasce do fato “prestar serviços”. Somente o serviço efetivamente prestado — não o potencial — abre espaço à tributação de que ora estamos cogitando. (CARRAZA, 2003, p. 118).

Assim, dado o entendimento de que o modelo de gestão organizacional representado pelo CSC, abrigado como um departamento dentro de unidade negócio cuja atividade-fim não corresponde àquela objeto do compartilhamento, e, ainda, devidamente regulado por meio do competente contrato de repartição de gastos, não se caracteriza como contrato de prestação de serviços, sustentamos sua não sujeição à incidência do ISSQN.

Enquanto nos contratos de prestação de serviços há obrigação de fazer, sinalagmática, comutativa, estabelecida entre partes diversas e em condições de mercado, nos contratos de repartição de gastos há uma comunhão de interesses para a consecução de determinado fim, o qual deve ser atingido a partir da ação conjunta de todos em regime colaborativo, representado pela criação do CSC em sistema de copropriedade; nesse vínculo associativo, que afirma a existência do grupo econômico, os serviços são, providos de forma apartada da atividade empresarial (representam atividades-meio, ou secundárias) e configuram autosserviços, o que ofende o requisito da bilateralidade inerente aos contratos de prestação de serviços, além de afastar a ideia de remuneração via preço; ademais, o ISSQN não incide sobre serviços potenciais, realidade essa inexoravelmente presente no âmbito de um CSC, de modo que não há tributação sobre contratos, mas sim sobre a prestação efetiva de serviços. Para isso, é claro, devem estar previstas as demais notas exigidas pela norma-padrão

de incidência do imposto, o que, como procuramos demonstrar, não é o caso das atividades desempenhadas pelo CSC na forma como o compreendemos.

Conforme veremos, a não configuração da prestação de serviços exigida pela regra-matriz de incidência do ISSQN será determinante, também, para afastar outras incidências.

6.3.2 *Regime tributário sob a perspectiva de quem realiza o dispêndio*

Selecionamos as regras-matrizes de incidência tributárias potencialmente aplicáveis às unidades de negócios de determinado grupo de empresas destinatárias dos serviços providos pela entidade que abriga o CSC. Trataremos, pois, do IRRF, do ISSQN-importação, do PIS-importação, da COFINS-importação, da CIDE, do IOF, bem como da dedutibilidade das despesas e dos créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo de tais contribuições

6.3.2.1 *Repartição de gastos e retenção em fonte: a não incidência do IRRF*

A despeito da controvérsia sobre a natureza jurídica da norma que estabelece o dever de retenção — se tributária ou administrativa —, é-nos possível, sem querer ingressar em referido debate,⁹³ avaliar a incidência ou não do imposto sobre a renda, via sistemática de retenção pela fonte pagadora, sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a pessoa jurídica (ou física) residentes no exterior a título de rendimento decorrente da prestação de serviços. Se for procedente a incidência, então o fato jurídico tributário seria quantificado por uma parcela de referido valor.

A questão que se coloca ante a presente incidência antecede a problemática relativa aos CSC. Na verdade, a incidência do imposto sobre a renda (por meio do emprego do mecanismo de retenção em fonte) sobre valores destinados a pessoas não residentes em contraprestação a serviços por elas prestados há muito vem sendo combatida, pois implica tributação sobre algo

⁹³ Já nos posicionamos ser administrativa a natureza da norma que estipula a retenção na fonte. Vide PIS-COFINS (BELLUCCI, 2005, p. 693).

que de renda não se trata. Isso porque renda, se houver, será obtida computando-se as receitas, os custos e as despesas. Dentre essas receitas, está o valor da retribuição pelos serviços prestados. Dos doutrinadores que criticam o método, Xavier (1995, p. 21–2) diz que

A verdade, porém, é que o “preço” pago pela venda de serviços (tal como o preço da importação de mercadorias) não constitui renda, mas mera *receita bruta, pagamento de capital*, da empresa estrangeira. A verdadeira renda será o eventual “lucro” da empresa estrangeira e este só pode ser apurado no estrangeiro, face à comparação entre a totalidade das suas receitas operacionais e a totalidade dos seus custos e despesas. Constitui, por isso, grave entorse à pureza dos princípios o regime adotado pela lei interna brasileira [...] que submete à retenção na fonte no Brasil os rendimentos de “serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior”.

Portanto, só pelo fato de a regra em questão estabelecer a retenção em fonte para fins de imposto sobre a renda e, de fato, inexistir renda a ser retida, mas apenas rendimento (que não é, portanto, a hipótese constitucionalmente exigida para a incidência do imposto sobre a renda), já se poderia concluir pela não sujeição das empresas participantes do compartilhamento de serviços a tal prescrição.

Contudo, ainda que superada a impropriedade acima apontada, ainda assim, não há que falar na incidência de referida norma. Conforme assentamos no item relativo ao IRPJ, os referidos pagamentos, créditos, entregas, empregos ou remessas de valores, no âmbito do CSC, não revelam quaisquer acréscimos patrimoniais; ao contrário, representam recomposição patrimonial (no caso do reembolso) ou antecipação de caixa (no caso do adiantamento) para fazer frente a despesas que são da empresa residente, mas que são honradas pela empresa estrangeira em nome da brasileira dentro do contexto de compartilhamento.

Finalmente, há de se lembrar que a hipótese sob estudo não é aquela de prestação de serviços comercialmente explorada, remunerada via preço e com o fito de lucro. Portanto, não atente à materialidade da exação, que, também, por essa razão, não tem lugar no contexto ora tratado.

6.3.2.2 Repartição de gastos e a *importação de serviços*: a não incidência do ISSQN-importação

No capítulo 5, estabelecemos que a materialidade desse imposto é a contratação de serviços provenientes do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país e que a sua base de cálculo é o preço do serviço. Tratando-se de base de cálculo que tem como grandeza o preço do serviço, servem aqui todas as considerações feitas no item relativo ao ISSQN para afastar a incidência desse imposto no âmbito do compartilhamento de serviços em que a central de serviços seja uma pessoa jurídica não residente ou não domiciliada no Brasil. Isso porque, ainda que este seja incidente sobre a importação de serviços, nada difere quanto às notas características do imposto sobre serviços, quais sejam, a existência de prestação onerosa de serviços, isto é, remunerada via preço, e que os serviços sejam prestados a outrem, tal como delimitado no âmbito do direito privado.

E são justamente essas duas características que faltam à realidade estudada, na medida em que os serviços grupais, desde que organizados via sistema de compartilhamento e regulados pelo respectivo contrato de repartição de gastos, não revelam a necessária onerosidade, não são remunerados, inexistente o elemento lucro, como também não implicam na prestação de serviços a terceiros, senão a si próprio, ou seja, representam um autosserviço. Além disso, não se pode olvidar que o contrato de repartição de gastos, atípico, porém regulado pelo direito privado, não se confunde com o contrato de prestação de serviços: aqui, há remuneração; ali, reembolso, isto é, mera recuperação de despesas, ou, então, adiantamento, mera antecipação de caixa. O regime jurídico de cada um desses contratos, definitivamente, não são os mesmos, pois diferentes são as suas respectivas naturezas, conforme procuramos demonstrar no capítulo 4. Assim, pelas mesmas razões apontadas no item relativo ao ISSQN potencialmente incidente nas operações internas, a realidade experimentada pelo CSC não abre espaço para a incidência

do ISSQN-importação. Nesta hipótese, destacando-se a patente ausência de capacidade contributiva daquele que promove a saída do recurso, seja em função de adiantamento ou de reembolso de despesas.

6.3.2.3 Repartição de gastos e a *importação de serviços*: a não incidência do PIS-importação e da COFINS-importação

Consignamos que as contribuições ao PIS e à COFINS incidentes na importação têm, como critério material, a conduta de importar produtos estrangeiros ou serviços do exterior e que a base de cálculo é representada pelo valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior antes da retenção do imposto de renda, acrescido do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) e do valor das próprias contribuições (no caso de importação de serviços). Ainda que — cabe notar — sejam incidentes tais contribuições, sua base de cálculo comprometeria a exação, porque inclui o IRRF e o ISSQN-importação, os quais, como vimos, são indevidos nessas operações. De qualquer forma, a não incidência do PIS e da COFINS devidos na importação de serviços decorre do fato, já referido para fins de ISSQN, de que, por definição, o compartilhamento de serviços, regulado pelo competente instrumento contratual, implica um regime de copropriedade da central de serviços. Desse modo, os serviços providos nesse contexto, sobre não atenderem às notas características dos serviços passíveis de tributação pelo imposto municipal — conforme dissemos antes —, não o são a terceiros. Daí que representam os chamados autosserviços. Assim, não há, aqui, a figura da importação de serviços, na medida em que os serviços foram prestados pelas próprias participantes que, em razão do custeio coletivo do modelo, tem de remeter valores a título de reembolso ou adiantamento para a unidade que hospeda a central de serviços no exterior. Tanto é assim que a ela são conferidos os poderes para que possa, em nome das pessoas jurídicas brasileiras participantes e outorgantes do mandato, realizar despesas.

Adicionalmente, não devemos descartar o fato de o termo *importar* denotar, em sua essência, um ato mercantil, comercial no que refere a pressupor o ingresso de bens e/ou serviços no país com o fito de lucro; hipótese essa, portanto, que não se encaixa naquela relativa aos serviços desempenhados pelo CSC em prol (e ao mesmo tempo em nome) de seus “clientes” (e a si próprio). Com efeito, não se pode perder de vista o fato de que a materialidade de tais contribuições (importar serviços) pressupõe que a atividade que gera o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores, seja praticada comercialmente, a mercado; ou seja, exige-se pagamento de preço, remuneração, como forma de contraprestação aos serviços prestados. No âmbito de um contrato de repartição de gastos fruto do compartilhamento de serviços — diferentemente do que se passa em relação a um contrato de prestação de serviços —, da forma em que foi definida a figura no âmbito do direito privado, não há que falar em tais realidades. Assim, é inviável a tributação, nessas situações, pelo PIS e pela COFINS incidentes na importação de serviços.

6.3.2.4 Repartição de gastos e *contratação de serviços administrativos*: não incidência da CIDE

Definimos a materialidade da CIDE-tecnologia da seguinte forma: 1) deter licença de uso ou adquirir conhecimentos tecnológicos; 2) contratar transferência de tecnologia entre residentes ou domiciliados no exterior; 3) contratar serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a ser prestados por residentes ou domiciliados no exterior; 4) pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. Por sua vez, a base de cálculo foi assim apresentada: valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente dos acontecimentos indicadas acima. Dada a

materialidade desse tributo, a conduta que mais se aproximaria da realidade verificada no âmbito do compartilhamento internacional de serviços é aquela descrita na hipótese 3.

Todavia, à semelhança das demais imposições tributárias já analisadas, em especial as do PIS e da COFINS incidentes na importação, esta também deve ser afastada. Isso porque o contrato de repartição de gastos, instrumento por meio do qual é criado e mantido o compartilhamento de serviços e respectivos custos e despesas, não se assemelha a um contrato de prestação de serviços; daí que aqui imperam também as disposições — cabe frisar — dos artigos 109 e 110 do CTN. Na realidade experimentada sob a égide de um contrato de repartição de gastos, não há remuneração, e sim reembolsos e/ou adiantamentos de custos ou despesas, os quais, por sua vez, resultam de critérios pré-definidos e justificados e não revelam conteúdo econômico do ponto de vista jurídico-tributário para o fim de desencadear a incidência da CIDE. Não há importação de serviços em termos mercantis e comerciais, pois inexistente o ingresso de serviços no país como fruto da exploração de uma atividade empresarial, a mercado, com o fito de lucrar.

Tal qual se passa com as contribuições ao PIS e à COFINS incidentes na importação, também aqui não se pode perder de vista que a materialidade da CIDE pressupõe que a atividade geradora de pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores seja praticada empresarialmente. Dito de outro modo, exige-se pagamento de preço, de remuneração, como forma de contraprestação aos serviços prestados. No âmbito de um contrato de compartilhamento de serviços — diferentemente do que se passa em relação a um contrato de prestação de serviços —, não há que falar em tais realidades, e sim em reembolsos e adiantamentos de despesas: eventos neutros para fins da incidência da dita contribuição. Portanto, essa é mais uma hipótese de não incidência tributária.

6.3.2.5 Repartição de gastos e o *fechamento de câmbio*: a incidência do IOF

Segundo a regra-matriz do referido imposto, as condutas-alvo da tributação são as seguintes: realizar operações de câmbio — compra e venda de moedas. Por sua vez, a base de cálculo do imposto é o montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição, correspondente ao valor em moeda estrangeira, da operação de câmbio. A operação de câmbio, por consistir em uma operação de compra e venda de moedas diferentes, é verificada sempre que há remessas internacionais de valores; nesse caso, não importa a que título a remessa foi feita, se em razão da compra de um bem, de um serviço, de um direito ou se decorrente de lucros, receitas, rendimentos quaisquer.

Nesse sentido, considerando-se que a unidade centralizadora está fora do território nacional; considerando-se que, em razão do respectivo contrato de repartição de gastos, ela faz jus ao recebimento de reembolso — para que seu patrimônio seja devidamente recomposto — ou então de adiantamento — para que seu patrimônio não seja lesado ao realizar despesas ao executar o compartilhamento; enfim, considerando-se que a remessa do valor implica compra de moeda estrangeira, então se tem nesse caso a plena incidência da norma-padrão de incidência tributária do IOF em operações tais. A base de cálculo sobre a qual incidirá a alíquota deve representar — como de fato representa — a dimensão econômica do fato jurídico tributário, já revestido na linguagem competente, portanto dando azo ao nascimento da relação jurídica tributária em perfeita consonância com os primados da capacidade contributiva, da isonomia e da vedação de confisco.⁹⁴ Uma observação final: como o reembolso e o adiantamento destinam-se a facear despesas já incorridas ou por incorrer, a parcela do IOF-câmbio incidente na operação de suas respectivas remessas não deverá impedir a integral restituição ou adiantamento de caixa para a destinatária. Desse

⁹⁴ Aparentemente, a alíquota máxima legalmente prevista de 25% nos parece elevada, todavia é preciso compreender se e em que casos ela tem lugar para, então, concluirmos algo nesse sentido.

modo, a parte contratante que realiza as remessas deverá ter isso em mente quando de suas ocorrências.

6.3.2.6 Dedutibilidade das despesas incorridas com base no contrato de repartição de gastos

Segundo defendemos, os ingressos em favor da unidade de negócios do grupo que abriga o CSC são tipificados como *reembolsos* ou como *adiantamentos*. Como tais, não geram incidências tributárias para quem os percebe. Porém, para quem promove as saídas que configuram ingressos em favor do CSC, estaria caracterizado um custo ou, no que interessa diretamente ao presente trabalho, uma despesa? Seria, então, esta uma despesa dedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL? Vejamos!

Ricardo Mariz de Oliveira (2008, p. 670–1), diferenciando os custos das despesas, aponta as características destas:

A distinção entre custos e despesas é estabelecida a partir do emprego dos recursos despendidos ou a serem despendidos pela pessoa jurídica, estejam esses recursos no ativo da pessoa jurídica ou decorram de dívidas que ela contraia para poder fazer aquele emprego. Assim, quando ela emprega recursos do seu ativo, ou incorre em dívidas, para aquisição de um bem ou direito, na verdade não está tendo despesa (nem prejuízo, nem perda), pois está investindo para ter a propriedade do referido bem ou a titularidade do referido direito, ou, em outras palavras, está trocando um bem ou direito já existente no seu ativo, ou os recursos de uma dívida, para fazer a aquisição. Neste caso, ela tem um custo, correspondente ao montante que empregou, ou à dívida que contraiu, para a obtenção do bem. Ao contrário, quando ela emprega recursos ou incorre em dívida para pagar um encargo que não representa algo que ainda remanesça no seu ativo, portanto algo que já tenha sido usado ou consumido, ela tem uma perda. Nesse caso, ela tem um despesa, correspondente àquele valor empregado ou contraído como dívida.

Nunca é demais lembrar que o CSC objeto de nosso estudo é o que centraliza as atividades de apoio operacional, também chamadas de *back office*; ou seja, de atividades cujos dispêndios não representam nenhuma contrapartida no ativo; ao contrário, implicam utilização e consumo que representam uma perda. Portanto, dada a definição de *despesa* oferecida por Mariz de Oliveira e a definição de *contrato de repartição de gastos* com que estamos

trabalhando (vide cap. 4), consideramos que os dispêndios verificados a partir de referida estrutura configuram, efetivamente, verdadeiras *despesas*. A definição estabelece ser ele um contrato atípico (carece de regulamentação específica na lei), em regra plurilateral (quando mais de duas são as partes)⁹⁵ que visa *criar e organizar* o funcionamento do vínculo associativo de um grupo de empresas com o fim de agregar valor ao referido grupo pela centralização de serviços administrativos que passam a ser providos por uma empresa signatária, para si e para as demais sem que tais serviços coincidam com a atividade-fim da entidade jurídica provedora, em condições de valor e/ou de qualidade mais vantajosas ante aquelas encontradas no mercado, em meio a terceiros, bem como *definir* a respectiva fórmula de quantificação e alocação dos gastos incorridos para alcançar esse fim.

Uma vez estabelecida a natureza jurídica do dispêndio, precisamos focar na dedutibilidade. Sobre a dedutibilidade de tais despesas para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, socorremo-nos, uma vez mais, das precisas lições de Oliveira. R. M. (2008, p. 405):

Quanto aos fatores negativos de mutação patrimonial, no caso do IRPF a lei descreve uma a uma as hipóteses de deduções, abatimentos e reduções permitidas, regime este que é menos drástico no caso do IRPJ, para o qual o critério legal é de admitir, em princípio, a dedução de todos os custos e despesas incorridos, salvo os que forem expressamente declarados como indedutíveis, dedutíveis até determinados limites de valor, ou dedutíveis sob determinadas condições.

Assim, os dispêndios realizados sob o manto do contrato de repartição de gastos devem ser tratados conforme os requisitos gerais de dedutibilidade. Segundo estes, o direito de abater despesas na apuração do resultado tributável é regra. Para tanto, há de provar que as despesas são *necessárias*, ou seja, são relativas ao funcionamento da empresa, *usuais* ou

⁹⁵ Conforme referimos, embora reconheçamos a menor probabilidade de sua ocorrência, não descaramos a hipótese em que haja compartilhamento de serviços entre apenas duas partes contratantes — hipótese que, embora tenha vínculo bilateral, não desnatura o conceito de compartilhamento quando a finalidade imediata do instrumento for o compartilhamento. Nessa hipótese, o instrumento, quando concebido, deve estipular, *ab ovo*, as hipóteses de entrada e saída de participantes nos termos preconizados pelos relatórios da OCDE já referidos. Porém, é válido o registro de que a presente hipótese só deve ser aceita — cabe frisar — quando não há coincidência entre a atividade-fim da provedora dos serviços e os serviços potencial ou efetivamente prestados ao amparo de referido instrumento contratual.

normais, isto é, que fazem sentido em relação ao funcionamento da empresa.⁹⁶ Na dedutibilidade relativa às operações transnacionais, não deve haver distinção nos casos de repartição de gastos relativos aos serviços compartilhados se a despesa for incorrida na residente ou na não residente no país.

Cabem aqui, uma vez mais, as considerações dos relatórios da OCDE. Embora não tenham força normativa, representam, em boa medida, o pensamento unificado das administrações tributárias dos países-membro sobre esse aspecto. Por exemplo, o relatório de 1984 (p. 67) apresenta recomendações para fórmulas de repartição das despesas a fim de afastar qualquer receio de utilização de métodos indiretos de alocação de despesas com a intenção de burlar normas internas de cada país na apuração dos respectivos tributos. Destacamos algumas recomendações: 1) o método de repartição deve ser claro, objetivo e pré-estipulado, além de obrigar a todas as partes; 2) os contratos e as respectivas prescrições devem ser perenes, isto é, de longo prazo; 3) as despesas devem ser repartidas a todas as empresas participantes em razão de serviços prestados ou postos à disposição de cada uma delas; 4) os dispêndios devem ser devidamente contabilizados em cada empresa participante.

Se a empresa que abriga o CSC, regulado por meio de um contrato de repartição de despesas (em qualquer uma de suas modalidades possíveis), assume e/ou realiza despesas em nome das demais participantes, seja em relação às atividades por ela mesma desenvolvidas no âmbito do compartilhamento, seja em função da contratação de terceiros — e em razão disso é reembolsada ou percebe os adiantamentos —, então não há como negar que a referida despesa, efetivamente, pertence a cada participante do sistema, inclusive à provedora. A

⁹⁶ A matéria é disciplinada, basicamente, pelo artigo 47, da lei 4.056/64, e está consolidada nos artigos 299 e 300 do decreto 3.000/99, *in verbis*: “Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47). § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º). § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º). § 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem. Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º)”.

parcela do dispêndio a ser reconhecido por cada uma não deve ser outra que não a determinada pelos critérios de alocação previstos no respectivo contrato de rateio e/ou financiamento de despesas.

Mais uma vez fica evidente que nesse sistema de compartilhamento a pessoa jurídica do grupo que abriga o CSC funciona como verdadeiro mandatário das demais partes contratantes. Age em nome delas, inclusive perante terceiros se e quando for o caso, seja incorrendo em determinadas despesas com seu próprio caixa para posterior reembolso, seja realizando certas despesas com o caixa das demais participantes que nela ingressaram via adiantamentos. No primeiro caso, confere poderes para incorrer no dispêndio; no segundo, além destes, são conferidos poderes para a guarda dos valores que lhe foram entregues em adiantamento.

Eis por que a cláusula ou o instrumento em apartado de mandato é, sobremaneira, importante para a caracterização do trânsito de recursos entre as empresas participantes e a empresa centralizadora; mais precisamente, para definir quem incorreu nos gastos e para o afastamento da configuração de receita e lucro, conforme visto. O mandato é o instrumento pelo qual se permite ao mandatário agir em nome do mandante, denunciando, nesse ponto, a impossibilidade de o mandatário auferir receitas ou incorrer em gastos próprios quando atua em nome do representado, e viabilizando o adequado tratamento tributário ao modelo. Curiosamente, por vezes, essa obviedade é esquecida, e as aberrações tributárias acabam, nessas hipóteses, por se concretizar.⁹⁷

Seja como for, não há como não reconhecermos ser, receita e despesa, duas faces de uma mesma moeda. Mas convém ter em mente que a despesa incorrida em nome das demais participantes deve ser registrada nessas participantes, pois é em suas respectivas contabilidades que tal realidade — a despesa — deve ser confrontada com suas receitas —

⁹⁷ Foi o que constatamos especialmente nas respostas às consultas dos contribuintes oferecidas pela Receita Federal do Brasil.

advindas do exercício de seus objetos sociais, diga-se, de suas atividades empresariais, seja de venda de bens e serviços ou de exploração de direitos, para fins de determinação das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL de cada uma delas. Da mesma forma, a unidade que abriga o CSC terá de proceder em relação à parcela que lhe cabe conforme as regras de repartição preestabelecidas no instrumento contratual.

É claro: não ignoramos que a dedutibilidade só será cabível se respeitados os requisitos do artigo 299 RIR/99. As despesas deverão ser registradas conforme os princípios contábeis em geral aceitos, comprovadas com documentação hábil e idônea, guardar pertinência com atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica (manutenção direta ou indireta da fonte produtora de suas receitas) e — sobretudo no que interessa ao presente estudo pressupondo-se como válidos os critérios de repartição — estar definidas e alocadas segundo tais critérios pré-estipulados no respectivo instrumento contratual que as originou. Em termos contábeis, esta é a forma de respeitar o princípio da entidade, por meio do qual se reconhece o patrimônio como objeto da contabilidade e se afirmam a autonomia patrimonial e a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo de patrimônios existentes. Cabe notar que, segundo esse princípio, o patrimônio pertence à entidade, mas a soma contábil dos patrimônios não resulta em uma nova entidade, e em uma unidade de natureza econômico-contábil.⁹⁸

Mesmo a Lei das S. A., ao tratar do grupo de sociedades, estabelece a identidade patrimonial e legal, isto é, a independência patrimonial e legal, das empresas reunidas em grupo.⁹⁹ Ao contrário do que numerosas decisões administrativas sustentam como fundamento para determinar a caracterização de receitas aos reembolsos realizados sob um contrato de repartição de gastos, o tratamento como mero ingresso a título de reembolso ou adiantamento, de um lado, e a dedutibilidade da despesa, de outro, são justamente a plena e

⁹⁸ Essa é a prescrição CFC n. 750/93.

⁹⁹ Artigos 265 e 266 da Lei 6.404/76

eficaz obediência ao princípio da entidade; assim como o são as disposições legais societárias e tributárias aplicáveis à espécie. Seja como for, ante a controvérsia — a nosso ver, infundada — que permeia a questão e a importância da prova, recomenda-se que os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles registrados sejam conservados até que ocorra a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

6.3.2.7 Dos créditos de PIS e COFINS

Outra questão que se impõe a quem promove o dispêndio no âmbito do contrato de repartição de gastos é o direito de apropriação de créditos para fins de apuração das contribuições do PIS e da COFINS segundo a sistemática da não cumulatividade. Nesse caso, questiona-se: tais dispêndios geram créditos na apuração das contribuições ao PIS e à COFINS, inclusive as incidentes nas importações? Em caso positivo, em que medida a despesa poderia ser reconhecida pelas partes contratantes para fins de apuração de referidos tributos?¹⁰⁰

Mutatis mutandis, a defesa da tese que fizemos em relação à dedutibilidade das despesas para fins de IRPJ e CSLL vale, também, para a apuração de créditos das contribuições ao PIS e à COFINS, exceto para as incidentes sobre as importações, pois — como vimos — reembolsos e adiantamentos ocorridos em um contrato de repartição de gastos (aqui de âmbito transnacional) não geram a obrigação tributária imposta por tais contribuições, na medida em que não há a subsunção de referidas realidades à hipótese abstratamente prevista em suas respectivas normas instituidoras. Portanto, como consequência, não habilitam a tomada de crédito por parte de quem os realiza.

¹⁰⁰ Claramente as perguntas só fazem sentido se se consideram as apurações do IRPJ e da CSLL segundo a sistemática do lucro real e do PIS e da COFINS segundo a sistemática da não cumulatividade.

Os requisitos que determinam o direito ao crédito de tais contribuições — é claro — são completamente distintos dos que asseguram a dedutibilidade das despesas para fins de IRPJ e CSLL;¹⁰¹ todavia, sobre contribuições incidentes nas operações internas, a lógica de alocação das despesas entre as unidades participantes do compartilhamento de serviços é exatamente a mesma. Em outros termos, sempre que a legislação de referidas contribuições assegurar o direito ao crédito em relação a determinado dispêndio, o crédito há que ser garantido, individualmente, na exata medida em que o dispêndio é reconhecido por cada uma das partes contratantes conforme as regras previamente acordadas por meio do contrato de repartição de gastos.¹⁰²

Assim, como destacado no caso das despesas dedutíveis, para fins de IRPJ e CSLL, em relação aos créditos de PIS e de COFINS eventualmente apropriados, também se faz necessário o arquivo da documentação que suportou o referido procedimento, de modo a permitir à RFB identificar os dispêndios e o critério de repartição utilizado para imputação da respectiva parcela a cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico.

6.4 Repartição de gastos, controles de transferência de preços e distribuição disfarçada de lucros

As regras de controle de transferência de preços foram introduzidas no Brasil por meio da lei 9.430/96. E, assim como o surgimento do modelo de compartilhamento de serviços, tais regras têm origem na evolução dos mercados que passaram a operar de maneira globalizada. Seu objetivo é coibir empresas consideradas vinculadas, segundo as leis dos respectivos países que as adotam, de transferir riquezas via estipulação artificial de preços na

¹⁰¹ As contribuições em questão — vide cap. 5 — são reguladas por meio das Leis 10.637/02 (PIS não-cumulativo); 10.833/02 (COFINS-não cumulativa) e 10.865/04 (PIS e COFINS incidentes na importação), as quais disciplinam o regime de apuração de créditos das mesmas.

¹⁰² Não cabe aqui ingressar na discussão sobre as hipóteses em que é possível a apropriação de créditos porque, além de ser questão não presumida no escopo inicial deste estudo, depende da análise de cada caso em concreto. Mas cabe dizer que, se dada situação concreta cumprir os requisitos legalmente exigidos para a apropriação de créditos, então essa apropriação terá de ser feita segundo critérios ou métodos de repartição empregados para alocação das despesas para cada participante. E é isso que deve ficar claro nessa oportunidade. Nesse sentido, vide Solução de Divergência COSIT, n. 23 (vide ANEXO).

exportação ou importação de bens, serviços, exploração de direitos ou na contratação de dívidas, com o fim de escapar à tributação que seria a efetivamente incidente. Com efeito, tratando-se de empresas relacionadas, é inegável que majorar ou minorar artificialmente os preços é uma possibilidade real de calibração, também de forma artificial, dos encargos tributários globalmente considerados. Por isso, as referidas regras tem, como referência externa, os preços praticados — ou prazos ou quaisquer outras condições comuns às negociações no meio empresarial que possam impactar no preço e, portanto, na tributação — entre partes não relacionadas, ou seja, independentes. Essa tática, tratada como verdadeiro princípio nessa temática, é conhecida como *arm's length* (expressão em inglês traduzível literalmente por *tamanho do braço*) utilizada a expressão para indicar o fato de partes não relacionadas praticarem operações de forma independente e não se deixarem contaminar pelos interesses de evasão fiscal, guiando-se pelo estabelecimento de práticas (sobretudo de preços) que lhe pareçam justas.

Nesse sentido, para chegar àquilo que se considera uma prática de preço de mercado, os ordenamentos jurídicos de cada país estipulam regras de ajustes, daí as chamadas regras de controle de transferência de preços. Ainda assim Xavier (1995) adverte: a aplicação de tais ajustes poderá representar uma perda ou um ganho quando caracterizada uma vantagem anormal na operação; todavia, não representa o comportamento que partes independentes teriam. Vê-se, dessa forma, que o objetivo maior de referidas regras é o de manter as operações transnacionais realizadas entre partes vinculadas equilibradas frente ao mercado. A referência é o mercado. Mais: são práticas de negociação e de preços comumente realizadas entre partes não relacionadas, independentes e que, por isso, estão expostas às leis de mercado.

Retomando-se o conceito do CSC, e do instrumento contratual que o regula, além dos conceitos apresentadas em itens anteriores, em especial de preço, remuneração, receita,

lucro, reembolso e adiantamento, não é difícil perceber que as remessas de valores realizadas sob o manto do contrato de repartição para a unidade centralizadora, no exterior, não configura uma operação de mercado nem contempla preço, tampouco visa agregar qualquer ganho ou lucro. São operações sem conteúdo econômico para fins de tributação. Como afirma Bifano (2010, p. 46):

Insistir na aplicação das regras de preço é eleger mero pretexto para tributar. Nessas circunstâncias, não há condição legal de que contratos de compartilhamento de custos venham a ser submetidos às regras de preços de transferência por não terem conteúdo econômico, ausente que está o componente preço.

Todavia, há quem entenda de forma diversa, como Eliete de Lima Ribeiro Malheiro (2010, p. 69):

Os contratos de compartilhamento ou rateio de custos e despesa, a despeito de serem largamente utilizados pelas multinacionais que operam no País, carecem de normatização no Brasil. Este fato tem levado a discussões acerca da natureza jurídica e efeitos fiscais, incluindo o seu alcance ou não pelas regras de preços de transferência. [...] Voltando à análise da submissão destes contratos às regras de preços de transferência, somos do entendimento de que a ausência do “elemento” lucro não exime a empresa pagadora de submeter a transação às regras de controle de preços, pois há, de fato, uma atividade, um esforço empreendido pela empresa no exterior em favor da empresa brasileira. A remuneração deste esforço, ainda que não acrescido de margem, não deixa de ser “preço”.

Não concordamos com essa linha de raciocínio. Talvez porque as premissas adotadas sejam diversas. Mas acreditamos que o pressuposto de atuação com exposição das leis de mercado inexistente; logo, inexistente a ideia de preço, remuneração e lucro. Aqui o conceito é outro: é o de recomposição, reembolso, recuperação de despesas, mandato; é, enfim, de compartilhamento, e não de prestação onerosa de serviços, de atividade desenvolvida comercialmente. Isso, porém, não implica dizer que inexistem controles para a prática do compartilhamento. Ao contrário, o controle é o próprio modelo implantado, que pressupõe a formação do respectivo instrumento contratual, que veicula, de forma prévia, critérios de

alocação das despesas. Não é por outro motivo que os relatórios da OCDE¹⁰³ dividem em dois capítulos diversos o tema da prestação de serviços intragrupo e o compartilhamento de gastos intragrupo. Com efeito, a prestação de serviços intragrupo — delineada no capítulo VII do relatório OCDE — é formalizada pelo competente instrumento contratual de prestação de serviços. No Brasil, esse instrumento é regulado pelo artigo 593, do Código Civil, e implica agregação material ou imaterial que a parte prestadora se compromete a entregar à parte tomadora, devendo realizar (isto é, fazer) a atividade objeto do contrato em caráter personalíssimo mediante pagamento de preço, que é a respectiva remuneração do prestador, representando, portanto, um contrato oneroso.

O contrato de prestação de serviços entre partes ligadas que estejam em jurisdições distintas implica ou uma importação, ou uma exportação de serviços, a depender de onde estão a tomadora e a prestadora e, em razão de suas características, definidas no Direito Privado, está no campo das incidências tributárias e, conseqüentemente, das regras de controle de transferência de preços.

Por outro lado, o compartilhamento de serviços previsto no capítulo VIII do relatório OCDE¹⁰⁴ implica formalizar um contrato de repartição de gastos cuja matriz legal, no Brasil, é o artigo 425 do Código Civil, instrumento que visa criar e regular a associação de empresas cujo fim é agregar valor aos seus respectivos negócios via melhoria da qualidade e redução de gastos com atividades de apoio (atividades-meio) aos seus negócios (atividade-fim), o que é atingido por meio da colaboração mútua representada pelo compartilhamento de referidas atividades em regime de copropriedade. Não há, aqui, portanto, o caráter contraprestacionário;

¹⁰³ Como é o caso do Relatório de 2010, disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page218>. Acesso em: 29 maio 2015.

¹⁰⁴ Como é o caso do relatório de 2010. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page218>. Acesso em: 29 maio 2015.¹⁰⁵ “Art. 116. [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

mas há o de colaboração, materializada pelo cofinanciamento dos gastos por meio do custeio coletivo do modelo. Diferentemente do contrato de prestação de serviços, o contrato de repartição de gastos insere-se no campo da não incidência; ou seja, não revela eventos previstos nas hipóteses normativas das respectivas regras-matrizes tributárias. Dessa forma, não está sujeito às regras de transferência de preços. O controle, nessa realidade, é a validade dos termos do instrumento contratual e sua correta execução, que, de resto, sujeitam as partes contratantes ao crivo das respectivas autoridades fiscais de cada país.

Da mesma forma, afastamos a aplicação das regras de distribuição disfarçada de lucros sobre as práticas de reembolso e adiantamento de despesas tipicamente verificadas no âmbito do contrato de repartição de gastos que sujeita o compartilhamento de serviços, na medida em que o pressuposto de tais regras é o parâmetro de condições e preço praticadas a mercado. Segundo informa Luciana Rosanova Galhardo (2004, p. 84, nota 87), entende-se por valor de mercado

[...] a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado. O valor do bem negociado frequentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes. O valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço.

No âmbito do compartilhamento de serviços — é sabido —, não se cogitam operações a mercado, e sim em custeio de operações comuns ao grupo de empresas que optaram pela adoção do referido modelo de gestão. O parâmetro não é o mercado; é a realidade interna do grupo de empresas que suporta e goza do compartilhamento de serviços, por sua vez restrito ao referido grupo. Não afastamos as hipóteses de abusos ou artificialismos como forma de evitar, ilegitimamente, incidências tributárias. Todavia, tais anomalias —

convém reiterar — devem ser identificadas pela avaliação da maneira pela qual foram atribuídos os valores para cada serviço objeto do compartilhamento, bem como do exame da fixação e da execução dos critérios para repartição dos gastos.

Havendo, por hipótese, alguma distorção, seja via manipulação na atribuição de valores para cada serviço, seja via estipulação de critérios frágeis ou, ainda, via distorções na execução dos critérios, ficarão os sujeitos passivos participantes do modelo impropriamente aplicado expostos, de um lado, à glosa das despesas deduzidas em ofensa ao citado artigo 299/RIR e, de outro, à tributação dos fluxos financeiros conforme as hipóteses descritas no capítulo 5, sem prejuízo, é claro, da aplicação de penalidades.

6.5 Tributação do sistema de compartilhamento de serviços estruturado via CSC

Terminada a tarefa a que nos propusemos cumprir em relação à tributação do modelo, podemos firmar que as movimentações financeiras realizadas em função das atividades do CSC, na formatação jurídica defendida neste trabalho e sob o manto de um contrato de repartição de gastos, em qualquer das suas modalidades possíveis, não preenchem os critérios abstratamente previstos nas referidas regras-matrizes de incidência tributária, à exceção daquela relativa ao IOF-câmbio. Com base nas normas padrão de incidência tributárias apresentadas no capítulo anterior, podemos afirmar que tais acontecimentos fáticos não representam: 1) geração de renda para fins de IRPJ; 2) geração de lucro para fins de CSLL; 3) geração de receita para fins de PIS; 4) a geração de receita para a COFINS; 5) prestação de serviços para fins de ISSQN; 6) renda para fins de do IRRF; 7) importação de serviços para fins de ISSQN-importação; 8) importação de serviços para fins de PIS-importação; 9) importação de serviços para a COFINS-importação; 10) contratação de serviços administrativos para fins de CIDE.

Dito de outro modo, dentre outros fatores específicos a cada um dos referidos tributos que também afastam a incidência, esta não ocorre, de uma maneira geral, porque os acontecimentos (reembolsos e adiantamentos) não atendem a materialidade das figuras impositivas em questão e não revelam, para o direito tributário, conteúdo econômico real, senão aparente, e dessa forma inviabilizam a fórmula imposta constitucionalmente para mensuração do fato tributável, calcada no binômio *hipótese de incidência–base de cálculo* (artigo 145, § 2º), denunciando ofensa à igualdade e inconstitucionalidade da exação. A existência da base de cálculo é exigência constitucional para se ter uma tributação regular: fato sem substância econômica não pode gerar tributação porque não viabiliza o tratamento isonômico, ofende a capacidade contributiva e implica em confisco.

Conforme vimos, em seu matiz objetivo, a capacidade contributiva atua em nome da isonomia e impõe ao legislador a eleição de fatos que ostentem signos de riqueza. Entretanto, pelo prisma subjetivo, esse princípio prescreve a repartição do impacto tributário, de modo que cada um deve dele participar na exata medida do tamanho econômico do evento que produziu. Cabem aqui as palavras de Minatel (2005, p. 123),

[...] é certo o constituinte não ter operado de forma a facilitar o trabalho do intérprete, indicando a definição das diferentes materialidades, mas foi rígido ao utilizar linguagem técnica para fazer referência as potencialidades econômicas factíveis de serem alcançadas pelo legislador ordinário, com o que deixou pegadas indicativas do caminho seguro para as demarcar. Cabe ao intérprete, seguir essas marcas para decifrar as diferentes realidades, com a prudência de que cada impulso para um passo adiante exige o necessário equilíbrio em todos os pilares que dão sustentação ao sistema, pois, como adverte Eros Grau, “não se interpreta o Direito em tiras, aos pedaços”.

Nesse sentido, concluindo o intérprete — aplicador do direito — que não houve a realização de evento econômico passível de tributação, a única consequência aceitável é a não incidência da norma padrão tributária.

Estendemos estas conclusões mesmo às hipóteses em que o CSC, por opção ou por necessidade, e desde que autorizado, promova a contratação (e o respectivo pagamento a ser

suportado via reembolso ou adiantamento) de uma terceira empresa, estranha ao grupo, para que esta passe a lhe prestar serviços que serão compartilhados, ou seja, passe a prestar serviços a todas as integrantes do grupo. As conclusões em tela não se alteram se tal ocorre em âmbito nacional ou internacional. Fazemos o presente registro porque a Receita Federal do Brasil tem entendido que, na hipótese em que uma pessoa jurídica no exterior (que abriga o CSC) efetua pagamento de serviços prestados por outra, também no exterior (a terceira empresa), em favor de uma terceira, localizada no Brasil (a empresa brasileira que é parte contratante do compartilhamento), *a remessa ao exterior pela entidade legal brasileira à primeira pessoa jurídica, a título de reembolso, deverá sofrer retenção de imposto de renda na fonte (IRRF), com fundamento no art. 685, do RIR/99, uma vez que se trata, ainda que não imediatamente, de remessa de rendimento ao exterior.*

As considerações feitas no presente capítulo afastam de pronto referido entendimento, seja porque ele não respeita os conceitos definidos no âmbito do direito privado (reembolso, patrimônio, recomposição patrimonial, prestação de serviços, contrato — atípico — de repartição de gastos etc.) com o fim de burlar o mapa de competências impositivas delimitado constitucionalmente, seja porque não cumpre o princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, da isonomia e do não confisco ao considerar passível de tributação fatos com conteúdo econômico meramente aparente na seara da tributação, quais sejam, o reembolso e o adiantamento verificados no contexto do contrato de repartição de gastos. Isso porque — e há que ter claro esse ponto — a contratação de terceiros por meio da unidade centralizadora que repassará a todas as participantes os respectivos gastos não equivale à contratação diretamente feita pela participante no referido provedor. E não equivale porque, enquanto na primeira hipótese a contratação de terceiro ocorre para fins de cumprimento do pacto de compartilhamento, ou seja, para aproveitamento potencial ou efetivo de todo o grupo, na segunda, ao contrário, a contratação tem como beneficiária uma

empresa específica, configurando um serviço individualizado. Em outras palavras, é uma contratação que ocorre à margem do contrato de compartilhamento e que, portanto, diferentemente da primeira, nessa segunda hipótese deve se submeter à regulação da tributação incidente sobre a remuneração por serviços prestados.

Concluimos que, uma vez atendidos os requisitos gerais para que uma despesa seja considerada dedutível para fins de IRPJ e CSLL, bem como para que determinado dispêndio viabilize a apropriação de créditos para fins de PIS e COFINS, ficam assegurados às partes contratantes esses direitos. Mas se deve observar, na hipótese, os limites impostos pelo emprego dos critérios ou métodos utilizados para repartir a despesa objeto do reembolso ou do adiantamento. Por fim, por não configurarem operações de mercado, isto é, operações realizadas comercialmente com o fito de lucro e remuneradas via preço, as atividades desenvolvidas no âmbito do compartilhamento de serviços não se sujeitam às regras de TP e de DDL, e o controle existente em relação a essa prática empresarial é justamente a validade dos critérios adotados para sua implementação e manutenção, bem como sua correta execução, sob pena da reclassificação da operação para fins tributários, o que poderá gerar a glosa de despesas com base no artigo 299/RIR, a tributação dos fluxos financeiros e a aplicação de penalidades.

VII

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E AS PROVAS NO ÂMBITO DO CSC

O tema do planejamento tributário, em nossa opinião, não tem correlação direta e imediata com a estrutura do centro de serviços compartilhados (CSC), pois a implantação desse modelo de gestão organizacional se apoia em fatores diversos do eminentemente tributário (FIG. 8).

Pode haver situações em que haja ganho tributário com o funcionamento do CSC, pois seu objetivo é de excelência e eficiência no fornecimento de serviços intragrupo. No âmbito tributário, a eficiência pode ocorrer, dentre outras razões, porque a concepção do modelo simplifica a cadeia do *back office* — antes redundante em cada participante do sistema — e em razão de serem altamente especializados os serviços, de firmar a tendência e até o objetivo de reduzir os erros na interpretação da legislação e na apuração dos tributos. Novamente, socorremo-nos de dados providos por especialistas na implantação do modelo (FIG. 9).

TOTVS **QUAIS EMPRESAS POSSUEM CSC?**

CONCEITOS DE CSC

Organizações que optam pela implantação de um CSC apresentam algumas características em comum...

- Operação descentralizada fisicamente
- Unidades localizadas em regiões de alto custo
- Atividades operacionais e estratégicas realizadas pelo mesmo profissional
- Estrutura de suporte independente para as diferentes unidades da companhia
- Organização vislumbra aumentar seu crescimento, em especial através de aquisições
- Intenção de padronizar aplicativos e procedimentos
- Dificuldade de controle e gestão das atividades administrativas
- Intenção de abertura de capital

... e encontram no CSC uma solução para enfrentar esses desafios.

FIGURA 8. Ilustração dos motivos que levam uma empresa a estruturar um CSC
Fonte: TOTVS, 2014

TOTVS **BENEFÍCIOS DE UM CSC**

CONCEITOS DE CSC

O Novo Modelo Operacional da empresa com a criação de um **CSC** deve propiciar uma **plataforma sustentável de crescimento**, maior foco nas atividades de negócio e **ganhos de qualidade e produtividade nos serviços internos**.

<p>Maior foco nas atividades do negócio</p>	<p>Maior foco em áreas de negócio críticas Suporte mais confiável ao negócio</p>
<p>Plataforma para crescimento sustentável</p>	<p>Maior precisão na estimativa e planejamento de aquisições e fusões Aceleração das sinergias pós aquisição ou fusão Modelo operacional flexível facilita novos negócios</p>
<p>Melhoria da qualidade dos processos e serviços</p>	<p>Padronização de processos e sistemas com aplicação de melhores práticas Indicadores e controles possibilitam um suporte com níveis de serviço adequados e redução de riscos</p>
<p>Redução de custos operacionais</p>	<p>Ganhos de escala e de produtividade para redução dos custos administrativos Sinergia em investimentos em tecnologia Crescimento menor das despesas administrativas em relação ao crescimento da receita</p>

FIGURA 9. Os serviços internos têm sua qualidade incrementada com a implantação do CSC, dentre os quais, a apuração dos tributos.
Fonte: TOTVS, 2014

De qualquer forma, se presente, na motivação da criação do CSC, também a temática tributária, em regra não há o que questionar quanto a isso. Diferente, no entanto, é a situação em que a implantação ou mesmo a execução do modelo sejam meros pretextos para que determinado grupo de empresas busque, artificialmente, portanto de forma ilegítima, “otimizar” a tributação, seja em nível nacional ou internacional. É nesse ponto que importa o tema das provas; e é, portanto, sobre esses dois aspectos — planejamento tributário e provas — que procuraremos desenvolver este capítulo.

7.1 CSC e planejamento tributário

É corrente a ideia de que, dentro dos limites legais, o contribuinte pode optar pelo comportamento que gere um gravame menos oneroso na lógica fiscal. Marco Aurélio Grego (2008, p. 117) explicita as razões de ser dessa noção:

Em suma, esta busca de menor carga tributária legalmente possível envolve o uso de uma liberdade individual prestigiada pela Constituição; seja na liberdade de iniciativa (CF/88, artigo 1º., IV e artigo 170, *caput*), seja na livre concorrência (artigo 170, IV), seja nas puras liberdades do artigo 5º., encontra-se a liberdade de cada um organizar sua vida que se expressa, predominantemente, no exercício da liberdade contratual. Enfim, o ordenamento constitucional consagra uma liberdade para o cidadão e o chamado planejamento tributário surge a partir da idéia de exercício dessa liberdade de montar os próprios negócios, organizar a própria vida de modo a pagar o menor tributo “validamente” possível considerando as três perspectivas acima mencionadas. Ou seja, o menor tributo “legalmente” possível, o menor tributo “efetivamente” (faticamente) possível e o menor tributo “legitimamente” possível.

Todavia, ressaltamos que a interpretação da legislação, assim como a análise de situações concretas por nossos tribunais e cortes de justiça, no âmbito tanto administrativo quanto judicial, tem sido orientada para que toda e qualquer conduta adotada pelos contribuintes tenha propósito comercial claro que a justifique perante o fisco; não se admite a manutenção de estruturas idealizadas com o objetivo exclusivo ou principal de reduzir carga tributária quando esse objetivo é alcançado mediante condutas ilegítimas como simulação,

abuso de direito e fraude. Greco (2008, p. 7–10) denuncia esse movimento com estas considerações:

Consolidei a convicção de que nenhum tema existe alheio ao contexto que o circunda e que a visão histórica da evolução ocorrida no âmbito da sociedade brasileira e da cultura jurídica que nos cerca direciona em grande medida os debates. Daí, adotei como perspectiva de estudo identificar três grandes fases pelas quais passa o debate do planejamento tributário. Na primeira, de cunho eminentemente individualista e liberal, o contribuinte teria liberdade absoluta e ilimitada para realizar quaisquer negócios jurídicos salvo o vício da simulação. Na segunda, constatava-se que viciam o negócio jurídico não apenas a simulação, mas outras patologias, como o abuso de direito e a fraude a lei, de modo que o planejamento estará contaminado também quando estas ocorrerem. Até aqui, o debate sobre planejamento e elisão permanece centrado nos efeitos tributários dos negócios civis e na identificação das eventuais patologias de que podem padecer. Ou seja, o tema é principalmente de direito privado com repercussão no campo tributário. No entanto, na terceira fase — para a qual aponta a leitura atual da CF/88 e do parágrafo único do artigo 116 do CTN — a elisão passa a ser vista como figura eminentemente do ordenamento jurídico tributário onde encontra seu perfil e deflagra conseqüências, independentemente da existência de patologias no negócio subjacente. Trata-se de tema que diz respeito ao relacionamento entre contribuinte e Estado à luz dos princípios e objetivos que a Constituição consagra. Neste momento, assumem particular relevância os princípios da capacidade contributiva e a preocupação com a máxima eficácia possível dos preceitos constitucionais. [...] A legalidade das condutas continua essencial, mas hoje questiona-se a sua legitimidade; a liberdade de organizar a própria vida é inafastável, mas passou a ser temperada com a isonomia e a capacidade contributiva; a vontade individual é garantida, mas questionam-se seus motivos e finalidades etc. Que mudança! [...] O importante é entender o que acontece no âmbito geral e não pensar que o Direito Tributário é uma ilha isolada no mundo que não sofre influências do que ocorre em outros campos como se aquilo que sempre foi feito pudesse continuar a ser feito (seja pelo contribuinte, seja pelo Fisco).

Eis por que, nesse contexto, não mais se cogita que um negócio jurídico seja justificado exclusivamente pelos instrumentos jurídicos que o formalizam. De revés, é imprescindível que tais instrumentos estejam em consonância com a realidade dos fatos, ou seja, que haja adequação entre a forma e o conteúdo — a substância — do negócio jurídico.

Consignamos o acima exposto buscando evidenciar que o formato mais seguro a ser adotado para qualquer negócio jurídico — inclusive aquele que é objeto deste estudo — deve ser o que melhor se ajuste à sua realidade, que reflète o negócio tal como ele ocorre na

prática. Caso contrário, restam significativamente majorados os riscos de que, num eventual procedimento fiscalizatório, a forma da operação seja afastada para fins de tributação, sendo-lhe aplicados todos os efeitos jurídicos tributários típicos do negócio jurídico realmente praticado.

Na maioria das vezes, isso ocorre com supedâneo no artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que contém a base legal geral que autoriza a desconstituição de negócios jurídicos para fins de reenquadramento tributário do acontecimento.¹⁰⁵ Também reforça a importância de que estejam bastante definidos os contornos da operação, na prática, para que possa ser feita a opção, com segurança, pelo formato jurídico que a revestirá, viabilizando, assim, a redução lítica da incidência tributária, ou seja, a elisão fiscal. De outro lado, essa tendência da legislação e da jurisprudência explica o porquê de situações aparentemente similares estarem revestidas por formas jurídicas diversas e de que, no mesmo segmento, ora seja feita a opção por um modelo, ora por outro.

A temática ora estudada representa um exemplo claro de dois modelos lícitos possíveis, porém com tratamentos tributários totalmente distintos, a exemplo da utilização, para fornecimento de serviços intragrupo, do conceito de prestação onerosa de serviços mediante a celebração do respectivo instrumento contratual prevendo a consequente remuneração, ou, então, do conceito de compartilhamento de serviços, em que os gastos são repartidos e faceados mediante adiantamentos ou reembolsos. A dicotomia na realidade dos serviços intragrupo é tão concreta que ela está representada nos relatórios da OCDE, que dividem cada tema em capítulos diversos,¹⁰⁶ e na própria legislação civil interna, que

¹⁰⁵ “Art. 116. [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

¹⁰⁶ Capítulo 7 para prestação de serviços onerosa intragrupo e 8 para compartilhamento de serviços suportados pela respectiva repartição de gastos entre os participantes.

disciplina os modelos em artigos distintos.¹⁰⁷ Assim, cada modelo apresenta naturezas jurídicas diversas e regimes tributários diferentes — vide cap. 6. A validade de um ou outro modelo posto em prática dependerá, portanto, da correlação entre a forma e o conteúdo, ou seja, da correspondência entre a realidade concreta, real, e sua roupagem jurídica.

Sobre essa questão, Alexandre Antonio Alkimin Teixeira faz as seguintes considerações:

O planejamento tributário consiste na prática de condutas lícitas, permitidas pelo direito, adotadas pelo contribuinte, e que tem como efeito a redução ou não pagamento do tributo que, caso não tivesse havido o planejamento, seria devido. Nesse sentido, o planejamento tributário é, antes de tudo e nada mais além do que um planejamento. Trata-se de um pensar com antecedência, um se organizar, um planejar, tendo em mente que, para se alcançar determinado resultado negocial, existe uma alternativa ou um outro negócio jurídico lícito que, se realizado, levará à redução ou não pagamento de tributo. Neste sentido, quando se está diante de um planejamento tributário, pressupõe-se a existência de um negócio normal (não planejado) que enseja uma determinada carga de tributação, e um negócio jurídico alternativo (planejado), que tem por efeito a redução ou não pagamento de tributos pelo contribuinte. Constatada a ilicitude do negócio jurídico planejado, ou a falta de realidade e verdade na sua execução, é necessário recompor qual teria sido o fato jurídico tributário, de forma a se atribuir esses efeitos, do negócio jurídico próprio, ao fato tributário. (BRASIL, 2013, s. p.).

Assim, no que toca ao tema objeto do presente estudo, de nada adiantará estruturar o CSC por meio de um contrato de repartição de gastos como mera forma de ocultar uma relação real de prestação de serviços, ou, então, como forma de sub ou superfaturar despesas, uma vez que, ao lado das garantias e liberdades prescritas em favor dos cidadãos e contribuintes em geral, o ordenamento jurídico disponibiliza aos órgãos de fiscalização e controle mecanismos legítimos para alcançar a substância do negócio jurídico ocultado por meio de uma formalização que não lhe era correspondente, na essência. E os tribunais pátrios estão atentos a esses aspectos. Por isso, para que uma operação seja sustentável, os

¹⁰⁷ Artigo 594 para o contrato de prestação onerosa de serviços e 425 para contratos atípicos, onde estão alocados os contratos de repartição de gastos, ambos os artigos do Código Civil Brasileiro.

instrumentos jurídicos que a formalizam devem retratar a realidade a que se referem, e isso nos leva ao tema das provas.

7.2 CSC e teoria das provas em direito tributário

A manutenção do Estado depende do ingresso de recursos financeiros, e a arrecadação de tributos se destaca como a mais importante fonte desses recursos. Na dinâmica da vida, pessoas físicas e jurídicas desempenham atividades diversas; e desde que ostentem conteúdo econômico, tais atividades são, em tese, passíveis de seleção pelo legislador (sentido amplo) para, quando verificadas de forma concreta, desencadear a tributação. Certas vezes, a administração é quem identifica a ocorrência de determinados fatos e, com base neles, promove a tributação. Na maioria dos casos, cabe à pessoa física ou jurídica informar ao Estado a ocorrência dos fatos relevantes para fins tributários. Em ambos os casos, porém, caberá ao sujeito passivo da imposição o pagamento do tributo, diga-se, promover a entrega compulsória de dinheiro ao Estado.

Essa dinâmica deve ser acompanhada de perto pelas fazendas públicas, pois desses recursos depende o funcionamento do Estado. Nesse contexto, apresenta-se a fiscalização: atividade desenvolvida pela administração tributária, empenhada pelos agentes fiscais sob um feixe normativo que deve ser observado e cumprido com rigor e que terá lugar sempre que se pretender investigar a regularidade fiscal de dado contribuinte. Visa, basicamente, checar se os fatos jurídicos tributários estão sendo corretamente e integralmente identificados, constituídos e informados, bem como se os pagamentos têm sido promovidos com exatidão. Essa atividade, cujo início e término são demarcados pelo direito, tem limites — impostos pela CF — que visam garantir o equilíbrio entre tributação, liberdade e propriedade. Só haverá fiscalização válida e apta a provocar consequências no mundo jurídico se forem respeitados os limites previstos na Lei das Leis.

Dentre os princípios que guiam a tributação no Brasil, sediados no texto constitucional, sobressai-se, nesse ponto, o da tipicidade, que, conforme Carvalho (1998), pode ser visto pelo ângulo legislativo (ou seja, a lei instituidora do tributo tem de trazer os elementos descritores do fato e prescritores da relação jurídica) e pelo enfoque da *aplicação* das normas instituidoras do tributo. Aqui nós o vemos nessa segunda ótica. Com efeito, o crédito tributário nasce da incidência da norma geral e abstrata sobre o acontecimento previsto em seu antecedente; trata-se de operação lógica de subsunção do fato à norma. Em atenção ao princípio da tipicidade fechada em matéria tributária, só haverá incidência quando o acontecimento fático verificado se encaixar em todos os critérios da regra-matriz de incidência aqui delineados. Assim, o crédito tributário do imposto de renda, por exemplo, terá origem quando alguém auferir renda. Entretanto, o *evento* de alguém auferir renda não basta: esse acontecimento deve ser vertido em linguagem competente (exigida pelo direito) para, ao se tornar *fato*, gerar o crédito. É, uma vez mais, a tradução entre linguagens proposta por Flusser (2004) dando as cartas.

Conforme sabemos, a CF promoveu a repartição da competência tributária, ou seja, o poder para criar, mediante lei, tributos. Entretanto, a competência impositiva dos entes políticos não se restringe à instituição de tributos; dessa forma, a aptidão para tributar envolve a aptidão para editar regras complementares que viabilizarão a incidência do tributo (os chamados deveres instrumentais) e aptidão para editar normas que permitam a fiscalização dessa incidência, ou seja, o controle efetivo sobre o nascimento, a vida e a extinção da relação jurídico-tributária. Nesses termos, percebe-se que o ente competente para instituir dado tributo também o é para fiscalizar os contribuintes dessa exação. É dessa atividade de fiscalização que tratamos neste tópico.

No âmbito infraconstitucional, encontramos diversos dispositivos regradando a atividade fiscalizadora. Essas regras variam conforme o ente envolvido e cada um dos tributos

isoladamente considerados em respeito à natureza de cada qual e do consequente regime jurídico a eles atribuído. Entretanto, é na CF que essas normas encontram seu fundamento de validade, pois a fiscalização decorre do dever de gestão que o Estado tem sobre a coisa pública, e a arrecadação tributária é uma fonte de ingresso necessária a essa gestão. O artigo 37, caput e seu inciso XVIII, são incisivos:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...] XVIII – a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei. (BRASIL, 1988).

Igualmente, o Código Tributário Nacional veicula, em seus artigos 194 a 200, normas para atividade de fiscalização. Vejamos o teor do artigo 194:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação. Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal. (BRASIL, 1966).

Em razão dos quatro subsistemas normativos existentes no Brasil, a União, o Distrito Federal, os estados e os municípios editam normas reguladoras da atividade fiscalizatória que exercem com autonomia segundo a peculiaridade de cada tributo que lhes coube instituir e administrar na conformidade da divisão de competências plasmada na CF. No âmbito dos tributos enfocados neste estudo, impera a sistemática conhecida como lançamento por homologação, na qual cabe ao sujeito passivo cumprir os deveres instrumentais que dão operatividade à regra-matriz de incidência do imposto. Impõem ao sujeito passivo do tributo o dever de constituir, informar e pagar o crédito tributário e, ao fisco, o de fiscalizar essa atividade — mediante investigação dos fatos ocorridos segundo

regras pertinentes ao direito das provas. Em outros termos, se o contribuinte tem liberdade para classificar seus ingressos financeiros, em contrapartida há mecanismos legais que legitimam o fisco a examinar a correspondência dessa classificação com a realidade fática.

São precisas aqui as palavras de Hoffmann (1999, p. 205):

À administração pública cabe fiscalizar o sujeito passivo, a fim de verificar se ele está cumprindo o dever legal que lhe é determinado e se está constituindo o crédito tributário, por meio da relação jurídica tributária. [...] Contudo, nesse processo fiscalizatório, a Administração Pública, por seus agentes, tem o poder de requerer os documentos relativos ao tributo, realizar diligências, fazer levantamentos, tudo com o intuito de verificar se o sujeito passivo está cumprindo os deveres que lhe são impostos. [...] Entretanto, se ao final desse procedimento fiscalizatório, o agente administrativo concluir que o sujeito passivo deixou de enunciar todos os fatos jurídicos tributários que efetivamente ocorreram ou que não os enunciou devidamente e, por consequência, deixou de instituir as relações jurídicas tributárias competentes, tudo segundo o que lhe indicam as provas que foram obtidas, ele irá editar o ato administrativo do lançamento tributário e a prova já estará feita.

Com efeito, se um reembolso ou adiantamento de despesas é forjado, se um contrato de repartição é meramente formal, se há uma prestação de serviços encoberta, se há transações simuladas, tudo isso apenas para evitar a incidência tributária, então caberá ao fisco desconstituí-las segundo a linguagem das provas. Em termos mais diretos, se, por hipótese, o contribuinte indica, em sua declaração de rendimentos, que dado valor recebido não representa uma receita, escapando das incidências tributárias quanto a esse ingresso, então a veracidade dessa informação poderá, legitimamente, ser checada pela autoridade fiscal, que, ao provar ser ela falsa, lançará os tributos que deixaram de ser recolhidos sem prejuízo das penalidades cabíveis, inclusive na esfera penal.

Essa tese se ampara nas palavras de Ávila (2007, p. 152–3): “[...] é razoável presumir que as pessoas dizem a verdade e agem de boa-fé, em vez de mentir ou agir de má-fé. Na aplicação do Direito deve-se presumir o que normalmente acontece, e não o contrário”. Assim, se o direito é linguagem e se a constituição do evento em fato se dá por meio dela,

então a realidade do direito só pode ser modificada por outro fato; logo, a linguagem das provas é que determinará a validade da informação, examinando seu fundamento. Se for baseada em contrato simulado, a desconstituição do fato simulado terá lugar no âmbito de um procedimento fiscal, abrindo-se caminho para a constituição de um fato jurídico tributário, bem como para a imposição de uma sanção pela sua ocultação.

Marins (2000, p. 187) observa que “[...] a exigência da verdade material corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência”. Aqui se denota a necessidade de o fisco demonstrar que a realidade material examinada converge à realidade considerada para aplicação da norma impositiva tributária, tornando-a, nesse ponto, uma realidade formal, sob pena de essa última não prevalecer.

O princípio da verdade material deve iluminar o procedimento de fiscalização para permitir a correlação lógica entre hipótese normativa e realidade fática considerada, sob pena de o ato administrativo de lançamento se quedar sem o necessário *motivo*. Segundo Mello (1999, p. 277), *motivo* é o pressuposto de fato que autoriza ou exige a prática do ato; é, pois, a situação do mundo empírico que deve ser considerada para a prática do ato. Assim, a correlação lógica de que tratamos é verificada quando um acontecimento real se identifica com um evento hipotética e abstratamente previsto no antecedente da norma — fato que ensejará a regulação de conduta prescrita em seu conseqüente.

A fiscalização partirá de uma suposição para a concreção, que poderá ter duas variantes: o fato jurídico tributário não ocorreu; ou o fato jurídico tributário ocorreu. Nessa última hipótese, portanto, a administração deverá se escorar nas provas, pois só por meio delas é possível justificar aplicação da norma geral e abstrata ao caso concreto; só por meio delas haverá expedição de uma norma individual e concreta válida. Quando estamos diante de um contrato de repartição de gastos que não se sustenta perante as provas levantadas, tem o

fisco o dever de manejar as regras que estipulam a desconsideração dos atos contaminados, para, então, lançar mão do ato de lançamento do tributo e da penalidade.

Nesse sentido, seguem os artigos 149, VII, e 116, parágrafo único, do CTN, e o artigo 167, parágrafo primeiro, do Código Civil. Tais dispositivos estão à disposição do fisco para a caracterização do ato ilícito do contribuinte conhecido como evasão fiscal, que consiste no “[...] agir com malícia no intuito de prejudicar o Erário, mediante a prática de ações não autorizadas juridicamente” (TOMÉ, 2005, p. 303). Ainda segundo essa autora:

Para que seja possível a desconsideração, pelo fisco, dos negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, nos termos dos arts. 116, parágrafo único e 149, VII, do Código Tributário Nacional, é imprescindível a prova de que este agiu de forma simulatória, fingindo um negócio que na realidade não desejava, com a única finalidade de ludibriar a Administração. É mediante o emprego da linguagem das provas que se desconstitui o fato simulado, constituindo, em seu lugar, o fato que se pretendeu dissimular, servindo como motivação dos atos de lançamento tributário e de aplicação das penalidades correspondentes. (TOMÉ, 2005, p. 328).

Não podemos nos esquecer de que, além do princípio autonomia da vontade e do princípio da boa-fé objetiva — que dirigem as relações no âmbito do direito privado —, nosso ordenamento prescreve obediência ao princípio da presunção de inocência, por estarmos inseridos no contexto de um Estado democrático de direito, onde são garantidas, dentre outras, a liberdade e a propriedade. Com base no artigo 5º, LVII, da CF, o princípio em tela estabelece que os cidadãos (classe na qual estão inseridos os contribuintes) só podem ser considerados como violadores do ordenamento jurídico em que estão inseridos (nesse caso, o sistema constitucional tributário) se contra eles existirem fatos consistentes que demonstrem, de forma incontroversa, a ofensa praticada. Enfim, cabem as palavras de Ávila (2007, p. 153):

[...] a razoabilidade atua como instrumento para determinar que as circunstâncias de fato devem ser consideradas com a presunção de estarem dentro da normalidade. A razoabilidade atua na interpretação dos fatos descritos em regras jurídicas. A razoabilidade exige determinada interpretação como meio de preservar a eficácia de princípios axiologicamente subjacentes. Interpretação diversa das circunstâncias de

fato levaria à restrição de algum princípio constitucional, como o princípio do devido processo legal, nos casos analisados.

Portanto, vemos que o próprio sistema põe à disposição do fisco meios suficientes para combater os desvios de conduta dos contribuintes — eventos afortunadamente excepcionais.

Conforme noticiamos ao longo do presente trabalho, no tema do compartilhamento, a OCDE tem se esmerado em exteriorizar, por meio de seus relatórios, aquilo que deve ser o norte na estruturação do sistema de compartilhamento de serviços e formalização do respectivo contrato de repartição de gastos. Daí que representam, tais relatórios, o consenso das administrações tributárias dos países membros da referida organização. Embora sem força prescritiva no Brasil, é inegável sua utilidade como fonte de referência na implantação do modelo, seja eminentemente interno, seja transnacional.

Por haver liberdade na estipulação dos critérios, por haver métodos indiretos de valoração, por serem as partes contratantes relacionadas, é certa a preocupação fiscal com a possibilidade de haver abuso na utilização do modelo. Todavia, é certo, de outro modo, que aos contribuintes em geral devem ser reconhecidas a boa-fé e a presunção da inocência, sob pena de inviabilizar o seu direito constitucional de livre iniciativa, de auto-organização de seus negócios, enfim, da propriedade privada.

A dicotomia fisco–contribuinte tem levado à questão do compartilhamento de serviços; mais objetivamente, à repartição de despesas intragrupo dele decorrente, aos tribunais, em especial os administrativos, em âmbito municipal e, sobretudo, em âmbito federal. Por isso, entendemos ser relevante evidenciar como a temática objeto do presente trabalho tem sido tratada na jurisprudência, inclusive no que toca às provas. Eis, portanto, o objetivo do próximo e último capítulo deste trabalho.

VIII

CENTRO DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS NO CONTEXTO JURISPRUDENCIAL TRIBUTÁRIO

Conforme assentamos nos capítulos anteriores, não há, no Brasil, disciplina legal específica para a realidade de um centro de serviços compartilhados (CSC). Portanto, os eventos praticados neste ambiente devem ser examinados à luz da legislação comum aplicável a qualquer atividade empresarial. A falta de uma legislação específica não significa a ausência absoluta de legislação, de modo que a qualificação jurídica dos eventos deve ocorrer normalmente segundo o processo interpretativo descrito no capítulo 1. E, sabendo-se ser o direito positivo um objeto cultural constituído por meio da linguagem, não está descartada a possibilidade da coexistência de interpretações divergentes entre si. Aliás, mais do que possível, é provável e até comum a verificação concreta de tais divergências. Não fosse assim, não haveria sequer motivo para que um agente fiscal constituísse créditos tributários por meio dos chamados autos de infração. Também nada se passaria em termos de contencioso, pois não haveria controvérsia a ser solucionada.

8.1 Jurisprudência como meio de legitimar a interpretação das normas tributárias

É nesse contexto que entendemos ser pertinente o exame de casos práticos em que o conflito ou, pelo menos, a dúvida na interpretação de determinada norma jurídica tributária, ou mesmo na qualificação da realidade fática, tiveram lugar. Ao realizarmos a pesquisa jurisprudencial, objetivamos encontrar a *verdade* acerca da tributação nos CSC; e a verdade, aqui, não é aquela absoluta, senão a resultante de um processo de legitimação do conhecimento que, nesse caso, é representado pelo processo administrativo fiscal, pelas manifestações não contenciosas do Poder Executivo (soluções de consulta) e pelo processo judicial, dado o papel que desempenham na cena jurídica estabelecida pela Constituição Federal.

Eis aqui mais uma demonstração inquestionável da utilidade e pertinência das teorias da linguagem como meio de compreensão do fenômeno jurídico. Ao lado das disposições legais, os pronunciamentos dos órgãos do Poder Executivo (contenciosos ou não) e do Poder Judiciário assumem papel de relevância para a solução das questões que o tema apresenta, iluminando o futuro e moldando os limites, sob a perspectiva tributária, aos quais devemos nos ater ao cogitar um CSC. No âmbito do contencioso, o foco maior — haja vista ser essa a fonte mais profícua relativa ao tema objeto do presente estudo — é o contencioso administrativo federal, embora tenhamos percorrido, também, o contencioso administrativo municipal e, claramente, o contencioso judicial relacionados com a matéria. O importante nesta pesquisa é reconhecer o papel que esses focos ejetores de normas desempenham no sistema jurídico presidido pela CF.

Não é desnecessário referir, com base em Ávila (2007), a importância da jurisprudência como forma de promoção de segurança jurídica. E a constatação da força dessa assertiva perante a realidade concreta hoje experimentada é, sem dúvida, representada pelas numerosas discussões e — já se pode dizer — realizações de mecanismos legais que

permitem aos órgãos do Poder Judiciário executar a uniformização de jurisprudência. Exemplo disso está na forma de composição de dissídios jurisprudenciais instituída pelo artigo 555, parágrafo 1º do Código de Processo Civil de 1973, com a redação dada pela lei 10.352, de 26/12/2001.¹⁰⁸ Assim, enxergando a jurisprudência como forma legítima de expressão do direito, reputamos seu exame como fundamental para, ao lado da doutrina e da lei, construir uma teoria que visa determinar o regime jurídico-tributário do modelo de gestão organizacional guiado pelo compartilhamento de serviços. Não é por outro motivo que o resultado da pesquisa jurisprudencial foi cotejado com conceitos doutrinários e prescrições legais apresentados nos capítulos anteriores para, então, apresentarmos um quadro-síntese dos termos-chave que a realidade jurídico-tributária do CSC implica.

8.2 Retomada das principais questões tributárias no ambiente de um CSC

O exame jurisprudencial que se passa a fazer tem como pano de fundo a problemática denunciada na introdução do presente trabalho, cuja pesquisa visou identificar as formas e os aspectos que o tema objeto deste estudo tem tratado. Isso, claramente, objetiva determinar o regime jurídico do modelo conhecido como CSC.

Como primeira questão, procuramos identificar — agora à luz da jurisprudência — como tem sido compreendido o fluxo de recursos de conteúdo econômico-financeiro que se verifica entre as empresas de dado grupo empresarial que compartilha serviços por meio dos CSC. Mais precisamente, devemos entender se e quando as relações entre os referidos CSC e as empresas do grupo implicam produção de receitas ou não. Daí ser necessário entender, pelo aspecto jurídico-tributário, os conceitos de receita, faturamento e serviço, dentre outras realidades afins, também, em termos jurisprudenciais.

¹⁰⁸ A questão é tratada por José Marcelo Menezes Vigliar em seu *Uniformização de jurisprudência. Segurança jurídica e dever de uniformizar* (2003).

A segunda questão investigada decorre da primeira e se refere ao fluxo de recursos econômico-financeiros que se verifica entre os CSC e seus clientes, isto é, entre o centro de serviços e as empresas do grupo em que está inserido, agora segundo a lógica destas últimas. Seriam tais saídas consideradas despesas dedutíveis?

A terceira questão é relativa ao modo pelo qual as relações entre CSC e seus clientes são reguladas. Em outros termos — sempre pela lógica tributária —, qual é o papel do contrato de rateio em tais relações?

A quarta questão que identificamos como decisiva para entender o correto tratamento tributário das atividades de um CSC se vincula à forma como esse modelo organizacional está posicionado em determinado grupo empresarial.

Por sua vez, a quinta questão presume saber quais seriam o sentido, o conteúdo e o alcance jurídicos da expressão grupo econômico e suas sinônimas.

Ao focar essas questões amplas, observamos o posicionamento dos órgãos pesquisados quanto às incidências das regras-matrizes tributárias selecionadas no capítulo 5 sem prejuízo das normas relativas à TP e a DDL. O exame dessas cinco grandes questões e de temas que com elas se relacionam, segundo os pronunciamentos jurisprudenciais, contribuem para termos bem compreendidos o regime tributário aplicável aos CSC. Por isso, retomar esses questionamentos a fim buscar respostas no campo pragmático — da aplicação do direito — parece-nos fundamental quanto a confirmar, afirmar ou infirmar as conclusões até aqui apresentadas.

8.3 Análise de casos

Uma observação inicial se faz necessária: toda a pesquisa foi realizada segundo o enfoque do rateio de despesas ou *contrato de rateio de despesas*, por nós renomeado, no capítulo 4, como *contrato de repartição de gastos* (gênero). Isso porque raríssimas são as

decisões disponíveis sobre casos específicos de CSC. Ainda, algumas decisões pesquisadas não se relacionam com o modelo de repartição de gastos comumente referido como “rateio”; mas foram consideradas, pois cuidam do tratamento tributário do reembolso — figura esta estritamente vinculada à realidade estudada. Dessa forma, ainda que as decisões não cuidem — todas — do modelo de gestão representado pela implantação do CSC, isso não prejudica o estudo, uma vez que a controvérsia tributária no contexto de um CSC gira em torno do “rateio” ou, melhor dizendo, da repartição de gastos.

No âmbito do antigo Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), examinamos dezenas de casos. Alguns se mostraram repetitivos, quanto à situação concreta enfrentada ou à linha de argumentação defendida.¹⁰⁹ Examinamos, também, procedimentos administrativos de consulta no âmbito da Receita Federal do Brasil.¹¹⁰ No âmbito municipal, selecionamos as decisões proferidas pelo Conselho Municipal de Tributos da Prefeitura de São Paulo.¹¹¹ Enfim, examinamos os acórdãos do Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferidos nos julgamentos dos recursos especiais n. 224.813,

¹⁰⁹ Eis os julgados: AC 101-96.724 (28.05.2008), AC 101-95.777 (18.10.2006), AC 101-93.013 (16.03.2000), AC 101-95.308 (08.12.2005), AC 103-22.086 (12.09.2005), AC 103-21.911 (13.04.2005), AC 9101-001.878 (18.03.2014), AC 105-11.939 (11.11.1997), AC 107-07.939 (23.02.2005), AC 109-09.588 (17.12.2008), AC 108-06.604 (26.07.2001), AC 203-09.674 (07.07.2004), AC 203-10.152 (07.08.2006), AC 203-09.723 (11.08.2004), AC 3403-002.520 (24.10.2013), AC 1201-000.368 (13/12/2010), AC 101-96.367 (18.10.2007), AC 107-09.419 (25.06.2008), AC 107-08.710 (17.08.2006), AC 101-95.443 (23.03.2006), AC 1103-00337 (10.11.2010), AC 1101-00.246 (28.01.2010), AC 101.96.357 (17.10.2007), AC 1101-000.468 (25.05.2011), 101-85.116 (29.10.1993) 101-93.716 (22.01.2002), AC 2302-001.038 (11.05.2011), AC 101-95.541 (23.03.2006), AC 101-96.074 (29.03.2007) e AC 103-22.934 (28.03.2007).

¹¹⁰ Os procedimentos administrativos de consulta no âmbito da Receita Federal consultados para este estudo foram: solução de consulta 194, de 23 de junho de 2008 (8ª Região Fiscal), solução de consulta 8, de 1º de novembro de 2012 (COSIT), solução de consulta 43, de 26 de fevereiro de 2015 (COSIT), solução de consulta 20, de 21 de janeiro de 2013 (8ª Região Fiscal), solução de divergência 23, de 23 de setembro de 2013 (COSIT), solução de consulta 21, de 25 de fevereiro de 2015 (COSIT), solução de consulta 462, de 29 de novembro de 2006 (8ª Região Fiscal), solução de consulta 84, de 1º de setembro de 2011 (6ª Região Fiscal), solução de consulta 145, de 28 de novembro de 2007 (1ª Região Fiscal), solução de consulta 260, de 23 de agosto de 2006 (7ª Região Fiscal), solução de consulta 12, de 7 de março de 2006 (1ª Região Fiscal), solução de consulta 59, de 21 de março de 2005 (8ª Região Fiscal), solução de consulta 354, de 30 de setembro de 2008 (8ª Região Fiscal), solução de consulta 46, de 22 de abril de 2008 (7ª Região Fiscal), solução de consulta 38, de 13 de janeiro de 2011 (9ª Região Fiscal), solução de consulta 15 de 23 de março de 2005 (1ª Região Fiscal) e solução de consulta 36, de 11 de fevereiro de 2009 (8ª Região Fiscal).

¹¹¹ As decisões do conselho municipal de tributos de São Paulo se alinham no nestes processos administrativos: 2011-0.166.715-6 (19.01.2012), 2012-0.336.197-8 (04.04.2013), 2010-0.052.670-0 (22.09.2010), 2011-0.317.186-7 (23.03.2012), 2009-0.105.366-6 (06.01.2010), 2011-0.337.714-7 (30.05.2012), 2010-0.152.567-8 (23.03.2011) e 2012-0.133.820-0 (17.01.2013).

1.080.161 e 411.580, além dos acórdãos emitidos pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região (São Paulo) nos seguintes processos: agravo legal em agravo de instrumento 0030350-92.2013.4.03.0000/MS e apelação cível 0036855-11.2008.4.03.6100/SP.

Nossa análise das decisões relativas a esses órgãos permitiram verificar, basicamente, os diferentes posicionamentos jurisprudenciais sobre as cinco macroquestões que apresentamos desde a introdução do presente trabalho: 1) a natureza do fluxo financeiro como receita ou não; 2) a análise do fluxo financeiro como configuração de despesa dedutível ou não; 3) o papel desempenhado pelos contratos de rateio; 4) a forma de estruturação do modelo; 5) a determinação do sentido, do conteúdo e do alcance, em termos jurídicos, da expressão “grupo econômico”. Ressaltamos que a análise foca nas decisões relevantes proferidas pelos respectivos órgãos sobre o tema disponíveis até a presente data.

Por uma questão de organização, optamos por apresentar todas as decisões colecionadas como resultado de nossa pesquisa, devidamente comentadas, na forma de anexos ao presente trabalho. Todavia, com o fim de evidenciar, desde logo, como os respectivos órgãos vêm se pronunciando sobre as macroquestões propostas na introdução deste trabalho e as questões a elas relacionadas (incidências das normas tributárias), socorremo-nos de trechos das referidas decisões para tal intento.

8.3.1 *Sobre a natureza dos valores recebidos (macroquestões 1 e 4)*

Um ponto questionado pela Receita Federal e pelos municípios — logo, discutido nos tribunais com frequência — é a definição jurídica dos ingressos financeiros verificados pela unidade centralizadora. Ao analisarmos as decisões sobre o tema, verificamos que, basicamente, a definição da natureza desses recursos financeiros varia entre sua qualificação como *receitas* — portanto, sujeitos a tributação — ou como *verbas de caráter indenizatório* ou *ressarcimento* ou *reembolso*, conforme expressões empregadas pelas decisões

supramencionadas.¹¹² Considerando os diversos contextos e situações que ensejaram as decisões, analisamos trechos que denunciam os fatores decisivos utilizados na jurisprudência analisada.

8.3.1.1 Relação contratual entre as empresas

Um critério verificado nas decisões analisadas se refere à análise contratual e, por consequência, à existência, neste contrato, de caráter remuneratório. Nesse cenário, o AC 108-06.604, sob a relatoria de José Henrique Longo, mencionou a importância desse requisito para caracterizar esses valores recebidos como “receitas tributáveis” ou “verbas de caráter indenizatório ou de ressarcimento”. Vejamos trecho da referida decisão:

Para que se considere receita de prestação de serviço, há que se considerar também a relação contratual correspondente pela qual uma pessoa se compromete a prestar certa atividade a outrem, mediante contraprestação ou remuneração, nos termos do art. 1216 do Código Civil, assim resumido por Bernardo Ribeiro de Moraes: “a prestação de serviços tem lugar quando uma das partes se obriga a prestar trabalho e a outra parte a pagar-lhe por essa atividade uma remuneração”. Ou seja, para tanto, deve haver entre as partes um contrato respeitadas as características inerentes, inclusive o princípio da força obrigatória, assim apresentado por Orlando Gomes: “Celebrado que seja, com observância de todos pressupostos e requisitos necessários à sua validade, deve ser executado pelas partes como se suas cláusulas fossem preceitos legais imperativos”. O conceito do contrato como fonte de obrigações é fornecido por Fran Martins nos seguintes termos: “Sendo as obrigações relações jurídicas, de caráter patrimonial, mediante as quais uma pessoa, que tem o nome de ‘devedor’, assume o dever de dar, fazer ou não fazer alguma coisa em favor de outrem, denominado ‘credor’, para que existam necessárias se tornam causas originárias, de que as obrigações são consequências.” Levando em conta que, segundo consta, não há relação contratual entre as empresas do grupo, já que inexistente acordo de vontade com a finalidade de adquirir ou extinguir direito, e que a recorrente não agregou valor a seu favor, a parte da despesa correspondente às demais empresas do grupo econômico só transitaram pela contabilidade da recorrente em razão comercial ou de praticidade, sem qualquer tipo de obrigação contratual entre as empresas coligadas.

No caso em concreto, a autuada — a empresa Guadalajara S. A. Indústria de Roupas — teria infringido a legislação tributária porque supostamente superestimou o cálculo do

¹¹² Conforme se verifica dos acórdãos 108-06.604 (26/7/2001), 1201-00.368 (13/12/2010), 3403-002.520 (24/10/2013), 203-10.152 (7/8/2006), 203-09.674 (7/7/2004) e 101-95.451 (23/3/2006).

incentivo de lucros na exploração ao considerar, como redução de custos do Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT), os valores das receitas de prestação de serviços no fornecimento de alimentação decorrentes de supostos ressarcimentos pagos por empresas ligadas. Basicamente, a discussão nesses autos refere-se ao enquadramento das referidas receitas como “receitas não operacionais” ou “receitas decorrentes de ressarcimento de despesas”. Além das análises comumente exploradas nesses casos — análises dos contratos e documentos fiscais afins —, o conselheiro José Henrique Longo explora a necessidade de verificar o caráter remuneratório da relação contratual para o fim de verificar a natureza desses recursos financeiros. Como um critério analisado na decisão, o relator — com supedâneo no direito civil — conclui pela natureza indenizatória dos referidos recursos financeiros ante a ausência de contrato de prestação de serviços, portanto de remuneração a ser tributada.

8.3.1.2 Valores pagos como *recuperação de custos*

Intrinsecamente relacionado com o item, outro argumento acima utilizado pelos órgãos se refere à natureza ou não desses recursos financeiros como mera *recuperação de custos*. Além dos critérios contábeis — que devem ser analisados —, faz-se necessária, nos termos dessas decisões, a análise da natureza de tais recursos e, por consequência, a natureza dos custos incorridos pelas empresas relacionadas. Nesse sentido, transcrevemos trecho da análise feita pelo CARF no AC 108-06.604:¹¹³

Contudo, apesar da discussão aqui versar também sobre a mesma situação — rateio de despesas —, o enfoque do lançamento é em relação à parte que custeou inicialmente a despesa. Não se discute mais se é dedutível a parcela da despesa que a empresa ligada assumiu, mas sim se a empresa ressarcida obteve uma receita. Porém, o conceito de receita não é de fácil compreensão, como bem adverte Sérgio de Ludícibus: *Natureza e Definições de Receita*. É difícil uma apreciação deste assunto, pois as definições de receita têm-se fixado, via de regra, mais nos aspectos de quando reconhecer a receita e em

¹¹³ Proferida em 26/7/2001.

que montante do que na caracterização de sua natureza. O Comitê de Conceitos Contábeis e Standards da AAA, em 1957, assim definia receita: “É uma expressão monetária do agregado de produtos ou serviços transferidos por uma entidade para seus clientes durante um período de tempo”. Observa-se inicialmente que a definição atrela a receita aos clientes da entidade, o que é confirmado em geral pela legislação do imposto de renda quando fornece dos conceitos de receita bruta (RIR1994, art. 226) ou receita líquida (art. 227) na venda de bens e serviços. De qualquer maneira, tratando-se de um mesmo fato — rateio de despesa 'entre empresas do mesmo grupo econômico — deve ser mantida a mesma linha de raciocínio. Isto é, se uma determinada empresa concentra a despesa relativa a todo o grupo, por questão comercial ou meramente prática, e se admite-se que as demais empresas reconheçam como dedutível a sua parcela nessa despesa, evidente que para aquela empresa em nome da qual , foi inicialmente lançada não há que se falar em receita, mas tão somente em ressarcimento. Ricardo Lobo Torres, com precisão, afirma que "A despesa e a receita são as duas faces da mesma moeda, as duas vertentes do mesmo orçamento. Implicam-se mutuamente e devem-se equilibrar, o que conduz ao entendimento de que se a despesa rateada não é integralmente da empresa que concentrou o contrato com o fornecedor do serviço, então a acerto do reembolso também não é receita. Ou seja, a outra face da despesa das empresas coligadas é a receita do fornecedor do serviço contratado por aquela designada para concentrar a relação jurídica e comercial com terceiros

Nesse mesmo sentido, transcrevemos trecho do acórdão 101-95.451:¹¹⁴

Deve ser tida como verdadeira a afirmação da interessada de que os valores contabilizados como “Outras receitas operacionais — Recuperação de despesas” referem-se a rateio de despesas que a administradora cobra de seus permissionários, uma vez que a fiscalização não a contesta. Partindo dessa premissa, tais valores não são, rigorosamente, recuperação de custos ou despesas, correspondendo a rateio de despesas entre os efetivos titulares. A interessada paga por conta e ordem das permissionárias as despesas dessas e é por elas ressarcida. Portanto, não se tratando de custos ou despesas próprias, seu ressarcimento não representa “recuperação de despesas” e, conseqüentemente, não são receita. Assim sendo, não deveriam ser computadas quer na base de cálculo da CSLL dos anos calendário de 1998 e 1999, quer na base de cálculo das estimativas.

Em ambos os casos acima transcritos, as decisões seguiram diversos critérios que, em conjunto com a análise tributária e contábil, levaram à conclusão do enquadramento de tais recursos financeiros como “recuperação de despesas” ou “ressarcimento”. Portanto, para alguns julgadores, a natureza desses ingressos, fundamentados pelos contratos analisados acima e pelas características contábeis desses lançamentos, afastam tais valores do conceito

¹¹⁴ Proferido em 23.03.2006.

de despesa; isto é, aproxima-os de uma natureza indenizatória. Além disso, ressaltamos que, ao contrário das decisões acima transcritas e favoráveis aos contribuintes acima mencionadas, este é um ponto debatido com frequência pela Receita Federal nas soluções de consulta, como se pode observar adiante:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins EMENTA: GRUPO ECONÔMICO. RATEIO DE DESPESAS. ESCRITURAÇÃO DE RECEITAS. Os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de serviços administrativos, referentes à contabilidade, recursos humanos, dentre outros, representam receitas de serviços da empresa líder (centro de custos) e integram a base de cálculo da COFINS. (Solução de Consulta nº. 84/2011, 6ª Região Fiscal, 01.09.2011).

“REEMBOLSO DECORRENTE DE RATEIO DE DESPESAS COM PROPAGANDA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO. Para fins de apuração da Cofins não-cumulativa, integra a base de cálculo toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, ainda que referente ao reembolso decorrente do rateio, de custos e despesas pela contratante do serviço, com seus fornecedores. Reembolso decorrente de rateio de custo de serviços de propaganda e publicidade, contratado por pessoa jurídica, que não exerça prestação deste tipo de serviço, não gera direito a crédito da Cofins não-cumulativa.” (Solução de Consulta nº. 194, 8ª Região Fiscal, 23.06.2008).

“Reembolso de despesa. Integram o faturamento, base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, os valores contabilizados como reembolso de despesas.” (Solução de Consulta nº. 145, 1ª Região Fiscal, 28.11.2007).

“RECUPERAÇÃO/ REEMBOLSO DE DESPESAS. Integram o faturamento, base de cálculo da COFINS, os valores contabilizados como recuperação de despesas. No caso, os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de gastos com pessoal, serviços de consultoria/assessoria e estrutura, custeados por uma das empresas do grupo, representam receitas de serviços e integram o faturamento.” (Solução de Consulta nº. 15, 1ª Região Fiscal, 23.03.2005).

RATEIO DE DESPESAS. Os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de serviços administrativos, referentes à contabilidade, jurídico, recursos humanos e serviços administrativos gerais (marketing, força de vendas etc.) representam receitas de serviços e integram o faturamento, base de cálculo da COFINS. (Solução de Consulta nº. 36, 8ª Região Fiscal, 11.02.2009).

Assim, para verificar a natureza dos recursos financeiros como receita tributável ou não, tais pontos e análises tributária e contábil têm sido debatidos frequentemente nos tribunais.

8.3.1.3 Atividade-fim

Outro critério analisado com frequência quanto à natureza desses recursos financeiros refere-se à relação destes com a atividade-fim da empresa provedora dos serviços. Têm-se analisado os objetos sociais das empresas provedoras dos serviços e se as atividades efetivamente praticadas estão a eles intrinsecamente ligadas, configurando *remuneração* por serviços prestados ou, então, *recuperação de custos*. Nesse sentido, as decisões administrativas analisadas desqualificam a natureza de *recuperação de custos* quando os ingressos decorrem de atividades que revelam a atividade-fim da empresa e, conseqüentemente, passam a ser definidas como *receitas tributáveis*. Vejamos o que dispõe trecho do acórdão 203-09.723:¹¹⁵

Em trabalho publicado sobre rateio de despesas, José Henrique Longo analisa que o efetivo ressarcimento no rateio de despesas parte de algumas premissas: O critério utilizado para se realizar o rateio de despesas deve encontrar respaldo em razões econômicas, preservando a proporcionalidade dos valores pagos pelas empresas envolvidas; as pessoas jurídicas devem pertencer ao mesmo grupo econômico e sobretudo, a empresa que assumiu a despesa relativa a terceiros não pode ter como objeto social o exercício da atividade causadora do dispêndio. Diferentemente ocorre nos casos em que a atividade prestada não é a "atividade fim" dessa pessoa jurídica; nesses casos tais atividades passam a ser acrescidas àquelas já desenvolvidas por essa sociedade, caracterizando-se em uma auto prestação de serviços, ou serviços inter-cias, sem conotação de lucro. Também nesse sentido, Bernardo Ribeiro de Moraes, citado por Roque Antonio Carraza ao mencionar exclusões da base de cálculo do ISS. In verbis: "Não fazem parte do preço do serviço o valor das despesas de reembolso, assim entendidas as despesas feitas pela empresa para atender os interesses dos hóspedes, pagando antecipadamente tais despesas e posteriormente debitando na sua conta, sempre ligadas às atividades, não desenvolvidas pela empresa prestadora do serviço. São exemplos os casos de despesas com telefone interurbano, lavagem de roupa pessoal, serviço de táxi, flores, cigarros etc. São operações reembolsáveis, que não caracterizam prestação do serviço da casa de hospedagem, desde que não haja lucro. (grifos, não do original). Em suma, conclui Carraza, as ações que geram despesas e que posteriormente vêm reembolsadas, são atividades meio, que não fazem parte do serviço propriamente dita. Sem embargo de tais peculiaridades, não se insere dentre as características da sociedade anônima o intuito não lucrativo, razão pela qual penso ser correto afirmar que a atividade fim é sempre onerosa, ao contrário da atividade meio, onde o traço marcante é a 'cooperação', em havendo interesse do grupo de sociedades, centralizada em uma empresa". Por derradeiro, em se

¹¹⁵ Proferido em 11/8/2004.

tratando de prestação de atividade fim da sociedade, as cópias das notas de débito, constantes dos Anexos I e II e as cópias do Livro-Razão (/h. 210 a 226) revelam a efetiva prestação de serviços, por parte da recorrente. Nessa assertiva, o correto seria a contribuinte ter registrado os valores recebidos não como “Recuperação de Despesas”, e sim como “Receita da Prestação de Serviços”. Como consequência do meu entendimento, desnecessária é a perícia solicitada nos autos, eis que não prescindível para a solução do litígio.”

No caso em concreto e acima transcrito, a empresa autuada Eletrodados S. A, segundo consta no relatório da referida decisão, tem como atividade social a prestação de serviços de informática através de computadores e equipamentos periféricos como microfilmagem, bem como atividades administrativas relacionadas, tendo como única e exclusiva remuneração os recursos decorrentes do rateio de despesas.

Assim, por meio dos trechos acima mencionados, a relatora Luciana Pato Peçanha Martins diferencia as atividades-meio das atividades-fim, demonstrando, no presente caso, tratar-se de recursos financeiros decorrentes exclusivamente da atividade-fim da empresa; portanto, descaracterizam tais valores como “recuperação de despesas”.

Portanto, verifica-se a importância de observar a atividade relacionada da empresa responsável pelo fornecimento dos serviços antes da definição da natureza de referidos recursos e seu respectivo regime jurídico-tributário.

8.3.2 *Sobre a dedutibilidade das despesas (macroquestão 2)*

Como demonstrado, outra celeuma frequentemente analisada e discutida diante dos CSCs refere-se à caracterização ou não dos valores entregues à unidade centralizadora a título de reembolso e/ou adiantamento de despesa como despesa dedutível. Antes de analisarmos as decisões e extrair os principais pontos em geral observados pelos julgadores, faz-se importante retomar a regra geral de dedutibilidade prevista no regulamento de imposto de renda (decreto 3.000/99). Vejamos:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. § 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem. (BRASIL, 1999).

Nos termos da legislação supramencionada e das diversas decisões sobre critérios de dedutibilidade das despesas, fica claro que as despesas, para ser consideradas dedutíveis, devem respeitar, basicamente, os seguintes critérios: efetividade, normalidade e usualidade. Esses três requisitos são constantemente verificados pelos órgãos ao analisarem quaisquer despesas e, conseqüentemente, seu enquadramento nos critérios de dedutibilidade. Da mesma forma, verifica-se que as referidas análises devem ser devidamente feitas para os recursos financeiros decorrentes dos CSC, conforme decisões abaixo:

Como bem considerou a decisão recorrida, esse tipo de contrato de rateio, em que as empresas de um mesmo grupo econômico concentram a estrutura administrativa em apenas uma das pessoas jurídicas, que adquire bens e serviços e presta, ela própria, serviços diversos às demais, tais como controle da folha de pagamentos, serviços jurídicos, contábeis, de propaganda, e outros, e à medida em que as despesas são incorridas são também rateadas, contabilizadas e ressarcidas, embora não representem qualquer desrespeito à legislação tributária, não se albergam de qualquer exceção, *devendo observar todas as condições previstas na lei para que possam ser deduzidas*. Assim, sujeitam-se à comprovação da efetividade, normalidade e usualidade.¹¹⁶

Nesse caso, a empresa IBM Leasing deixou de demonstrar a natureza, origem, efetiva ocorrência e necessidade das despesas nas várias oportunidades que teve para fazê-lo.

Durante o procedimento de fiscalização a interessada foi reiteradamente intimada àquela comprovação, não se desincumbido desse ônus. A fiscalização considerou que o contrato, as faturas emitidas pela controladora e os lançamentos contábeis relativos às despesas glosadas são insuficientes para caracterizar a dedutibilidade dos gastos. De fato, esses documentos não

¹¹⁶ Trecho do acórdão 101-95.777, proferido em 18/10/2006.

demonstram que os serviços foram executados e eram necessários, normais e usuais e, ainda, não justificam o critério de rateio utilizado.¹¹⁷

No caso acima, a empresa autuada IBM Brasil Leasing Arrendamento Mercantil S. A. não conseguiu, com os documentos apresentados, justificar as despesas incorridas a título de “[...] salários, férias, viagens, alimentação relacionados com empregados da IBM Brasil Máquinas alocados na prestação de serviços”.

No acórdão 101-95.308,¹¹⁸ transcrito abaixo, a relatora Sandra Maria Faroni é clara ao analisar, a partir do contrato acostado aos autos, a essencialidade da prestação de serviço, concluindo pela ausência de documentos que suportem a operação, a característica de mera liberalidade e, portanto, de indedutibilidade das referidas despesas:

Isto porque, a despeito de entender que a forma de pagamento por um determinado tipo de serviço pode muito bem se dar por espécie ou por um percentual calculado sobre despesas incorridas pelo prestador de serviços evidentemente se o preço contratado seja compatível com os serviços realizados —, o fato é que no presente caso, a forma de pagamento calculada com base no rateio de despesas administrativas proporcionalmente à receita operacional auferidas pelo Recorrente só veio a ser aplicada a partir de 01 de setembro de 1992, quando da assinatura do Convênio de Prestação de Serviços assinado entre as partes na data de 20 de setembro de 1992, ao passo que as despesas glosadas pela fiscalização se referem a períodos pretéritos, ou seja, por ocasião da assunção das despesas rateadas do FNBB à Recorrente, não havia ainda previsão contratual de que o pagamento se daria por esta forma de pagamento. Logo, abstraindo da análise do tipo de despesas rateada pelo FNBB ao Recorrente como forma de pagamento pelos serviços prestados, o fato é que até o mês de agosto de 1992 não havia qualquer previsão contratual entre as partes neste sentido, tratando-se, portanto, de mera liberalidade a assunção dos referidos custos, e conseqüentemente indedutível na base de cálculo do lucro real. Da mesma forma em relação às glosas de despesas efetuadas pela fiscalização relativo aos meses de setembro a novembro de 1992, eis que o Recorrente apropriou indevidamente nos referidos meses, valor superior ao previsto contratualmente, conforme se depreende dos documentos de fls. 119/145, o que se aproveita para afastar também aqui, com base nos referidos documentos, o argumento despendido pelo Recorrente de que os valores foram apurados tão somente com base nos dados contábeis do FNBB e em valores superiores ao registrado na sua escrita contábil o que, com a devida vênia, não corresponde à realidade, eis que a fiscalização carregou para os autos cópias do Razão Analítico do Contribuinte, comparando os valores contabilizados para encontrar as parcelas indedutíveis.

¹¹⁷ Trecho do acórdão 101-95.777, proferido em 18/10/2006.

¹¹⁸ Proferida em 8/12/2005.

Em caso similar, a Receita Federal manifestou seu posicionamento desfavorável à indedutibilidade dos recursos financeiros.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ENTRE VINCULADAS. PRESTADORA DOMICILIADA NO EXTERIOR. CONTRATOS DE RATEIO DE CUSTOS. INDEDUTIBILIDADE. BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. As despesas pagas ou incorridas por uma pessoa jurídica domiciliada no País, à matriz, domiciliada no exterior, em função da prestação de serviços de suporte administrativos a serem implementados por todas as demais unidades do grupo, são indedutíveis para fins de constituição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que tais despesas competem ao estabelecimento permanente situado fora do território nacional, e, em consequência, não devem impactar negativamente as bases de cálculo destes tributos no Brasil. Os valores pagos, creditados, remetidos ou empregados pela empresa brasileira, no contexto em questão, submetem-se à tributação do IRRF e da CIDE, às respectivas alíquotas de 15% e 10%, na medida em que revelam a natureza de receitas advindas da prestação de serviço administrativo ou semelhante, auferidas, no País, por um não residente.” (Solução de Consulta nº. 354, 8ª Região Fiscal, 30.09.2008)

Mais recentemente, a fim de uniformizar os posicionamentos exarados através das soluções de consulta na Receita, foi proferida a solução de divergência 23, que, dentre os temas, aborda esta questão:

Sendo assim, no que tange ao IRPJ, despesas administrativas rateadas são dedutíveis se: a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos; b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas; c) o rateio se der através de critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; d) o critério de rateio estiver 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; e) a 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 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, orientando a operação conforme os princípios técnicos ditados pela Contabilidade. f) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantiverem escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.” (Solução de Divergência nº. 23 , de 23.09.2013)

Ainda quanto a essa decisão, cumpre destacar que ela foi proferida pelo COSIT, órgão responsável por dirimir divergências entre as regiões fiscais da Receita Federal do Brasil e uniformizar o entendimento em caráter nacional. Embora o precedente em questão não esgote a temática tributária relacionada com o ambiente do CSC, representa importante parâmetro para os contribuintes interessados nesse modelo de compartilhamento de serviços. Nesse sentido, ressaltamos que o artigo 9º da Instrução Normativa 1.396/13, a solução de consulta COSIT e a solução de divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese abrangida por tais decisões, sem o prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. Em todos os casos supramencionados,¹¹⁹ verifica-se que, antes de analisar os critérios específicos exigidos aos contratos de rateio (e mesmo estes estando presentes), têm-se verificado os requisitos básicos de dedutibilidade previstos na legislação de imposto de renda.

Nesse sentido, esclarecemos que a documentação fiscal é essencial para comprovar os requisitos exigidos pela legislação tributária, e sua inexistência torna inócua qualquer análise.

8.3.3 *Análise jurisprudencial sobre os “contratos de rateio” (macroquestão 3)*

Primeiramente, seja qual for a natureza atribuída aos recursos financeiros relacionados com as transações decorrentes dos CSC, a existência de documentação fiscal que suporte as operações e, conseqüentemente, os reflexos tributários e contábeis adotados é requisito legal. Além disso, como indica os precedentes pesquisados, tem sido objeto de verificação pela fiscalização e pelas autoridades julgadoras. No presente caso, verifica-se que,

¹¹⁹ Tais análises também foram exploradas no acórdão 105-11.939 (11/11/1997)

por ser atípico o *contrato de repartição de gastos*, assim como suas subespécies *contrato de rateio de despesas* e *contrato de financiamento de despesas*, e por não haver legislação específica a regular o sistema de compartilhamento de serviços, foram criados critérios jurisprudenciais para sua admissibilidade, apresentados adiante. Algumas decisões são pioneiras e importantes precedentes para fixar critérios de admissibilidade do sistema de compartilhamento no âmbito tributário. Vejamos algumas exigências contratuais amplamente utilizadas nas decisões:

Quanto à terceira infração, que diz respeito à falta de comprovação dos elementos do rateio de despesas e custos, em função de contrato firmado pela recorrente e o Banco Itaú, e que envolvia outras empresas do denominado Conglomerado Itaú. Inicialmente cabe afirmar a possibilidade de utilização de rateio de despesas e custos entre pessoas jurídicas, desde que cumpridas determinadas condições: 1. que haja contrato firmado entre as partes, no qual haja identificação dos custos e despesas a serem rateadas e a definição do critério a ser adotado para o rateio. 2. que reste demonstrado que os serviços foram efetivamente prestados e ou recebidos; 3. que as despesas eram necessárias, normais e usuais à atividade das empresas e à manutenção da respectiva fonte pagadora; 4. que seja demonstrada a correção do critério de rateio adotado; 5. que seja comprovada a efetividade dos dispêndios rateados. Às fls. 74/75 encontra-se o instrumento do Convênio de Rateio de Custos Comuns firmado entre a recorrente e o Banco Itaú, que veio a ser o prestador dos serviços objeto do rateio questionado. Constam do citado instrumento a definição dos serviços operacionais que teriam suas despesas rateadas, bem como, o critério eleito para o rateio: efetiva utilização dos serviços. [...] Com a impugnação vieram Laudos de Avaliação dos Critérios Adotados para a Apuração do Convênio de Rateio de Custos Comuns, elaborados por Auditoria Independente (fls. 288/324) que conclui que o Banco Itaú faz uso dos princípios e técnicas oriundos da contabilidade de custos para apurar os valores do rateio decorrentes do uso da estrutura comum das empresas controladas.¹²⁰

Nesse caso, o relator Caio Marcos Candido elucida os critérios essenciais para caracterizar como contrato de rateio, definindo, de forma genérica, estes quesitos: a) contrato firmado entre as partes com os critérios específicos de rateio, bem como com as definições de custos e despesas; b) despesas que cumpram os requisitos de dedutibilidade exposto acima; c)

¹²⁰ Acórdão 101-96.074 (29/3/2007)

critérios de rateio bem fundamentados; d) efetividade dos dispêndios; e) laudos de auditoria validando os procedimentos acima.

Em outro acórdão, o relator especifica o nível de detalhamento necessário para os critérios de rateio.

Dos documentos nem se extrai a efetividade dos serviços prestados à Recorrente nem se estão intrinsecamente vinculados a sua atividade. De fato, apesar do esforço da defesa e do brilho dos patrocinadores da causa, analisando os documentos acostados, estes não logram comprovar esses dois pressupostos imprescindíveis à aceitação das despesas como dedutíveis. Depois a falta de critério objetivo no rateio das despesas dificulta a determinação da efetividade dos gastos. Ademais, faz-se necessário que o contribuinte junte às Notas Fiscais emitidas pelos fornecedores dos serviços, os correspondentes documentos dos serviços efetivados e cópias dos pagamentos, através dos quais se esclareça quanto foi para cada empresa. Ou seja, se no contrato uma auditoria foram gastos 100 horas, das quais 40 foram despendidas em trabalho da empresa *mater* e 60 na cindenda, neste caso seria 60% das despesas para a Recorrente e 40% para a cindida. No caso de processamento de dados deveria levar em consideração também o tempo despendido nos serviços de uma e da outra empresa. No caso do Clube a despesa deveria ser distribuída em relação à quantidade de funcionários de uma e da outra empresa, etc. De fato, faltou ao sujeito passivo estabelecer regras objetivas e claras de rateio. À míngua desses detalhes, por ausência desses esclarecimentos, sou forçado a reconhecer que não existe a comprovação da efetividade das despesas. Ademais, se o fisco deixou de produzir as provas pretendidas pela Autuada, foi porque, o próprio contribuinte, fechou as portas à informação, tanto que até o presente estágio não logrou demonstrar como distribuía os gastos, e menos ainda os critérios adotados na distribuição dos dispêndios.¹²¹

Por sua vez, em outra decisão, a relatora Sandra Faroni entende que as empresas devem comprovar, basicamente, por meio de contrato idôneo, o rateio existente e comprovação da efetiva prestação de serviço. Vejamos trecho do mencionado acórdão:

Esse tipo de contrato entre empresas do mesmo grupo econômico, em que uma adquire bens e serviços e repassa os custos às demais, segundo um critério de rateio condizente com os benefícios auferidos, são comuns e não representam desrespeito à legislação tributária. Entretanto, é necessário que haja prova de que a despesa lastreada em documento emitido em nome de terceiro corresponda a serviço contratado centralizadamente para ser rateado entre as beneficiárias do serviço. A doutrina a respeito do tema tem observado que o critério de rateio pode seguir o método direto e o método indireto. No primeiro (método direto), o rateio é feito de acordo com a

¹²² Acórdão 101-96.724 (28.5.2008)

quantidade efetiva atribuível a cada um participante, apurável em planilhas nas quais a apropriação dos custos observa sua utilização efetiva. No segundo (método indireto) não há uma relação efetiva entre o custo do serviço utilizado e sua remuneração em função do benefício recebido, aplicando-se uma proporcionalização com base em determinado parâmetro, sendo o mais utilizado o volume de faturamento. Assim, para ser admitido, o repasse de dispêndios entre sociedades do mesmo grupo deve fundamentar-se em contrato hábil e idôneo firmado entre elas e ser justificado mediante demonstração do rateio de que resulta, e comprovação do seu não aproveitamento pelo repassante. Desde que atendidos tais requisitos, não existe óbice legal em relação ao rateio de despesas. Embora a Recorrente tenha razão quando pondera que a legislação não exige contrato escrito para realização do rateio, não se pode olvidar que cumpre a ela provar, pelos meios que alcançar, não só a existência do contrato de rateio, mas também o critério acordado e observado. Como se sabe, não se trata de dever da interessada, mas é seu ônus fazer essa prova, para que possa ser admitida a dedutibilidade da despesa. No processo, o que não pode ser provado é como se não existisse. Se não há contrato escrito, a recorrente deve valer-se dos meios que alcançar para provar a efetividade do contrato de rateio. A lei exige que as despesas sejam registradas na escrituração contábil da empresa, devendo ser identificadas, quer sob aspectos formais (documentação hábil e idônea, como notas fiscais ou recibos), quer sob aspectos intrínsecos (identificação da operação, efetividade da prestação do serviço e do respectivo pagamento, quem o prestou e como e quando o realizou, etc.). Especificamente no caso de rateio de despesas, faz-se necessário que a empresa repassante discrimine-as em documentos fiscais ou em relatórios ou demonstrativos. A falta de comprovação da efetiva utilização dos serviços que, segundo a Recorrente, subsidiaram o rateio, impossibilita a Fiscalização de verificar os três requisitos fundamentais para dedutibilidade de despesas, quais sejam, necessidade, usualidade e normalidade.¹²²

Outras decisões mencionam, detalhadamente, alguns critérios importantes de rateio que devem constar nos contratos para análise. Vejamos:

[...] a) quanto à glosa de despesas de prestação de serviços dadas como “sem comprovação por documentação fiscal. Aqui a irresignação se reporta a 3 itens, sendo que o primeiro se refere ao rateio de custos realizado pela empresa controladora da Recorrente à época, mas a verdade é que os autos não trouxeram qualquer indicação da existência de contrato de rateio, por sinal comum em empresas do mesmo grupo, e nem ao menos a fórmula pela qual o rateio se teria verificado. Deixando claro que não sou infenso a tal tipo de dedução, dentro de um conglomerado de empresas, a verdade é que não posso prover o recurso na medida em que nada se fez no sentido de provar quais os custos rateados, qual o percentual em relação ao conglomerado e, enfim, nada se acostou para comprovar o encargo. Nem mesmo a forma de pagamento”.¹²³

Quanto ao rateio de custos e despesas de que trata o TVI-2, adoto o entendimento exposto no voto vencido no julgamento da turma recorrida,

¹²² Acórdão 101-96.724 (28.5.2008)

¹²³ Acórdão 103-22.086 (12.9.2005)

haja vista a insuficiente caracterização da infração indicada, em desatenção ao comando do art. 90 do Decreto 70.235/72. Assim concluiu o relator vencido: “No presente caso, conforme anteriormente demonstrado, a caracterização da ilicitude se deu em virtude da falta de apresentação de demonstrativos e comprovação dos critérios utilizados no rateio, que poderia ser enquadrada no inciso III do art. 149 do CTN. Ocorre porém, que não restou caracterizada nos presentes autos recusa por parte da contribuinte de prestar os esclarecimentos solicitados pela fiscalização. Também não há que se falar que os esclarecimentos prestados pela contribuinte foram insatisfatórios, pois, durante a fase inquisitória do procedimento sequer foram solicitadas, de maneira específica, informações sobre o modelo de custos adotado. Nem tampouco houve qualquer questionamento acerca da informação de que não só os recursos humanos eram compartilhados, mas também a estrutura material”. Note-se que a partir da resposta de fls. 15/16, e das planilhas de fls. 17/56 do Anexo II, reiteradas pela Impugnante (fls. 12 — Anexo II), poderiam ter sido efetuados inúmeros questionamentos, inclusive maior detalhamento dos motivos pelos quais a contribuinte considerou que a identificação/qualificação dos funcionários solicitada pela fiscalização estaria prejudicada. No entanto, constam apenas cópias de novas intimações endereçadas a outras empresas participantes do convênio (fls. 59/71), e ao Banco Itaú S/A (fls. 72, 81, 90). Por fim, verificamos uma última intimação, datada de 29/11/2005, (fls. 100- Anexo II) Em resposta a esta intimação o Banco Itaú S/A anexou as planilhas de fls. 105/108, com valores revisados. Assim, podemos observar que mesmo diante dos esclarecimentos e da documentação apresentada pela contribuinte, a fiscalização não efetuou mais nenhum questionamento específico ou solicitou qualquer esclarecimento adicional sobre o modelo de custos utilizado. A partir da leitura dos próprios textos trazidos pela fiscalização (item 4.3) entendemos que a menção ao relatório de custo dos homens/hora utilizados é meramente exemplificativa, sendo que a documentação considerada hábil e idônea engloba relatórios, planilhas de horas, memorandos, dentre outros. Além disso, a fiscalização apenas solicitou informações específicas em relação aos recursos humanos compartilhados, mesmo diante da afirmação de que também seriam compartilhados recursos materiais. Em que pese tal solicitação seja decorrente do fato de que o Banco Itaú S/A contabilizou a crédito da conta “Despesas de Pessoal” o montante envolvido no rateio de custos, a Impugnante informou que também eram compartilhados recursos materiais e equipamentos, o que também consta no texto do convênio, conforme anteriormente salientado. Em outras palavras, a não apresentação de um único relatório específico solicitado pela fiscalização, mediante justificativa — a de que o modelo de rateio utilizado seria outro — não caracteriza a hipótese prevista no inciso III do art. 149 do CTN. Frise-se ainda que consta dos autos que a contribuinte colocou-se à disposição para qualquer esclarecimento adicional, fato este não contraditado pela fiscalização.¹²⁴

No mesmo sentido, seguem soluções de consulta proferidas pela Receita Federal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ. RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO

¹²⁴ Acórdão 103-22.934 (28.03.2007)

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. [...] (Solução de Consulta nº. 8, COSIT, 01.11.2012)

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ EMENTA: GRUPO ECONÔMICO. RATEIO DE DESPESAS. ESCRITURAÇÃO DE RECEITAS. No caso de despesas realizadas por grupos econômicos que, por questões empresariais, concentram-se em uma das empresas, é possível a realização de rateio para as demais empresas do grupo. Há que se observar, no entanto, critérios de rateio que correspondam à efetiva imputação da despesa. Tais critérios devem ser comprovados e registrados em contrato escrito, formalizado entre as empresas do grupo, utilizando-se de critérios objetivos e previamente ajustados. Os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de serviços administrativos, referentes à contabilidade, recursos humanos, dentre outros, representam receitas de serviços e devem ser escriturados como receita tributável da empresa líder (centro de custos). DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto nº 3.000/2009 (RIR/99), artigo 299 e PN CST nº 32/1991. (Solução de Consulta nº. 84/2011, 6ª Região Fiscal, 01.09.2011).

Essas e outras numerosas decisões discutem a essencialidade dos documentos e de alguns critérios para sua avaliação dentro do âmbito jurídico tributário, mas essencialmente aludem ao contrato de rateio, sobretudo aquele formalizado por escrito, para embasar as suas conclusões.

8.3.4 *Análise jurisprudencial sobre o grupo econômico (macroquestão 5)*

Com relação ao conceito e alcance da expressão “grupo econômico”, importa trazer à tona a manifestação da relatora Maria Tereza Martínez López no acórdão 203-09.674 (7/7/2004) da 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes que, após discorrer sobre a distinção dos grupos econômicos de fato e de direito, reconheceu, no caso concreto, não haver a configuração de grupo econômico em recurso que discutia a tributação do recebimento de

valores a título de reembolso em rateio de despesas, motivo pelo qual negou provimento ao recurso do contribuinte. Vejamos a seguir o trecho do voto:

Doutrinariamente tem-se que, o grupo de sociedades pode resultar em três diferentes situações: grupos de fato, grupos de direito e os consórcios. Em análise à Lei das S.A. (Lei nº 6.404, de 1976), extrai-se, em apertada síntese que a natureza jurídica do grupo de sociedades compreende: — as sociedades que se encontram sob controle comum, a partir de ato formal de constituição (grupo de direito — arts 265 a 278) ou não (grupo de fato - art. 243 a 264). de sua existência (“grupo” ou “grupo de sociedades”, conforme dispõe o artigo 267 da Lei das S.A.), e devem estar devidamente registrados na Junta Comercial. Fábio Ulhoa Coelho, de forma genérica, conceitua grupo de sociedade como “a associação de esforços empresariais entre sociedades, para a realização de atividades comuns”. O grupo de direito (art. 265 a 267 da Lei das S. A.) é o conjunto de sociedades cujo controle é titularizado por uma brasileira (a comandante) e que, mediante convenção acerca de combinação de esforços ou participação em atividades ou empreendimentos comuns, formalizam esta relação empresarial. Nas palavras de Waldirio Bulgarelli, “são grupos que se constituem formalmente por uma convenção expressa”. O grupo se constitui mediante uma convenção ou contrato, registrado na Junta Comercial, no qual são declinados os fins almejados, os recursos que serão combinados, as atividades a serem empreendidas em comum, as relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e as condições de coordenação ou de subordinação dos administradores das filiadas à administração geral. A formação do grupo não conduz à constituição de uma nova sociedade, tanto que não se cria uma pessoa jurídica, não se estabelece um capital comum, não se tem um patrimônio distinto. Os grupos de fato se estabelecem entre sociedades coligadas ou entre a controladora e a controlada. Coligadas são aquelas em que uma participa de 10% ou mais do capital social da outra, sem controlá-la. Já controladora é aquela que detém o poder de controle de outra companhia. Por fim, o consórcio, de não interesse no presente momento, forma-se quando duas sociedades quiserem combinar esforços e recursos para o desenvolvimento de empreendimento comum. No caso dos autos, há de se observar não tratar-se de grupo de direito eis que não atingidas as formalidades prescritas na Lei das S.A. Também inexistente registro do contrato de “Acordo de Rateio e Reembolso de Custos e Despesas” em Cartório.

Em caso mais recente no CARF,¹²⁵ embora não envolvendo o tema rateio de despesas, o relator Arlindo da Costa e Silva discorreu sobre o alcance da expressão “grupo econômico”. Na ocasião, trouxe um conceito mais amplo, inclusive com aspectos da legislação trabalhista, que não consideram apenas o vínculo societário, mas também questões econômicas de interdependência entre as empresas, como vemos no trecho abaixo:

¹²⁵ Acórdão nº. 2302-001.038 (11/5/2011).

Em análise magnífica do preceito acima transcrito, Arnaldo Süssekind extraiu a essência do grupo econômico de fato, ao citar que: *“O parágrafo citado fala em ‘empresa principal’ e ‘empresas subordinadas’. Para que se configure, entretanto, a hipótese nele prevista não é indispensável a existência de uma sociedade controladora (holding company). Vimos que a concentração econômica pode assumir os mais variados aspectos. E, desde que ao juiz se depare esse fenômeno, o dever lhe impõe a aplicação daquele dispositivo legal. O controle sobre diferentes sociedades pode ser exercido por uma pessoa física, detentora da maioria de suas ações e, em tal caso, não há por que deixar de aplicar-se o §2º...”* (SÜSSEKIND, Arnaldo. Instituições de Direito do Trabalho, 14ª ed., São Paulo, LTr, 1993). [...] Nesse contexto, para a caracterização de grupo econômico para fins previdenciários, mostra-se despicienda a formalização jurídica dessa congregação de empresas, tampouco a existência formal de relação de subordinação, revelando-se bastante suficiente para caracterizar a unidade de interesses e afinidade de objetivos, a constatação fática de uma relação de coordenação, na qual não existe prevalência formal de uma empresa sobre a outra, mas simples conjugação de interesses com vistas à ampliação da credibilidade e dos negócios. Registre-se, por relevante, que a jurisprudência pátria, hodiernamente, evoluiu de uma interpretação meramente gramatical do §2º do art. 2º da CLT para o conhecimento do grupo econômico, ainda que não haja subordinação a uma empresa controladora principal. Admite, portanto, mesmo nas ordens do Poder Judiciário, a configuração de grupo econômico, assim denominado *“grupo composto por coordenação”*, em que as empresas atuam horizontalmente, no mesmo plano, participando todas do mesmo empreendimento independente do controle jurídico, com base apenas na organização comum da atividade econômica [...]. [...] No caso sub examine, verificou-se comunhão de sócios e objetivos sociais nas diversas empresas, houve utilização em comum de empregados entre as empresas integrantes do grupo. A linha de comando e representação é efetuada pelo mesmo grupo de pessoas ou por pessoas diretamente a elas vinculadas; há aporte de recursos financeiros entre as empresas do grupo, etc.

Percebe-se, dessa forma, a importância de verificar em que contexto se dá a repartição de gastos, em especial se há algum tipo de vínculo societário ou de cunho econômico (interdependência) ou contratual capaz de configurar um grupo.

8.4 Quadro-síntese

Embora nos domínios econômicos, financeiros ou contábeis possam representar uma riqueza, os ingressos financeiros havidos em razão das atividades de um CSC — seja a título de adiantamento ou de reembolso — sob a égide de um contrato de compartilhamento de custos ou despesas, ou, melhor, de um contrato de repartição de gastos e suas espécies e

subespécies, não preenchem as notas características exigidas constitucionalmente para as hipóteses normativas dos tributos estudados.¹²⁶ Essa é a constatação prática de que o direito não toma emprestadas realidades de uma ciência ou de outra, mas, a partir da captura dessas realidades, constrói a sua própria.¹²⁷ E talvez esteja aí a grande questão de nosso tema de estudo: o diálogo entre as ciências contábeis, econômicas, financeiras, dentre outras, com a ciência jurídica estaria contaminando esta última de modo a comprometer a construção do dado eminentemente jurídico?

A resposta a essa questão pode ser obtida por meio da análise dos casos concretos estudados durante a elaboração do presente trabalho. Está clara a controvérsia entre fisco e contribuinte e entre as próprias instâncias administrativas, contenciosas ou não, quanto aos efeitos tributários dos contratos de repartição de gastos, conforme as várias nuances que os casos concretos proporcionam. Por essa razão, julgamos importante fornecer o contexto em que as conclusões acima apresentadas foram tiradas. O exame da legislação, da doutrina, dos pronunciamentos de jurisprudência administrativos disponíveis sobre o tema objeto de nosso estudo foram apresentados em quadro-síntese. Por uma questão de organização e coerência interna na estruturação do trabalho, pareceu-nos mais acertado situar o quadro em um apêndice dadas as suas dimensões. O quadro apresenta os itens a ser observados como forma de minimizar os riscos de uma autuação fiscal ou, pelo menos, de tornar uma eventual defesa mais eficaz e com boa probabilidade de êxito. No fundo, uma vez aceito o modelo e sua conformação jurídica, a questão cinge-se à qualidade das provas que será objeto de exame pela fiscalização ou pelos órgãos julgadores administrativos e judiciais.

¹²⁶ À exceção do IOF-câmbio, nos termos do defendido no capítulo VI.

¹²⁷ Servem aqui as já referidas lições de Niklas Luhmann (sobre a relação entre os subsistemas sociais) e de Vilém Flusser (sobre os problemas de tradução de linguagens entre os diversos sistemas comunicacionais).

CONCLUSÕES

Com base no emprego do método de aproximação analítico-normativo, da compreensão do direito como sistema comunicacional, do papel do intérprete na formação de um juízo estruturado em hipótese e consequente — conhecido por *regra-matriz de incidência tributária* —, bem como no processo de positivação do direito, por meio do qual, pressupondo-se a subsunção do fato à norma, é operada a incidência, podemos concluir que, desde que atendidos determinados requisitos, em regra,¹²⁸ as atividades desenvolvidas no âmbito de um CSC não preenchem os contornos impostos pelas normas gerais e abstratas instituidoras dos tributos selecionados para especulação no presente trabalho, tampouco pelas regras relativas aos controles de transferência de preços e àquelas concernentes à distribuição disfarçada de lucros. Para chegarmos a essa conclusão, firmamos cinco macroquestões, a partir das quais desenvolvemos as nossas investigações, e cujos resultados passamos a expor.

Compreendemos, primeiramente, que antes de qualquer objetivo tributário o compartilhamento de serviços representa, em essência, uma estratégia inovadora de gestão

¹²⁸ À exceção do IOF-câmbio.

organizacional; uma resposta ao processo de globalização sofrido pelas corporações e que culmina na reengenharia dos modelos tradicionais que não mais atendem aos níveis de eficiência e economia exigidos num ambiente transnacional de alta competitividade.

É de se notar, portanto, que a participação de dada empresa de um compartilhamento de serviços não implica abrir mão de serviços prestados internamente por sua própria estrutura; implica, sim, assumir que a estrutura original — vertical — foi objeto de rearranjo segundo o qual cada empresa participante cooperará para a concepção do centro comum de serviços, que, por sua vez, passará a prover esses serviços a todas as participantes. As empresas, portanto, tornam-se coproprietárias do centro de serviços, de tal modo que devem custeá-lo mediante a repartição de seus gastos segundo critérios determinados.

Como resposta a uma das cinco macroquestões propostas, buscamos compreender o conteúdo, o sentido e o alcance da expressão “grupo econômico” e notamos que não há, no ordenamento jurídico pátrio, uma prescrição uniforme quanto a essa realidade, motivo pelo qual construímos o seguinte conceito: *grupo econômico significa o conjunto de empresas ou grupos de empresas conectadas ou por relações de coligação ou de controle, ou de convenção ou contrato, mesmo que sem participação de capital (forma jurídica); são ligadas por vínculos de coordenação ou subordinação (relação de poder), com controle interno, externo ou, ainda, sem a caracterização de controle (tipo de controle); têm o objetivo de contribuir individualmente com esforços ou recursos, desenvolver atividades para lograr fins comuns e participar em lucros e prejuízos (fim comum).*

E, com base nessa definição e em linha com contexto histórico e econômico em que está inserida a questão, defendemos a tese de que, atendidos determinados requisitos, basta a criação de um CSC por duas ou mais empresas, devidamente formalizado por meio de um contrato, para que reste caracterizada a figura jurídica de um grupo econômico tal e qual conceituado acima e, como consequência, uma relação societária entre os participantes, pois,

seja qual for o tipo de vínculo ou relação criado entre as empresas partícipes (de fato ou de direito, de subordinação ou de coordenação, de controle interno ou de controle externo ou mesmo sem a configuração de controle), *os três elementos fundamentais de toda sociedade — contribuição individual com esforços ou recursos, atividade para lograr fins comuns e participação em lucros ou prejuízos — encontram-se aí, de modo indefectível.*

A pesquisa mostrou que os CSC têm surgido no âmbito das grandes corporações não como *causa*, e sim como *consequência*, da formação de grupos econômicos. Mas, seja como *causa*, seja como *consequência* da formação de grupos econômicos, fica evidente que o uso do modelo de gestão organizacional grupal representado pelos CSC tem caráter nitidamente *instrumental* — porque revelam o meio pelo qual as corporações reunidas em grupo respondem ao fenômeno da globalização e tudo que ele envolve em termos de complexidade e competitividade — e *mediato* — porque, embora sua função imediata seja prover serviços intragrupo, mediatamente visam (1) maximizar lucros e gerar valor aos participantes e ao grupo como um todo; atingir esse objetivo remoto pela (2) *contribuição individual com esforços ou recursos* de cada participante e mediante uma (3) *atividade para lograr fins comuns*, perfazendo-se *aí, de modo indefectível, os três elementos fundamentais de toda sociedade.*

Outra macroquestão enfrentada implicou na conclusão de que dentre as duas opções aparentemente existentes — (1) a implantação do CSC como unidade autônoma de negócios de determinado grupo empresarial: nesse modelo, cada unidade de negócio tem sua atividade-fim definida (*core business*) e uma delas tem como atividade-fim justamente a prestação de serviços a ser objeto do compartilhamento, ou seja, hipótese em que o CSC é abrigado em uma pessoa jurídica que integra o grupo econômico cujo objetivo é justamente prover serviços às demais empresas do grupo; e (2) a instalação do CSC como departamento de uma unidade de negócio existente em um grupo empresarial: hipótese em que o CSC surge e é mantido como

um departamento de uma das unidades de negócios de determinado grupo econômico e cada unidade tem suas respectivas atividades-fim determinadas (*core business*) e uma delas concentra, em um de seus departamentos, a área administrativa ou de apoio operacional objeto do compartilhamento (*back office*) que não se confunde com sua atividade-fim —, apenas a segunda mostra-se adequada para fins de estruturação do sistema de compartilhamento que defendemos.

Isso porque quando o CSC é implantado por meio de uma pessoa jurídica que se dedica, exclusivamente, ao fornecimento de serviços — ainda que apenas e tão só a si e a outras empresas formadoras do grupo econômico que ela compõe —, não estará realizando o compartilhamento, e sim a verdadeira prestação de serviços, pela via da terceirização, que passa ser, então, a sua atividade-fim. Tanto o é, que a pesquisa que realizamos revela que o caminho natural do CSC guiado por esse modelo de entidade autônoma é estender sua atuação para além das demandas do grupo, de modo a prestar serviços para empresas estranhas ao grupo econômico. Nesse caso, portanto, ela agiria segundo as leis de mercado e concorrendo com outras empresas que prestam os mesmos tipos de serviços.

Por isso, desqualificamos a condição de CSC à opção 1 acima descrita, sendo certo que o seu tratamento jurídico-tributário será completamente diverso daquele reservado à opção 2. Aqui, compartilhamento, lá, prestação de serviços.

Portanto, concluímos que para determinar o regime tributário aplicável, mais importante que saber se o CSC foi criado em determinado grupo de empresas por meio ou em razão da formação de um consórcio, de uma *joint venture*, de uma associação ou aliança estratégica de empresas, de uma sociedade de propósito específico, dentre outros modelos, é identificar a presença da dicotomia entre *atividade-fim* e *atividade-meio*, pois esta, efetivamente, é o ponto de partida e fator determinante para caracterizar o modelo e seu regime jurídico tributário.

Seguindo adiante nas macroquestões propostas, identificamos a necessidade de criar um documento para formalizar a maneira pela qual o CSC funcionará e a maneira pela qual será mantido financeiramente. Tal documento deverá prever a participação de todas as partes envolvidas, ou seja, todas as empresas comprometidas com a implantação e execução do modelo. As origens do instrumento contratual que institui e regula o compartilhamento de serviços estão no direito comparado, representados pelos relatórios publicados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), ainda que não gozem de força normativa em relação ao Brasil. O objetivo primeiro, com a edição e evolução desses relatórios, era ressaltar a necessidade de os países regularem, domesticamente, os impactos tributários desses instrumentos contratuais, importantes e crescentes, firmados entre partes relacionadas componentes de grupos econômicos transnacionais. Esse contexto histórico aponta a importância dos contratos de repartição de gastos no âmbito dos CSC, pois são eles os instrumentos jurídicos que viabilizam as relações intragrupo dessa natureza, sejam domésticas ou transnacionais. Visam, precipuamente, definir o propósito de sua celebração e regular a forma pela qual as empresas participantes do sistema de compartilhamento — seja qual for seu propósito (serviços, tecnologia, direitos ou bens) — devem contribuir financeiramente para a manutenção do modelo. Por serem em essência de caráter plurilateral, as estruturas conhecidas como CSC formadas por um *pool* de empresas mútua e potencialmente beneficiadas pela centralização dos serviços reguladas por meio do respectivo contrato — caracterizando uma “unidade econômica do grupo” (XAVIER, 1997, p. 9) — estes não admitem qualquer previsão para a prestação de serviços individualizados, em especial aqueles serviços que constituam a atividade-fim da provedora. Isso porque os serviços individualizados são orientados por uma relação bilateral e regidos por um princípio de mercado que respeita a interdependência das empresas, mesmo que componham o mesmo grupo.

Embora a implantação de um CSC por determinado grupo de empresas vise imediatamente maximizar os lucros de seus participantes, sua operação, isolada e imediatamente considerada, não objetiva gerar resultado, seja positivo (lucro/superávit) ou negativo (prejuízo/déficit). O conceito empregado nessa estrutura de gestão empresarial é o de compartilhamento de gastos, de modo que cada parte contribua financeiramente de forma suficiente e na medida necessária à repartição do ônus da operação conforme critérios preestabelecidos. É nesse contexto que se cogita, então, a definição de dados critérios ou métodos para determinar a medida da contribuição financeira cabível a cada parte. Em outras palavras, tais critérios buscam responder qual é a atividade exercida em prol de cada participante e o respectivo valor.

Em relação aos métodos ou critérios para repartição das despesas a ser partilhadas, duas seriam as hipóteses: a do *método direto* e a do *método indireto*. Pelo critério ou *método direto*, a determinação e alocação das despesas entre os participantes ocorrem na exata medida em que forem incorridas por cada um deles. Não há margem para estimativas porque há individualização do consumo e do usuário. Pelo critério ou *método indireto*, ao contrário, justamente por não serem possíveis ou viáveis a determinação do usuário e a medição do consumo efetivo, a atribuição dos gastos é feita em bases estimadas.

Dentre os métodos indiretos preconizados pela OCDE, descartamos a possibilidade de aplicação do *método da margem de lucro* porque implicaria assumir que as despesas incorridas pelo centro de serviços em nome das partes contratantes estariam sendo ressarcidas via acréscimo de lucro ao valor dos produtos e/ou serviços fornecidos pela provedora dos serviços-objeto do compartilhamento. Por outro lado, reconhecemos a possibilidade de coexistência de métodos (os demais indiretos e o direto) em um único instrumento.

Comumente referidos pela doutrina e pela jurisprudência pátrias como *critérios* de rateio, os métodos de repartição de despesas são tema de relevância porque permitem atribuir

a cada empresa participante as despesas realizadas pelo CSC. Em termos tributários, essa questão ganha maior relevo na medida em que, com base na execução de tais critérios, as despesas são consideradas na apuração dos resultados de cada parte contratante. Por isso, a adequação da escolha do critério é ponto comumente testado pelas autoridades fiscais ao examinarem contratos de repartição de despesas. Conforme procuramos demonstrar, a questão a ser enfrentada nesse aspecto, seja qual for o tipo e a quantidade de critérios adotados, é a comprovação de que, em dado caso concreto, sua eleição é plenamente justificável. Em outros termos: é razoável e é proporcional.

Quanto às características do contrato de repartição de gastos, apuramos que devem prever benefício ou vantagem global, no sentido de que a despesa interessa a todos; devem ser plurilaterais, perenes, não pressupor o uso efetivo dos serviços, e determinar a repartição dos gastos, a rigor, por métodos indiretos, conforme critérios pré-estabelecidos. Acrescentamos que referidos contratos devem, ainda, prever um cláusula de mandato ou obrigação de que o mesmo seja fornecido em apartado, haja vista que, na hipótese, o CSC, abrigado com um departamento de uma das empresas participantes, age em nome não só da empresa que o abriga, mas também das demais empresas participantes. Noutros termos, realiza determinadas despesas por conta e ordem das empresas contratantes: despesas relativas a atividades por ela desenvolvidas na execução do modelo ou despesas relativas a atividades contratadas de terceiros — empresas alheias ao grupo de compartilhamento de serviços — e que serão usufruídas por todos. Claramente, é um pressuposto do referido modelo de gestão na medida em que a empresa que abriga o CSC contrai, em nome das demais, direitos e obrigações perante terceiros e, mesmo sob o enfoque do grupo de empresas a qual pertence, apresenta-se como entidade jurídica distinta, assim como distintas entre si são as demais entidades cujas respectivas personalidades jurídicas mantêm-se preservadas e segregadas. A despeito do vínculo de grupo (seja de coligação, controle ou com base em contrato de colaboração), a

celebração do contrato de repartição de gastos não implica desconsideração da personalidade jurídica das empresas dele signatárias. Isso não significa que a formação do grupo econômico — seja qual for seu vínculo associativo (de fato ou de direito) — não seja reconhecida pelo direito; ao contrário, afirma o caráter de cooperação e colaboração que une as empresas organizadas em grupo com o fim de, coletivamente, alcançar os objetivos almejados, sem se fundirem em uma única pessoa jurídica portadora de direitos e obrigações.

Ademais, entendemos que cláusula ou o instrumento em apartado de mandato é central para caracterizar o trânsito de recursos entre as empresas participantes e a empresa centralizadora; mais precisamente, para definir quem incorreu nos gastos e definir o afastamento da configuração de receita e lucro.

Em relação ao *nomen iuris*, diante da não coincidência entre o que se utiliza no direito comparado e mesmo no direito interno para referir ao contrato que visa regular o compartilhamento, passamos a tratar referidos instrumentos como: *contrato de repartição de gastos* (gênero) que comporta estas espécies: contrato de *rateio* de gastos e contrato de *financiamento* de gastos; estas, por sua vez, têm como subespécies, respectivamente, os contratos de *rateio* de despesas e os contratos de *rateio* de custos, além dos contratos de *financiamento* de despesas e dos contratos de *financiamento* de custos

A classificação proposta não implica diferenças de tratamento tributário além daquelas inerentes ao tratamento dos custos e das despesas, conforme suas respectivas naturezas impõem. A utilidade da classificação está no alinhamento ou na padronização, recomendados pela OCDE para o tratamento do tema nos ordenamentos domésticos.

Internamente, o contrato de repartição de gastos não está descrito em lei, mas isso não autoriza concluir que estaria à margem do sistema do direito positivo pátrio; antes, é com base nos artigos 425 e 104, ambos do Código Civil brasileiro, que o instrumento em questão encontra amparo legal.

Definimos ser o *contrato de repartição de gastos atípico (carece de regulamentação específica na lei) e, em regra, plurilateral (quando mais de duas são as partes)*¹²⁹ que objetiva: (1) *criar e organizar o funcionamento do vínculo associativo de um grupo de empresas com o fim de agregar valor ao referido grupo pela centralização de serviços administrativos; tais serviços passam a ser providos por uma empresa signatária — para si e para as demais empresas — sem que coincidam com a atividade-fim da entidade jurídica provedora e em condições de valor e/ou de qualidade mais vantajosas frente àquelas encontradas no mercado, em meio a terceiros; bem como (2) definir a respectiva fórmula de quantificação e alocação dos gastos incorridos para alcançar esse fim.*

Por isso, referidos contratos não tem natureza dos contratos de prestação de serviços, na conformação que lhe é dada pelo artigo 593 e seguintes do Código Civil, mas sim de contrato de repartição de gastos propriamente dito, de modo que a natureza jurídica dos fluxos financeiros ocorridos sob a sua disciplina, é a de reembolso e/ou adiantamento, em oposição à remuneração e/ou preço.

Por fim, sem que as atividades coincidam com a atividade-fim da entidade jurídica provedora dos serviços grupais, o CSC objeto de nossas investigações pode realizar qualquer atividade de suporte operacional do grupo, denominadas de atividades secundárias ou *back office* e, por isso, ser devidamente suportado mediante os respectivos reembolsos e/ou adiantamentos regulados pelo competente contrato de repartição.

Ingressando de vez na temática tributária, e, com isso, visando responder as duas macroquestões restantes relativas a qualificação dos ingressos e dos dispêndios realizados em função do compartilhamento organizado via CSC, identificamos nada mais nada menos do

¹²⁹ Conforme antecipamos, embora reconheçamos a menor probabilidade de sua ocorrência, não descaramos a hipótese de que haver compartilhamento de serviços entre apenas duas partes contratantes, hipótese essa que, mesmo tendo um vínculo bilateral, não desnatura o conceito de compartilhamento, seja por que a finalidade imediata do instrumento é o compartilhamento, seja porque o instrumento, quando concebido, deve estipular, *ab ovo*, as hipóteses de entrada e saída de participantes, nos termos preconizados pelos relatórios da OCDE aqui referidos. Porém, convém frisar que tal hipótese deve ser aceita quando não há coincidência entre a atividade-fim da provedora dos serviços e os serviços potencial ou efetivamente prestados ao amparo de referido instrumento contratual, sob pena de configurar verdadeiro contrato de prestação de serviços.

que onze potenciais incidências tributárias, sem prejuízo das normas relativas ao controle de transferência de preços e às atinentes a configuração de DDL.

O afastamento das incidências de todas elas, exceto relativa ao IOF-câmbio e sem prejuízo de outros fundamentos específicos a cada espécie investigada, teve como pano de fundo o arquétipo constitucionalmente previsto para cada figura impositiva, em especial as suas respectivas materialidades, e, também, o princípio da capacidade contributiva, claramente sob óptica subjetiva, cuja eficácia não está limitada aos impostos apenas, mas se irradia a todas as espécies tributárias previstas no sistema constitucional tributário, isso em função da intrínseca relação que referido primado tem com os princípios da isonomia e da vedação de tributo com efeito de confisco. A questão a se destacar à luz desse trio de princípios, liderados, neste caso, pela capacidade contributiva, é a descoberta no sentido que os eventos ou fatos econômicos verificados na realidade estudada e assim considerados em outros campos do conhecimento (v.g. as ciências contábeis, econômicas, etc), não revelam, para o sistema do direito positivo posto, conteúdo econômico real, senão aparente e, por isso, não estão aptos para desafiar a incidência das respectivas regras-matrizes de incidência tributária que, numa primeira análise, cogitou-se aplicar. Além disso, serviram como base às nossas conclusões, o disposto nos artigos 109 e 110 do CTN, pois preservam tanto a definição dos institutos privados quanto a divisão de competência impositiva dos entes tributantes constitucionalmente atribuídas. Apresentemos, pois, sinteticamente, as nossas conclusões sobre as incidências cogitadas inicialmente:

(i) as regras-matrizes de incidência tributárias potencialmente aplicáveis à unidade de negócios de determinado grupo de empresas que abriga o CSC como um de seus departamentos. Referem-se ao IRPJ, à CSLL, ao PIS, à COFINS e ao ISSQN.

✓ *Repartição de gastos e renda: a não-incidência do IRPJ:*

Não restam preenchidas as notas caracterizadoras do evento renda, portanto não está o aplicador do direito autorizado a fazer desse evento um fato jurídico tributário. Afinal, de um lado, os reembolsos, por representarem mera recomposição patrimonial, nada agregam ao patrimônio (acréscimo patrimonial) que visa recompor, de outro os adiantamentos não se encontram disponíveis (disponibilidade) àquele que o recebe, por isso não representam, tal e qual os reembolsos, nenhum acréscimo patrimonial e, por consequência, a capacidade contributiva exigida constitucionalmente. Portanto, os ingressos verificados em função da manutenção do CSC não geram base imponible para tributação pelo imposto sobre a renda, frustrando a fórmula constitucionalmente exigida do binômio hipótese de incidência/base de cálculo e, de resto, a própria incidência do imposto.

✓ *Repartição de gastos e lucro: a não-incidência da CSLL*

Considerando-se o *lucro* como espécie do gênero renda e sabendo-se que a obtenção de lucro é o pressuposto da tributação via CSSL, que, por sua vez, tem como base de cálculo o lucro auferido, valem aqui, por uma questão de coerência, todas as observações feitas no item anterior.

✓ *Repartição de gastos e receita: a não-incidência das contribuições ao PIS e a COFINS*

Os reembolsos e os adiantamentos representam um ingresso de recursos financeiros; a mensuração desse evento pode ser apurada instantânea e isoladamente; e até seria possível dizer que a natureza do ingresso estaria — num sentido amplo e admitido tão só a título de argumentação — vinculada a uma atividade empresarial. Entretanto, a *causa* do ingresso — é evidente — não decorre da *contraprestação em negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias ou prestação de serviços* nem da *cessão onerosa e temporária de bens e direitos*

e pela remuneração de investimentos; quanto à disponibilidade, esta seria, no máximo, relativa: para os *reembolsos*, a disponibilidade decorre de sua própria natureza — qual seja, a de recomposição patrimonial; para os *adiantamentos*, ela é completamente inexistente. Vê-se, assim, que a caracterização de “receita” no caso em estudo não se faz possível na medida em que pelo menos dois de seus elementos caracterizadores, em essência aquele referente à *causa* do ingresso (para o reembolso e para o adiantamento), está, notoriamente, ausente e a *disponibilidade* haja vista que inexistente (no caso do adiantamento) e, quando presente, decorre da própria natureza do ingresso, que, no entanto, não é uma receita, e sim uma recomposição patrimonial (no caso do reembolso).

✓ *Repartição de gastos e prestação de serviços: a não-incidência do ISSQN*

Enquanto nos contratos de prestação de serviços há obrigação de fazer, sinalagmática, comutativa, estabelecida entre partes diversas e em condições de mercado, nos contratos de repartição de gastos há uma comunhão de interesses para a consecução de determinado fim, o qual deve ser atingido a partir da ação conjunta de todos em regime colaborativo, representado pela criação do CSC em sistema de copropriedade; nesse vínculo associativo, que afirma a existência do grupo econômico, os serviços são, providos de forma apartada da atividade empresarial (representam atividades-meio, ou secundárias) e configuram autosserviços, o que ofende o requisito da bilateralidade inerente aos contratos de prestação de serviços, além de afastar a ideia de remuneração via preço; ademais, o ISSQN não incide sobre serviços potenciais, realidade essa inexoravelmente presente no âmbito de um CSC, de modo que não há tributação sobre contratos, mas sim sobre a prestação efetiva de serviços. Para isso, é claro, devem estar previstas as demais notas exigidas pela norma-padrão de incidência do imposto, o que, como procuramos demonstrar, não é o caso das atividades desempenhadas pelo CSC na forma como o compreendemos.

(ii) as regras-matrizes de incidência tributárias potencialmente aplicáveis às unidades de negócios de determinado grupo de empresas destinatárias dos serviços providos pela entidade que abriga o CSC: IRRF, ISSQN-importação, PIS-importação, COFINS-importação, CIDE, do IOF-câmbio. A dedutibilidade das despesas e os créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo de tais contribuições

✓ *Repartição de gastos e retenção em fonte: a não incidência do IRRF*

Pelo fato de a regra em questão estabelecer a retenção em fonte para fins de imposto sobre a renda e, de fato, inexistir renda a ser retida, mas apenas rendimento (que não é, portanto, a hipótese constitucionalmente exigida para a incidência do imposto sobre a renda), já se poderia concluir pela não sujeição das empresas participantes do compartilhamento de serviços a tal prescrição. Contudo, o IRRF não em lugar, pois os referidos pagamentos, créditos, entregas, empregos ou remessas de valores, no âmbito do CSC, não revelam quaisquer acréscimos patrimoniais; ao contrário, representam recomposição patrimonial (no caso do reembolso) ou antecipação de caixa (no caso do adiantamento) para fazer frente a despesas que são da empresa residente. Ainda, a hipótese sob estudo não é aquela de prestação de serviços comercialmente explorada, remunerada via preço e com o fito de lucro. Portanto, não atente à materialidade da exação, que, também, por essa razão, não tem lugar no contexto ora tratado.

✓ *Repartição de gastos e a importação de serviços: a não incidência do ISSQN-importação*

Servem aqui todas as considerações feitas no item relativo ao ISSQN interno para afastar, agora, a incidência desse imposto no âmbito do compartilhamento de serviços em que a central de serviços seja uma pessoa jurídica não residente ou não domiciliada no Brasil.

Nesta hipótese, destaca-se a patente ausência de capacidade contributiva daquele que promove a saída do recurso, seja em função de adiantamento ou de reembolso de despesas.

✓ *Repartição de gastos e a importação de serviços: a não incidência do PIS-importação e da COFINS-importação*

A não incidência do PIS e da COFINS devidos na importação de serviços decorre do fato de o termo *importar* denotar, em sua essência, um ato mercantil, comercial no que refere a pressupor o ingresso de bens e/ou serviços no país com o fito de lucro; hipótese essa, portanto, que não se encaixa naquela relativa aos serviços desempenhados pelo CSC em prol (e ao mesmo tempo em nome) de seus “clientes” (e a si próprio). Com efeito, não se pode perder de vista o fato de que a materialidade de tais contribuições (importar serviços) pressupõe que a atividade que gera o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores, seja praticada comercialmente, a mercado; ou seja, exige-se pagamento de preço, remuneração, como forma de contraprestação aos serviços prestados. No âmbito de um contrato de repartição de gastos fruto do compartilhamento de serviços — diferentemente do que se passa em relação a um contrato de prestação de serviços —, da forma em que foi definida a figura no âmbito do direito privado, não há que falar em tais realidades. Assim, é inviável a tributação, nessas situações, pelo PIS e pela COFINS incidentes na importação de serviços.

✓ *Repartição de gastos e contratação de serviços administrativos: não incidência da CIDE*

À semelhança das demais imposições tributárias já analisadas, em especial as do PIS e da COFINS incidentes na importação, esta também deve ser afastada. Isso porque o contrato de repartição de gastos, instrumento por meio do qual é criado e mantido o compartilhamento de serviços e respectivos custos e despesas, não se assemelha a um contrato de prestação de serviços; daí que aqui imperam também as disposições — cabe frisar — dos artigos 109 e 110

do CTN. Na realidade experimentada sob a égide de um contrato de repartição de gastos, não há remuneração, e sim reembolsos e/ou adiantamentos de custos ou despesas, os quais, por sua vez, resultam de critérios pré-definidos e justificados e não revelam conteúdo econômico do ponto de vista jurídico-tributário para o fim de desencadear a incidência da CIDE. Não há importação de serviços em termos mercantis e comerciais, pois inexistente o ingresso de serviços no país como fruto da exploração de uma atividade empresarial, a mercado, com o fito de lucrar.

✓ *Repartição de gastos e o fechamento de câmbio: a incidência do IOF*

Considerando-se que a unidade centralizadora está fora do território nacional; considerando-se que, em razão do respectivo contrato de repartição de gastos, ela faz jus ao recebimento de reembolso — para que seu patrimônio seja devidamente recomposto — ou então de adiantamento — para que seu patrimônio não seja lesado ao realizar despesas ao executar o compartilhamento; enfim, considerando-se que a remessa do valor implica compra de moeda estrangeira, então se tem nesse caso a plena incidência da norma-padrão de incidência tributária do IOF em operações tais.

✓ *6.4.2.6 Dedutibilidade das despesas incorridas com base no contrato de repartição de gastos*

Os dispêndios realizados sob o manto do contrato de repartição de gastos devem ser tratados conforme os requisitos gerais de dedutibilidade. Segundo estes, o direito de abater despesas na apuração do resultado tributável é regra. Para tanto, há de provar que as despesas são *necessárias*, ou seja, são relativas ao funcionamento da empresa, *usuais* ou *normais*, isto é, que fazem sentido em relação ao funcionamento da empresa. Na dedutibilidade relativa às operações transnacionais, não deve haver distinção nos casos de repartição de gastos relativos

aos serviços compartilhados se a despesa for incorrida na residente ou na não residente no país.

A parcela do dispêndio a ser reconhecido por cada uma não deve ser outra que não a determinada pelos critérios de alocação previstos no respectivo contrato de rateio e/ou financiamento de despesas.

✓ *6.4.2.7 Dos créditos de PIS e COFINS*

Não há espaço para apropriação de créditos relativos às contribuições incidentes na importação, pois os reembolsos e os adiantamentos não são atingidos por referidas exações quando de suas realizações. Todavia, sobre contribuições incidentes nas operações internas, a lógica de alocação das despesas entre as unidades participantes do compartilhamento de serviços é exatamente a mesma aplicável ao IRPJ e à CSLL. Em outros termos, sempre que a legislação de referidas contribuições assegurar o direito ao crédito em relação a determinado dispêndio, o crédito há que ser garantido, individualmente, na exata medida em que o dispêndio é reconhecido por cada uma das partes contratantes conforme as regras previamente acordadas por meio do contrato de repartição de gastos.

Seguindo em frente com foco nas regras que tratam dos controles e da transferência de preços e da distribuição disfarçada de lucro — guardadas as substanciais diferenças entre os referidos regimes —, afastamos a aplicação de ambas sobre a realidade ora estudada, pois, conforme sabido e ressabido, não há parâmetro de mercado a ser verificado, não há preço, não há ato negocial, não há operação praticada — ou que deveria ser praticada — a mercado. E essas são condições necessárias para o atendimento à materialidade de tais normas. Não afastamos as hipóteses de abusos ou artificialismos como forma de evitar, ilegitimamente, incidências tributárias. Todavia, tais anomalias devem ser identificadas pela avaliação da maneira pela qual foram atribuídos os valores para cada serviço objeto do compartilhamento,

bem como do exame da fixação e da execução dos critérios para repartição dos gastos. Havendo, por hipótese, alguma distorção, seja via manipulação na atribuição de valores para cada serviço, seja via estipulação de critérios frágeis ou, ainda, via distorções na execução dos critérios, ficarão os sujeitos passivos participantes do modelo impropriamente aplicado expostos, de um lado, à glosa das despesas deduzidas em ofensa ao citado artigo 299/RIR e, de outro, à tributação dos fluxos financeiros, sem prejuízo, é claro, da aplicação de penalidades.

A propósito, e já rumando para o término das presentes considerações, entendemos que embora os contribuintes possam escolher qual é a forma que encararão os serviços intragrupo, se prestação de serviços ou se compartilhamento de serviços, conforme apontam os modelos OCDE e a legislação interna, o tema do planejamento tributário, o lícito, não vai muito além desse ponto nessa temática. Claramente, uma vez implantado o CSC, poderá haver economia de tributos, mas o fator motivador de sua implantação não nos parece ser, efetivamente, este.

Por outro lado, de nada adiantará estruturar o CSC por meio de um contrato de repartição de gastos como mera forma de ocultar uma relação real de prestação de serviços, ou, então, como forma de sub ou superfaturar despesas, uma vez que, ao lado das garantias e liberdades prescritas em favor dos cidadãos e contribuintes em geral, o ordenamento jurídico disponibiliza aos órgãos de fiscalização e controle mecanismos legítimos para alcançar a substância do negócio jurídico ocultado por meio de uma formalização que não lhe era correspondente, na essência. E os tribunais pátrios, revelaram as nossas pesquisas, estão atentos a esses aspectos. Por isso, para que uma operação seja sustentável, em todos os seus aspectos, os instrumentos jurídicos que a formalizam devem retratar a realidade a que se referem, e isso nos leva ao tema das provas.

A pesquisa realizada revelou ser esse aspecto das provas extremamente relevante na temática do compartilhamento de serviços, pois, se de um lado há, por parte dos órgãos jurisprudenciais consultivos e contenciosos uma tendência clara — mais ou menos abrangente a depender do órgão e do tema especificamente tratado — de consolidação de entendimentos para a aceitação do modelo, de outro, o exame da realidade concreta, isto é, das provas, será cada vez mais demandado daqueles que o implementam.

REFERÊNCIAS

- ABBAGNANO, Nicola. Relatividade, Teoria da. In: _____. *Dicionário de filosofia*. 5. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 844–5.
- ADEODATO, João Maurício Leitão. *Filosofia do direito: uma crítica à verdade à ética na ciência*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- ADEODATO, João Maurício. *Ética e retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral ... [et al.] *Tributos e preços de transferência* (coord. Valdir de Oliveira Rocha). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo, Dialética, 1997, v. 1–3.
- ANDERLE, Ricardo. A tributação do reembolso de despesas na atividade da advocacia *Repertório IOB de jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*, n. 1, p. 43–39, jan. 2015.
- APEL, Karl-Otto. *Transformação da filosofia I: filosofia analítica, semiótica, hermenêutica*. São Paulo: Loyola, 2000a.
- APEL, Karl-Otto. *Transformação da filosofia II: o a priori da comunidade de comunicação*. São Paulo: Loyola, 2000b.
- APEL, Karl-Otto; MOREIRA, Luiz (Org.). *Com Habermas, contra Habermas: direito, discurso e democracia*. São Paulo: Landy, 2004.
- ARAUJO, Clarice Von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- ASCARELLI, Tullio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. São Paulo: Saraiva, 2001.
- ATALIBA, Geraldo. *ISSQN — base impositiva*. Estudos e pareceres de Direito Tributário. São Paulo: RT, 1978, p. 85, v. 1.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Imposto de renda — capacidade contributiva — aparência de riqueza — riqueza fictícia — “renda” escritural — intributabilidade de correções monetárias. *Revista de direito tributário*, Revista dos Tribunais, n. 38, 1986.
- ATALIBA, Geraldo; SARTIN, Agostinho. Imposto de renda — não incidência sobre indenizações por desapropriação. *Revista de Direito Tributário*, Revista dos Tribunais, n. 36, 1986.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- ATALIBA, Geraldo. Regime tributário e estado de direito — igualdade e anterioridade em matéria tributária. 1998. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>.

- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004a.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004b.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios — da definição á aplicação dos princípios jurídicos*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ÁVILA, Márcio. *Preços de transferência na indústria do petróleo (transfer pricing)*. Rio de Janeiro: Interciência, 2010.
- AZEVEDO, Antonio Junqueira de. *Novos estudos e pareceres de direito privado*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Rio de Janeiro: Casa de Ruy Barbosa, 1949.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Rio de Janeiro: Casa de Ruy Barbosa, 1949.
- BARRETO, Aires Fernandino. In:_____. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 21.
- BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003.
- BARRETO, Aires Fernandino. A nova COFINS: primeiros apontamentos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 103. São Paulo: Dialética, p. 7–16, abril de 2004.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Lejus, 1998.
- BELLUCCI, Maurício. PIS/Cofins: abatimento de créditos relativos aos gastos com aquisição de equipamentos de proteção individual – EPI. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 222, 2014.
- BERGERON, B. *Essentials of shared services*. New Jersey: John Wiley & Sons, 2003.
- BERNARDO, Gustavo. *A dúvida de Flusser: filosofia e literatura*. São Paulo: Globo, 2002.
- BERNARDO, Gustavo. *Educação pelo argumento*. 2. ed. Rio de Janeiro: Rocco, 2007.
- BESSONE, Darcy. *Do contrato: teoria geral*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.
- BÍFANO, Elidie Palma. *Apuração de preços de transferência em intangíveis, contratos de prestação de serviços intragrupo e cost sharing agreements*. Tributos e preços de transferência. São Paulo: Dialética, 2010, v. 3.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste. Brasília: UnB, 1991

BRANCO, Vinícius. Convênio de rateio de despesas – disciplina tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n.107, 2004.

BRASIL. Presidência da República. *Lei 3.071*, de 1º de janeiro de 1916 [Código Civil dos Estados Unidos do Brasil]. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm>. Acesso em: 2 mar. 2014.

BRASIL. Presidência da República. Decreto-lei 5.452, de 1º de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm>. Acesso em: 22 out. 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Lei 5.172*, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 nov. 2014

BRASIL. Presidência da República. *Lei 6.404*, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 22 set. 2014

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. (Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 12/12/2014).

BRASIL. Superior Tribunal Federal. *RE n. 1.221.336–CE*, DJU de 26/6/92, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. *RE 232393*, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 2/08/1999, DJ 05042002 PP00055 EMENT VOL0206303 PP00470.

BRASIL. Presidência da República. *Lei 10.406*, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 20 nov. 2014

BRASIL. Superior Tribunal Federal. *Acórdão n. 1401001.059*, da 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em que funcionou como relator nos autos do processo n.16327.001331/200961, cujo julgamento ocorreu em 9 de outubro de 2013. Disponível em:

<<http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 20 fev. 2015.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Efeitos fiscais do rateio de despesas. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, Academia Brasileira de Direito Tributário, São Paulo, v. 20, n. 107, p. 237–257, nov./dez., 2012.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração. *Forense*, Rio de Janeiro, v. 1, jul./ago./set. 1979.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo, Malheiros, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. Grupo de empresas, autocontrato, não incidência de ISS, questões conexas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 94, p. 114–32, jul. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/5369/elisao-fiscal/2#ixzz3g5atVbfU>>. Acesso em: 28 maio 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Formalização da linguagem — proposições e fórmulas. *Direito* — revista do programa de pós-graduação em direito PUC/SP, São Paulo: Max Limonad, v. 1, n. 1, p. 143–54, 1995.

CARVALHO, Paulo de Barros. O ICMS e os “regimes especiais”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 8. 1996.

CARVALHO, Paulo de Barros. Lançamento por homologação — decadência e pedido de restituição. *Repertório de Jurisprudência*, n. 3, caderno 1, fev. 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Apostila de filosofia do direito I. Lógica Jurídica*. São Paulo: PUC, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007a.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007b.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noesis, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noesis, 2009.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. Tratamento tributário aplicável aos contratos de rateio/compartilhamento de custos e despesas (cost sharing agreements): IRPJ, CSLL, PIS, Cofins, ISS e critério para dedutibilidade de despesas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 177, 2010.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial, de acordo com o novo Código Civil e alterações da Lei da S/A*. São Paulo: Saraiva, 2003, v. 21.

COMPARATO, Fábio Konder. *Direito empresarial: estudos e pareceres*. São Paulo: Saraiva, 1995.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo. Malheiros, 1993.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

COSTA, Felipe Gambôa Alves da. 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*, Academia Brasileira de Direito Tributário, São Paulo, v. 18, n. 91, p. 126–178, mar./abr., 2010.

CUANO, Rodrigo Pereira. Condomínio. *Universo Jurídico*, Juiz de Fora, MG, 30 de maio de 2001, ano XI.

Disponível em: <<http://uj.novaprolink.com.br/doutrina/872/condominio>>. Acesso em: 19 de mai. de 2015.

DARDO, Scavino. *La filosofia actual: pensar sin certezas*. Buenos Aires: Paidós, 1999.

DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). *Tributação e desenvolvimento* — homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de direito do trabalho*. 14. ed. São Paulo: LTr, 2015.

DELOITTE RESEARCH. *The Future of shared services*. 2003

ECO, Umberto. *Tratado geral de semiótica*. 4. ed. São Paulo: Perspectiva, 1995.

EDMONDS, David. *O atizador de Wittgenstein: a história de uma discussão de dez minutos entre dois grandes filósofos*. Rio de Janeiro: DIFEL, 2003.

FERRAGUT, Maria Rita. *As presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAGUT, Maria Rita. *Rateio de custos e despesas entre empresas do mesmo grupo econômico*. Publicado pela FISCOsoft em 5/9/2012. Disponível em:

<<http://www.fiscosoft.com.br/a/5vuv/rateio-de-custos-e-despesas-entre-empresas-do-mesmo-grupo-economico-maria-rita-ferragut>>. Acesso em: 30 mar. 2015.

- FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento de arrecadação em detrimento da legalidade? 22/07/2014. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-aumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut#ixzz3gVx690bD>>. Acesso em: 2 ago. 2014.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo, Atlas, 1993.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Apresentação. In: LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Brasília: ed. da Universidade de Brasília, 1980.
- FIGUEIREDO, Lucia Valle. Indenizações e seu Regime Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo: co-edição Dialética e ICET, 2000, p. 213–25.
- FLUSSER, Vilém. *Fenomenologia do Brasileiro: em busca novo homem*. Rio de Janeiro: ed. UERJ, 1998.
- FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *PIS/COFINS — questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- FLUSSER, Vilém. *Da religiosidade: a literatura e o senso de realidade*. São Paulo: Escrituras, 2002a.
- FLUSSER, Vilém. *Filosofia da caixa preta: ensaios para uma futura filosofia da fotografia*. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2002b.
- FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 2ed. São Paulo: Annablume, 2004.
- FLUSSER, Vilém. *A história do Diabo*. 2 ed. São Paulo: Annablume, 2006.
- FLUSSER, Vilém. *Bodenlos: uma autobiografia filosófica*. São Paulo: Annablume, 2007.
- GALHARDO, Luciana Rosanova. *Rateio de despesas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária — fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2008.
- GOMES, Orlando. *Novas Questões de Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 1979.
- GONÇALVES, Reinaldo. Grupos econômicos: uma análise conceitual e teórica. *Revista Brasileira de Econom*, São Paulo: ed. FGV, 1991
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- GUIBURG, Ricardo; GUIGLIANI, Alejandro; GUARINONI, Ricardo. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 1985.
- HADDAD, Gilberto Jabur. Classificação dos contratos. In: LOTUFO, Renan; NANNI, Giovanni Ettore (Coord.). *Teoria geral dos contratos*. São Paulo: Atlas, 2011.

- HAMMER, M.; CHAMPY, J. *Reengenharia: revolucionando a empresa em função dos clientes, da concorrência e das grandes mudanças da gerência*. Rio de Janeiro: Campus, 1994.
- HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (Coord.). *Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do Grupo de Estudos de Paulo Barros de Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009.
- HENRIQUE LONGO, José. Natureza jurídica do ressarcimento no rateio de despesas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 77, 2002.
- HESSEN, Johannes. *Teoria do conhecimento*. (Tradução de dr. Antônio Correia). 3. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1964.
- HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copolla, 1999.
- HORVATH, Estevão. O princípio do não confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002.
- HOUAISS, Antônio. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.
- GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.
- GONÇALVES, Reinaldo. Grupos econômicos: uma análise conceitual e teórica. *Revista Brasileira de Economia*, São Paulo: FGV/EPGE, v. 45, n. 4, 1991.
- JABUR, Gilberto Haddad. Classificação dos contratos. In: LOTUFO, Renan; NANNI, Giovanni Ettore. *Teoria geral dos contratos*. São Paulo: 2011.
- JAKOBSON, Roman. *Linguística e Comunicação*. Tradução de José Paulo Paes e Isidoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 1991.
- JUSTEN FILHO, Marçal. O ISS, a Constituição de 1988 e o decreto-lei n. 406. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 3, 1995.
- JUSTINO, Sérgio Adnan. *A prática dos serviços compartilhados na área administrativo-financeira empresarial: uma perspectiva de mudança*. 2002. Dissertação (Mestrado em Administração) — Pontifícia Universidade Católica, São Paulo.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. Lisboa: Armênio Amado, 1984.
- KOURY, S. E. C. *A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresa*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. *Curso de derecho financeiro español*. 20. ed. Madrid: Marcial Pons, 1998.
- LESSA, Donavan Mazza; FONSECA, Fernando Daniel de Moura; LIMA, Daniel Serra. Novas perspectivas sobre o rateio de despesas à luz do entendimento do CARF e da Receita Federal do Brasil. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 211, 2013.

- LESSA, Donovan Mazza. Novas perspectivas sobre o rateio de despesas à luz do entendimento do Carf e da Receita Federal do Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, Academia Brasileira de Direito Tributário, São Paulo, n. 211, p. 31–41, abr., 2013.
- LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, v. 1.
- LUHMANN Niklas. *Sociologia do direito II*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1985, v. 2.
- MAGALHÃES, Carlos. *Como alavancar vantagem competitiva através de centro de serviços compartilhados: estratégias para maximizar o valor em sua organização*. São Paulo: All Print, 2013.
- MALHEIRO, Eliete de Lima Ribeiro. *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 69–74.
- MARINS, James. Regime Tributário das Indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo: co-edição Dialética e ICET, 2000.
- MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonade, 2000.
- MARTINS, Fran. *Contratos e obrigações comerciais*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.
- MARTINS, Natanael. Rateio de custos/despesas entre empresas sob controle comum — tratamento tributário aplicável. In: _____. *Planejamento fiscal — teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995.
- MARTINS, Natanael. O contrato de rateio de despesas e suas implicações tributárias. SHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário*. Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. 2.
- MARTINS, Vicente de Paula; AMARAL, Francisco Piedade. A consolidação da prática de serviços compartilhados. *eGesta*, v. 4, n. 1, p. 158–9, jan./mar. 2008.
- MARTINS-COSTA, Judith. *Modelos de direito privado*. São Paulo: Marcial Pons, 2014.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*. São Paulo: Dialética, 2000.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 11. ed. 1999.
- MELHADO, Reginaldo. Globalização, terceirização e isonomia salarial. *Revista LTr*, São Paulo, v. LX, n. 10, p. 1.322–30, out. 1996.
- MINATEL, José Antônio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para a sua tributação*. São Paulo: MP, 2005.
- MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MOREIRA, André Mendes. *O direito tributário: entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014.

- MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis, aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2014, v. 5.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. Max Limonad: São Paulo, 2001.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.
- MUNIZ, João Guilherme de Moura Rocha Parente. *Sobre o conceito de grupo econômico no direito brasileiro*, 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/25114/sobre-o-conceito-de-grupo-economico-no-direito-brasileiro/1>>. Acesso em: maio 2015.
- NEGREIROS, Teresa. *Teoria do contrato: Novos Paradigmas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO/OECD. *Transfer Pricing and Multinational Enterprises: three taxation issues*, 1984.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO/OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and tax administrations*, 1995.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO/OECD. *OECD Final Guidelines*, 1998.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO/OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and tax administrations*, 2010.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade contributiva*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 78.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “A problemática das receitas de terceiros perante as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS”. In: _____. *Direito tributário atual*. São Paulo: IBDT e Dialética, 2003, v. 17.
- OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. *Contabilidade tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto e Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- PINTO, Alexandre Evaristo. Tributação dos reembolsos no âmbito dos contratos de compartilhamento de despesas. *Revista Direito Tributário Atual*, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, n. 29, p. 36–62, jan./jun., 2013.

BELLUCCI, Maurício. Cofins — retenção e prestadores de serviços imunes ou isentos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos. (Coord.) *Pis-Cofins* — questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

PIVA, Sílvia Helena Gomes. *O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária*. São Paulo: Saraiva, 2012.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado* — parte especial. Tomo XXII. Direito das obrigações. Obrigações e suas espécies. Fontes e espécies de obrigações. Atualizado por Nelson Nery Júnior e Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

POPPER, Karl R. *A lógica da pesquisa científica*. São Paulo: Cultrix, 2002.

QUEIROZ, Luiz César Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

QUINN, Barbara; COOKE, Robert; KRIS, Andrew. *Shared Services*. Harlow: Pearson Education Limited, 2000.

ROBLES, Gregorio. *Las reglas del derecho y las reglas de los juegos*. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1988.

ROBLES, Gregorio. *El derecho como texto (cuatro estudios de teoría comunicacional del derecho)*. Madrid: Civitas, 1998.

ROBORTELLA, Luiz Carlos Amorim. Terceirização. Tendências em doutrina e jurisprudência. In: _____. *Direito do trabalho*. Estudos em homenagem ao prof. Luiz de Pinho Pedreira da Silva. São Paulo: LTr, 1999, p. 315–6.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo judicial em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 1995.

ROCHA, Sergio André. Aspectos fiscais do reembolso de despesas e do compartilhamento de custos. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 132, 2009.

ROCHA, Sérgio André; BARRETO, Ana Carolina. “Tributação do reembolso de despesas e do compartilhamento de custos e o CPC 030”. In: _____. *Direito tributário e societário e reforma da Lei das S/A*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, v. 3, p. 585–6; 598.

SANTAELLA, Lucia. *A teoria geral dos signos*. São Paulo: Pioneira, 2000.

SANTAELLA, Lúcia. *A percepção: uma teoria semiótica*. 2. ed. São Paulo: Experimento, 1998.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Tributo e classificação das espécies no sistema tributário brasileiro. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5qd0/tributo-e-classificacao-das-especies-no-sistema-tributario-brasileiro-eurico-marcos-diniz-de-santi>>. Acesso em: 25 set. 2014.

- SCAVINO, Dado. *La filosofía actual: pensar sin certezas*. Santiago del Estero: Paidós Postales, 1999.
- SHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2009.
- SHULMAN, D. S.; DUNLEAVY, J. R.; HARMER, M. J.; LUSK, J. S. *Shared services: serviços compartilhados*. São Paulo: Makron Books, 2001.
- SILVA, Joana Lins. *Fundamentos da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- SLAIBI FILHO, Nagib. *Vocabulário jurídico*. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo, Noeses, 2005.
- TORRÊS, Heleno. *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- TOTVS. Apresentação “Ganhando eficiência com o CSC. São Paulo, 15 de abril de 2014. Disponível em: <<http://pt.slideshare.net/TOTVS/consulting-atividade6-charleshagler-33954640>>. Acesso em: 20 mar. 2015
- VASCONCELLOS, Eduardo Pinheiro; HEMSLEY, James R. Hemsley. *Estrutura das organizações: estruturas tradicionais, estruturas para inovação e estrutura matricial*. São Paulo: Atlas, 1989.
- VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008, v. 2.
- VIGLIAR, José Marcelo Menezes. *Uniformização de jurisprudência, segurança jurídica e dever de uniformizar*. São Paulo: Atlas, 2003.
- VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- VILHENA, Paulo Emílio Ribeiro de. Grupo econômico e direito do trabalho. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 25, n. 98, abr./jun. 1988.
- VOGEL, Klaus. *Revista dos tribunais — caderno de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: RT, 1994
- WALD, A. Algumas considerações sobre as sociedades coligadas e os grupos de sociedade na nova Lei de Sociedades Anônimas. *Revista Forense*, Rio e Janeiro, n. 258, p. 83–94, abr.-jun. 1977, p. 89.
- WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tratado lógico-filosófico/investigações filosóficas*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1995.
- WITTGENSTEIN, Ludwing. *Observações filosóficas*. São Paulo: Loyola, 2006.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

XAVIER, Alberto. Aspectos fiscais de cost-sharing agreement. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 23, 1997.

ZANGRANDO, Carlos Henrique da Silva. *Curso do direito do trabalho — direito individual do trabalho*. São Paulo: LTr, 2008, t. 2.

APÊNDICE

Itens para minimizar riscos de autuação fiscal e para defesas com mais probabilidade de êxito

QUADRO-SÍNTESE DE ITENS A SEREM CONSIDERADOS NA IMPLANTAÇÃO DE UM CSC		DECISÕES QUE TRATAM DO TEMA
Legislação tributária	Não há legislação específica sobre o tema, devendo ser aplicadas as regras gerais relativas aos tributos potencialmente relacionados com o modelo: IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ISSQN, IRRF, PIS-importação, COFINS-importação, ISSQN-importação, CIDE, IOF-câmbio, além das normas de DDL e TP.	
Grupo econômico	As empresas que pretendem ratear despesas comuns devem pertencer a um mesmo grupo econômico, ainda que sua formação seja causada pela implantação do CSC (exceção à regra).	AC 203-09.674 (07.07.2004); AC 203-10.152 (07.08.2006); AC 203-09.723 (11.08.2004); AC 2302-001.038 (11.05.2011); Solução de Consulta 36 (11.02.2009)
Motivação	Deve ser tratado como um item fundamental para motivação da implantação de um CSC. Ela deve ser de ordem econômica, estratégica. Nesse sentido, deve ser produzida e arquivada toda a documentação que evidencia, de forma efetiva, os propósitos negociais segundo os quais o modelo organizacional em questão teve lugar, tais como a geração de sinergias, de ganho de escala, de qualidade, produtividade, padronização etc.	
Documentação prévia	Atas de reuniões, assembleias, estudos de viabilidade, dentre outros, são documentos que fortalecem a existência da motivação econômica da implantação do modelo.	
Atividade-meio	A empresa onde está estruturado o CSC não pode ter como objeto social o exercício da atividade que causou o dispêndio (atividade-fim).	AC 203-10.152 (07.08.2006); AC 203-09.723 (11.08.2004); AC 203-09674 (07.07.2004); Processo Administrativo 2010-0.152.567-8 (23.03.2011) no Conselho Municipal da Pref. de São Paulo; Agravo Legal em Agravo de Instrumento 0030350-92.2013.4.03.0000/MS no TRF da 3ª Região
Contrato	É fundamental que o grupo de empresas que opte pelo compartilhamento de serviços e rateio de custos e despesas firme, previamente, um contrato expresso e com a especificação detalhada dos serviços e dos critérios de rateio.	AC 101.96.724 (28.05.2008); AC 101.95.308 (08.12.2005); AC 103-22.086 (12.09.2005); AC 103-21.911 (13.04.2005); AC 107-09.419 (25.06.2008); AC 101-96074 (29.03.2007); Solução de Divergência 23 (23.09.2013); Processo Administrativo 2012-

		0.133.820-0 (17.01.2013) no Conselho Municipal da Pref. de São Paulo
Espécies de contratos	(i) para repartição dos custos e das despesas; ou (ii) para financiamento dos custos e das despesas.	
CrITÉRIOS de rateio	Pelo critério ou <i>método direto</i> , a determinação e alocação das despesas entre os participantes ocorrem na exata medida em que forem incorridas por cada um deles. Não há margem para estimativas porque há individualização do consumo e do usuário. Pelo critério ou <i>método indireto</i> , ao contrário, justamente por não serem possíveis ou viáveis a determinação do usuário e a medição do consumo efetivo, a atribuição dos gastos é feita em bases estimadas (por exemplo, faturamento, receita etc.).	AC 101-93.013 (16.03.2000); AC 103-22.086 (12.09.2005); AC 105-11.939 (11.11.1997); AC 103-21.911 (13.04.2005); AC 9101-001.878 (18.03.2014); AC 1103-00.337 (10.11.2010); AC 101-96074 (29.03.2007); AC 103-22.934 (28.03.2007); Solução de Consulta 8 (01.11.2012); Solução de Consulta 84 (01.09.2011)
Comprovação	A comprovação dependerá do método. No direto, a prova terá que versar sobre a necessidade do contrato (motivação), a utilização efetiva do serviço e a demonstração de que todas as empresas usufruíram ou tinham condições de usufruir dos serviços, direitos e demais itens que constaram do acordo. No indireto, além da prova da necessidade do contrato, deve ser demonstrada a fruição do serviço, ainda que potencial, além da prova efetiva da correção do método eleito (razoabilidade dentro do contexto do caso concreto).	AC 103-22.086 (12.09.2005); AC 105-11.939 (11.11.1997); AC 1101-00.246 (28.01.2010); AC 1101-000.468 (25.05.2011)
Complexidade de critérios	Não é um problema em si, em especial quando aprovados por auditoria externa.	
Objetividade	Os critérios de rateio devem ser objetivos de modo a evidenciar o não favorecimento de partes contratantes.	
Razoabilidade	Deve ser objetivada no contrato.	
Uso	É importante que todas as empresas do grupo se beneficiem ou possam se beneficiar dos serviços ou dos direitos que são objeto do acordo.	
Isonomia	Os serviços ou bens objeto do rateio devem ter sido efetivamente recebidos ou postos à disposição das partes contratantes em condições igualitárias, isto é, sem qualquer favorecimento.	
Cláusula de mandato	O contrato deve ter uma cláusula estipulando o mandato concedido ao CSC para bem caracterizar que este não age em nome próprio em relação àquilo que é objeto do rateio.	
Clareza	O contrato deve prescrever de forma clara os direitos e obrigações das partes, a descrição detalhada dos serviços de forma padronizada a todas as unidades de negócio.	
Regras de transição	O contrato deverá estabelecer previamente como serão tratadas determinadas hipóteses transitórias, a exemplo da venda de uma das empresas do grupo para outro grupo empresarial, da entrada e da saída de membros	

	etc.	
Fluxo de recursos	A transferência das despesas deve se dar em benefício proporcional de todas as empresas segundo os critérios previamente assumidos. Ao final do período, havendo déficit deverá ser coberto segundo tais critérios; havendo superavit, os recursos deverão ser devolvidos seguindo-se os mesmos critérios.	
Valores	A formação, composição e divulgação dos valores devem ser feitas previamente, nos termos estabelecidos em contrato e deve corresponder ao ressarcimento dos custos e despesas incorridos pela empresa centralizadora, sem a agregação de qualquer valor que possa configurar receita de venda ou de prestação de serviços.	AC 203-09.674 (07.07.2004); AC 203-10.152 (07.08.2006); AC 203-10.152 (07.08.2006); AC 203-09.723 (11.08.2004); AC 3403-002.520 (24.10.2013); AC 1201-000.368 (13.12.2010); AC 101-95.443 (23.03.2006); AC 1101-00.246 (28.01.2010); AC 101-95451 (23.03.2006); AC 108-06604 (26.07.2001); Solução de Consulta 84 (01.09.2011); Solução de Consulta 194 (23.06.2008); Solução de Consulta 145 (28.11.2007); Solução de Consulta 260 (23.08.2006); Solução de Consulta 12 (07.03.2006); Solução de Consulta 59 (21.03.2005); Solução de Consulta 38 (13.01.2011); Solução de Consulta 15 (23.03.2005); Solução de Consulta 36 (11.02.2009); Processo Administrativo 2011-0.166.715-6 (19.01.2012) no Conselho Municipal da Pref. de São Paulo; Processo Administrativo 2011-0.317.186-7 (23.03.2012) no Conselho Municipal da Pref. de São Paulo; Processo Administrativo 2011-0.337.714-7 (30.05.2012) no Conselho Municipal da Pref. de São Paulo; Processo Administrativo 2010-0.152.567-8 (23.03.2011) no Conselho Municipal da Pref. de São Paulo; Agravo Legal em Agravo de Instrumento 0030350-92.2013.4.03.0000/MS no TRF da 3ª Região; Apelação Cível 0036855-11.2008.4.03.6100/SP no TRF da 3ª Região; REsp 224.813 no STJ; REsp 1.080.161 no STJ; REsp 411.580 no STJ.
Lucro	Não deve existir lucro agregado ao custo/despesa	

	rateada e o contrato já deverá prever situações de déficit e superávit como sujeitas aos mesmos critérios de rateio.	
Valor de mercado	Os serviços/bens/direitos objeto de rateio, quando contratados junto a terceiros devem observar o preço de mercado e esse valor deve ser a base para o rateio.	
Documento	As transações deverão estar embasadas em documentação hábil e idônea.	AC 103-22.086 (12.09.2005); AC 107-08.710 (17.08.2006); AC 101-93.716 (22.01.2002); Processo Administrativo 2010-0.052.670-0 (22.09.2010) no Conselho Municipal da Pref. de São Paulo; Processo Administrativo 2009-0.105.366-6 (06.01.2010) no Conselho Municipal da Pref. de São Paulo
Nota de débito	Documento que não tem forma prescrita em lei e que deve suportar os fluxos financeiros entre as empresas contratantes desde que guardem coerência com as estipulações contratuais.	AC 101-85.116 (29.10.1993)
Contabilidade	Os custos e as despesas devem ser lançados de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos no Brasil. A escrituração das pessoas jurídicas envolvidas deve estar correta, uma vez que a contabilidade faz prova em favor do contribuinte.	AC 107-09.588 (17.12.2008); AC 101-93.716 (22.01.2002); Solução de Consulta 46 (22.04.2008)
Fiscalização	O grupo de empresas que opta pelo contrato de compartilhamento deve estar organizado para atender uma fiscalização, isto é, deve manter em boa ordem toda a documentação produzida. Além dos documentos legalmente exigidos, recomenda-se fortemente a manutenção de controles e arquivos adicionais e uma gestão específica desses documentos para fins de fiscalização.	
Efetividade dos serviços	Deve ser comprovada por meio de notas fiscais, contratos, boletos, depósitos bancários (comprovação formal) cumulativamente com provas diretamente ligadas ao objeto da prestação de serviços, tais como pareceres, planilhas, projetos, planos, qualificação dos técnicos, capacitação da empresa prestadora, sua estrutura (comprovação material). Se bens e direitos, deve guardar relação com a fonte produtora de rendimentos.	AC 105-11.939 (11.11.1997)
Laudos	Tem sido exigidos e aceitos laudos de auditores externos como meio de atestar a objetividade dos critérios e a sua obediência na execução do contrato.	AC 101-96.367 (18.10.2007); AC 101-96.357 (17.10.2007); AC 101-96074 (29.03.2007)
Despesas	As despesas incorridas para o desenvolvimento das atividades do CSC podem compor o valor a ser rateado desde que bem comprovadas e sem qualquer adição a título de margem de lucro (a exemplo de aluguéis prediais, de máquinas e equipamentos, folha	

	de pagamento etc.).	
Dedutibilidade	É possível quando as despesas forem necessárias, normais e usuais e para tanto a manutenção da fonte produtora de rendimentos é a referência.	AC 101-95.999 (18.10.2006); AC 103-21.911 (13.04.2005); AC 1101-000.468 (25.05.2011); AC 101-93.716 (22.01.2002); AC 101-95777 (18.10.2006); AC 101-95308 (08.12.2005); AC 105-11939 (11.11.1997); Solução de Consulta 8 (01.11.2012); Solução de Divergência 23 (23.09.2013); Solução de Consulta 354 (30.09.2008)
Estrutura transnacional	Observar as regras tributárias próprias de importação e exportação, retenções em fonte, transferência de preços, tratados internacionais e regras relativas aos lançamentos contábeis de cada país envolvido, podendo as regras que determinam incidências ou submissão aos controles de transferência de preços serem questionadas.	Solução de Consulta 8 (01.11.2012); Solução de Consulta 43 (26.02.2015); Solução de Consulta 20 (21.01.2013); Solução de Consulta 21 (25.02.2015); Solução de Consulta 462 (29.11.2006); Solução de Consulta 354 (30.09.2008)
Incentivos fiscais locais	O ISSQN não deve compor o objeto de pleitos de incentivos fiscais para instalação do CSC em dada localidade uma vez que, por princípio, não há a incidência desse imposto em suas atividades, devendo ficar claro desde o D+0 que não há prestação de serviços remunerados via preço a mercado.	

ANEXO

Catálogo de decisões

ÓRGÃO EMISSOR	8ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal
Nº PROCESSO/ RECURSO	Solução de Consulta nº 59, de 21 de março de 2005
Nº ACÓRDÃO	-
CONTRIBUINTE	Não informado
EMENTA	<p>ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep EMENTA: PIS NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. REEMBOLSO DE DESPESAS. Para fins de apuração do PIS/Pasep não-cumulativo, integra a base de cálculo toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, ainda que referente ao reembolso de custos e despesas pela contratante do serviço. Na apuração do crédito a ser deduzido dessa contribuição, serão considerados os custos e despesas efetuados pela consulente, desde que enquadrados nas hipóteses definidas na legislação de regência. PIS NÃO-CUMULATIVO. PRESTADORA DE SERVIÇOS. CRÉDITO. INSUMOS. A partir de 1º de janeiro de 2003, pode ser descontado o crédito de PIS/Pasep calculado em relação aos bens e serviços, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, utilizados como insumo na prestação de serviços; A partir de 1º de maio de 2004, pode também ser descontado o crédito relativo às importações, sujeitas ao pagamento das contribuições para o PIS/Pasep, de bens e serviços para serem utilizados como insumo na prestação de serviços; Para efeito de cálculo dos créditos do PIS/Pasep não-cumulativo, somente são considerados insumos os bens, não incluídos no ativo imobilizado, e os serviços, desde que utilizados diretamente no respectivo serviço prestado. No conceito de insumo não se enquadra qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, aqueles que efetivamente sejam aplicados ou consumidos no respectivo serviço prestado.</p>
RELATOR	Não informado
DATA JULGAMENTO	21/03/2005
COMENTÁRIOS	- Na Solução de Consulta em referência, a RFB decidiu que <u>integra a base de cálculo toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, ainda que referente ao reembolso de custos e despesas pela contratante do serviço.</u>
ÓRGÃO EMISSOR	1ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal
Nº PROCESSO / RECURSO	Solução de Consulta nº 15, de 23 de março de 2005
Nº ACÓRDÃO	-
CONTRIBUINTE	Não consta
EMENTA	<p>RECUPERAÇÃO/REEMBOLSO DE DESPESAS. Integram o faturamento, base de cálculo da Contribuição ao PIS, os valores contabilizados como recuperação de despesas. No caso, os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de gastos com pessoal, serviços de consultoria/assessoria e estrutura, custeados por uma das empresas do grupo, representam receitas de</p>

	<p>serviços e integram o faturamento.</p> <p>DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.718/98, artigos 2º e 3º.</p> <p>RECUPERAÇÃO/REEMBOLSO DE DESPESAS. Integram o faturamento, base de cálculo da COFINS, os valores contabilizados como recuperação de despesas. No caso, os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de gastos com pessoal, serviços de consultoria/assessoria e estrutura, custeados por uma das empresas do grupo, representam receitas de serviços e integram o faturamento.</p> <p>DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.718/98, artigos 2º e 3º.</p>
RELATOR	Não consta
DATA JULGAMENTO	23/03/2005
COMENTÁRIOS	- Na presente Solução de Consulta, importante destacar o entendimento exarado segundo o qual os valores assumidos por uma empresa, compartilhado e rateado entre as demais devem integrar o faturamento, mesmo que contabilizados como recuperação de gastos.

ÓRGÃO EMISSOR	1ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal
Nº PROCESSO / RECURSO	Solução de Consulta nº 12 de 07 de Março de 2006
Nº ACÓRDÃO	-
CONTRIBUINTE	Não informado
EMENTA	<p>ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins</p> <p>EMENTA: No caso de empresa que presta serviços de locação de mão-de-obra, a base de cálculo da Cofins corresponde aos valores por ela recebidos para fins de “reembolso” do pagamento de salários e encargos sociais, previdenciários e trabalhistas dos empregados à disposição da empresa tomadora dos serviços, bem como ao valor pactuado pela execução destes, constantes da respectiva nota fiscal. Igualmente, em se tratando de pagamentos efetuados por pessoas jurídicas de direito privado a tais empresas de locação de mão-de-obra, haverá retenção na fonte da Cofins sobre o valor bruto do documento fiscal.</p>
RELATOR	Não informado
DATA JULGAMENTO	07/03/2006
COMENTÁRIOS	- Neste Solução de Consulta, importante destacar o entendimento da RFB no sentido de que, para empresas do ramo de locação de mão-de-obra, devem compor a base de cálculo da COFINS os valores recebidos a título de “reembolso” do pagamento de salários e encargos sociais, previdenciários e trabalhistas dos empregados à disposição da empresa tomadora dos serviços, bem como ao valor pactuado pela execução destes, constantes da respectiva nota fiscal.

ÓRGÃO EMISSOR	7ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal
Nº PROCESSO / RECURSO	Solução de Consulta nº 260, de 23 de agosto de 2006
Nº ACÓRDÃO	-
CONTRIBUINTE	Não informado
EMENTA	<p>ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins</p> <p>EMENTA: Retenção na fonte. Locação de mão-de-obra. Reembolso de despesas com mão-de-obra. A discriminação de valores como reembolso não retira do pagamento sua natureza de receita, e não exclui esses valores da base de cálculo para incidência na fonte das contribuições.</p>
RELATOR	Não informado
DATA JULGAMENTO	23/08/2006
COMENTÁRIOS	- Neste Solução de Consulta, importante destacar o entendimento da RFB no sentido de que, para empresas do ramo de locação de mão-de-obra, os reembolsos compõe a base de cálculo da COFINS a ser retido pela fonte pagadora.
ÓRGÃO EMISSOR	8ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal
Nº PROCESSO / RECURSO	Solução de Consulta nº 462, de 29 de novembro de 2006
Nº ACÓRDÃO	-
CONTRIBUINTE	Não informado
EMENTA	<p>Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF</p> <p>Ementa: REMESSAS AO EXTERIOR - Contrato de Compartilhamento de Custo de Serviços Globais.</p> <p>A fim de cumprir as obrigações assumidas em contratos de custos/despesas compartilhados, pode a empresa líder do grupo utilizar-se de prepostos ou terceiros contratados para realizar as referidas atividades, recebendo de cada empresa beneficiada, mediante rateio das despesas, o valor por elas devido, na proporção do benefício recebido.</p> <p>Mesmo nas hipóteses em que os recursos são remetidos pela empresa beneficiária a título de reembolso, existem beneficiários finais, residentes ou domiciliados no exterior, dos recursos remetidos, a exemplo das pessoas (físicas ou jurídicas) que prestarão os serviços assumidos pela empresa líder.</p> <p>Por essa razão, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas por fonte situada no País à empresa líder (pessoa jurídica domiciliada no exterior), a título de remuneração pela prestação contínua de serviços nas áreas: financeira e organizacional, de recursos humanos, de gerenciamento de risco, de padrões e política, e de estratégia e desenvolvimento, na proporção utilizada, a partir de 1º de janeiro de 2002, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), por configurarem</p>

	<p>“assistência administrativa e semelhante” prestada por residente ou domiciliado no exterior.</p> <p>Dispositivos Legais: Art. 3º da Medida Provisória nº 2.15970, de 24.08.2001; art. 2º da lei nº 10.168, de 29.12.2000 (alterado pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 19.12.2001); e arts. 682, I, e 708 do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999 (republicado em 17.06.1999).</p> <p>Assunto: Outros Tributos ou Contribuições</p> <p>Ementa: CIDE - Incidência (Contrato de Compartilhamento de Custo de Serviços Globais).</p> <p>Pelo fato de a prestação contínua de serviços nas áreas: financeira e organizacional, de recursos humanos, de gerenciamento de risco, de padrões e política, e de estratégia e desenvolvimento, configurar assistência administrativa e semelhante de que trata o § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000 (com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 2001), a partir de 1º de janeiro de 2002, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior a título de remuneração, estão sujeitas ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) à alíquota de 10% (dez por cento).</p> <p>Dispositivos Legais: Art. 2º da Lei nº 10.168, de 29.12.2000 (alterado pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 19.12.2001); e art. 10 do Decreto nº 4.195, de 11.04.2002.</p> <p>Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins</p> <p>Ementa: REMESSAS AO EXTERIOR - Contrato de Compartilhamento de Custo de Serviços Globais.</p> <p>As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas por fonte situada no País à empresa líder (pessoa jurídica domiciliada no exterior), a título de remuneração pela prestação contínua de serviços nas áreas: financeira e organizacional, de recursos humanos, de gerenciamento de risco, de padrões e política, e de estratégia e desenvolvimento, na proporção utilizada, estão sujeitas à incidência da Cofins - Importação, por se enquadrarem nas hipóteses previstas no § 1º, I ou II, do art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004.</p> <p>Dispositivos Legais: Arts. 1º, 3º, II, e 4º, IV da Lei nº 10.865, de 30.04.2004.</p> <p>Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep</p> <p>Ementa: REMESSAS AO EXTERIOR - Contrato de Compartilhamento de Custo de Serviços Globais.</p> <p>As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou</p>
--	---

	remetidas por fonte situada no País à empresa líder (pessoa jurídica domiciliada no exterior), a título de remuneração pela prestação contínua de serviços nas áreas: financeira e organizacional, de recursos humanos, de gerenciamento de risco, de padrões e política, e de estratégia e desenvolvimento, na proporção utilizada, estão sujeitas à incidência da contribuição para o PIS/Pasep - Importação, por se enquadrarem nas hipóteses previstas no § 1º, I ou II, do art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004. Dispositivos Legais: Arts. 1º, 3º, II, e 4º, IV da Lei nº 10.865, de 30.04.2004.
RELATOR	HAMILTON FERNANDO CASTARDO
DATA JULGAMENTO	29/11/2006
COMENTÁRIOS	- Na presente Solução de Consulta, a RFB entendeu que <u>a remessa ao exterior decorrente de contratos de custos/despesas compartilhados, fica sujeita ao IRRF, CIDE, PIS-Importação e COFINS-Importação. Isso porque haveria beneficiários finais que prestam serviços à empresa centralizadora dos gastos.</u>
ÓRGÃO EMISSOR	1ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal
Nº PROCESSO / RECURSO	Solução de Consulta nº 145, de 28 de novembro de 2007
Nº ACÓRDÃO	-
CONTRIBUINTE	Não informado
EMENTA	ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins EMENTA: Reembolso de despesa. Integram o faturamento, base de cálculo da Cofins, os valores contabilizados como reembolso de despesas. DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003. ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep EMENTA: Reembolso de despesa. Integram o faturamento, base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, os valores contabilizados como reembolso de despesas. DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002
RELATOR	MIRZA MENDES REIS
DATA JULGAMENTO	28/11/2007
COMENTÁRIOS	- Na presente Solução de Consulta, o entendimento manifestado pela RFB foi no sentido de que <u>os valores recebidos a título de reembolso de despesas devem ser considerados faturamento e, portanto, tributados pelo PIS e COFINS na modalidade não-cumulativos.</u>

ÓRGÃO EMISSOR	7ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal
Nº PROCESSO / RECURSO	Solução de Consulta nº 46, de 22 de abril de 2008
Nº ACÓRDÃO	-
CONTRIBUINTE	Não informado
EMENTA	ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário EMENTA: Não é possível à consultante concentrar os gastos seus e das demais empresas, relativamente, aos departamentos de apoio administrativo, para fins de posterior rateio e ressarcimento, já que sua escrituração deve corresponder fidedignamente às suas operações realizadas, aí incluídos, seus próprios custos necessários à sua atividade unicamente DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts. 251 e 299, Decreto nº 3.000/1999
RELATOR	Eliana Polo Pereira
DATA JULGAMENTO	22/04/2008
COMENTÁRIOS	- Na resposta à presente consulta, o que se destaca é o entendimento da RFB segundo o qual <u>a assunção de gastos e o posterior rateio de despesas não permitido, pois a escrituração contábil deve ser fidedigna aos seus próprios custos necessários à sua atividade.</u>
ÓRGÃO EMISSOR	8ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal
Nº PROCESSO / RECURSO	Solução de Consulta nº 194, de 23 de junho de 2008
Nº ACÓRDÃO	-
CONTRIBUINTE	Não informado
EMENTA	Solução de Consulta nº 194, de 23 de junho de 2008 Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP REEMBOLSO DECORRENTE DE RATEIO DE DESPESAS COM PROPAGANDA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO. Para fins de apuração da contribuição para o PIS não-cumulativo, <u>integra a base de cálculo toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, ainda que referente ao reembolso decorrente do rateio,</u> de custos e despesas pela contratante do serviço, com seus fornecedores. <u>Reembolso decorrente de rateio de custo de serviços de propaganda e publicidade, contratado por pessoa jurídica, que não exerça prestação deste tipo de serviço, não gera direito a crédito</u> das contribuições para o PIS não-cumulativo. Dispositivos Legais: artigos 1º e 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS REEMBOLSO DECORRENTE DE RATEIO DE DESPESAS COM PROPAGANDA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO. Para fins de apuração da Cofins não-cumulativa, <u>integra a base de cálculo toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, ainda que referente ao reembolso decorrente do rateio, de custos e despesas pela contratante do serviço, com seus fornecedores. Reembolso decorrente de rateio de custo de</u>

	serviços de propaganda e publicidade, contratado por pessoa jurídica, que não exerça prestação deste tipo de serviço, não gera direito a crédito da Cofins não-cumulativa. Dispositivos Legais: artigos 1º e 3º da Lei nº 10.833, de 2003. CLÁUDIO FERREIRA VALLADÃO Chefe da Divisão
RELATOR	CLÁUDIO FERREIRA VALLADÃO Chefe da Divisão
DATA JULGAMENTO	23/06/2008
COMENTÁRIOS	- Em parecer na Solução de Consulta em referência, a administração fazendária entendeu que a receita auferida pela pessoa jurídica integra a base de cálculo do PIS e da COFINS, ainda que se refira a reembolso decorrente de rateio. Ademais, o pagamento de reembolso a terceiro a esse mesmo título não gera direito a crédito.
ÓRGÃO EMISSOR	8ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal
Nº PROCESSO / RECURSO	Solução de Consulta nº 354, de 30 de setembro de 2008
Nº ACÓRDÃO	-
CONTRIBUINTE	Não informado
EMENTA	Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ENTRE VINCULADAS. PRESTADORA DOMICILIADA NO EXTERIOR. CONTRATOS DE RATEIO DE CUSTOS. INDEDUTIBILIDADE. BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. As despesas pagas ou incorridas por uma pessoa jurídica domiciliada no País, à matriz, domiciliada no exterior, em função da prestação de serviços de suporte administrativos a serem implementados por todas as demais unidades do grupo, são indedutíveis para fins de constituição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que tais despesas competem ao estabelecimento permanente situado fora do território nacional, e, em consequência, não devem impactar negativamente as bases de cálculo destes tributos no Brasil. Os valores pagos, creditados, remetidos ou empregados pela empresa brasileira, no contexto em questão, submetem-se à tributação do IRRF e da CIDE, às respectivas alíquotas de 15% e 10%, na medida em que revelam a natureza de receitas advindas da prestação de serviço administrativo ou semelhante, auferidas, no País, por um não residente. Dispositivos legais: Arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001; art. 2º, § 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001; art. 344 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.
RELATOR	CLÁUDIO FERREIRA VALLADÃO
DATA JULGAMENTO	30/09/2008
COMENTÁRIOS	- Na presente Solução de Consulta, a RFB manifestou

	entendimento no sentido de que são indedutíveis para fins de IRPJ e CSLL as despesas com remessas ao exterior para pagamento decorrente de prestação de serviços de suporte administrativos prestados pela matriz domiciliada no exterior às demais empresas do grupo. Entendeu, ainda, que a remessa de valores ao exterior a esse título fica sujeita à retenção do IRRF e CIDE, por se tratar de serviços administrativos.
ÓRGÃO EMISSOR	8ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal
Nº PROCESSO / RECURSO	Solução de Consulta nº 36, de 11 de fevereiro de 2009
Nº ACÓRDÃO	-
CONTRIBUINTE	Não consta
EMENTA	<p>Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário</p> <p>GRUPO ECONÔMICO</p> <p>A sociedade controladora e suas controladas podem constituir grupo de sociedades, cujo controle deve ser exercido por uma sociedade brasileira (a comandante), mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns. Considera-se constituído o grupo a partir da data do arquivamento no registro do comércio da sede da sociedade de comando, dos documentos necessários para sua constituição.</p> <p>Dispositivos Legais: Lei nº 6.404/1976, arts. 243, 244, 265, 266, 267 e 271.</p> <p>Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins</p> <p>RATEIO DE DESPESAS</p> <p>Os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de serviços administrativos, referentes à contabilidade, jurídico, recursos humanos e serviços administrativos gerais (marketing, força de vendas, etc.), representam receitas de serviços e integram o faturamento, base de cálculo da COFINS.</p> <p>Dispositivos Legais: Lei nº 9.718/1998, arts. 2º e 3º e Lei nº 10.833/2003, art. 1º.</p> <p>Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep</p> <p>RATEIO DE DESPESAS</p> <p>Os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de serviços administrativos, referentes à contabilidade, jurídico, recursos humanos e serviços administrativos gerais (marketing, força de vendas, etc.), representam receitas de serviços e integram o faturamento, base de cálculo da contribuição para o</p>

	PIS/Pasep. Dispositivos Legais: Lei nº 9.718/1998, arts. 2º e 3º e Lei nº 10.637/2002, art. 1º.
RELATOR	Isidoro da Silva Leite
DATA JULGAMENTO	11/02/2009
COMENTÁRIOS	- Na presente Solução de Consulta, importante destacar o entendimento da RFB segundo o qual, mesmo dentro de um grupo econômico, os valores recebidos por uma empresa em virtude do compartilhamento de serviços administrativos representam receitas e integram o faturamento tributável pelo PIS e COFINS.
ÓRGÃO EMISSOR	9ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal
Nº PROCESSO / RECURSO	Solução de Consulta nº 38 de 13 de Janeiro de 2011
Nº ACÓRDÃO	-
CONTRIBUINTE	Não informado
EMENTA	<p>Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ. Ementa: 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. 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 é considerado receita, mas redução da despesa operacional 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. Dispositivos Legais: Decreto Nº 3.000/2009 (RIR/99), art. 299; PN CST Nº 32/1991.</p> <p>Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep. 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</p>

	<p>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, requerem-se previsão contratual que estabeleça os coeficientes de rateio dentro de critérios razoáveis que correspondam à efetiva imputação da despesa.</p> <p>Dispositivos Legais: Lei Nº 10.637/2002, art. 1º, caput e §§ 1º e 2º.</p> <p>Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.</p> <p>RATEIO DE DESPESAS COMUNS DE GRUPO ECONÔMICO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INCLUSÃO NA RECEITA.</p> <p>DESPESAS COM TERCEIROS. REDUÇÃO DA DESPESA.</p> <p>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 COFINS. 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 COFINS da empresa controladora. Em ambos os casos, requerem-se previsão contratual que estabeleça os coeficientes de rateio dentro de critérios razoáveis que correspondam à efetiva imputação da despesa.</p> <p>Dispositivos Legais: Lei Nº 10.833/2003, art. 1º, caput e §§ 1º e 2º.</p>
RELATOR	MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
DATA JULGAMENTO	13/01/2011
COMENTÁRIOS	<p>- O importante nesta Solução de Consulta é verificar a distinção feita pela RFB. De acordo com o entendimento da 9ª Região, <u>o recebimento de valores de outras empresas a título de reembolso em contrato de rateio deve ser considerado tributável se forem decorrentes de atividades desenvolvidas pela própria empresa que assume os custos</u> (mão de obra, por exemplo). Contudo, <u>se a empresa centralizadora contratar terceiro e tiver despesa com este último, então o rateio e recebimento desses valores pelas outras empresas não é tributável.</u></p>
ÓRGÃO EMISSOR	6ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal
Nº PROCESSO / RECURSO	Solução de Consulta nº 84, de 01 de setembro de 2011

Nº ACÓRDÃO	-
CONTRIBUINTE	Não informado
EMENTA	<p>ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins EMENTA: GRUPO ECONÔMICO. RATEIO DE DESPESAS. ESCRITURAÇÃO DE RECEITAS. Os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de serviços administrativos, referentes à contabilidade, recursos humanos, dentre outros, representam receitas de serviços da empresa líder (centro de custos) e integram a base de cálculo da COFINS.</p> <p>DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei No- 10.833/2003, artigo 1º, § 2º.</p> <p>ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep EMENTA: GRUPO ECONÔMICO. RATEIO DE DESPESAS. ESCRITURAÇÃO DE RECEITAS. Os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de serviços administrativos, referentes à contabilidade, recursos humanos, dentre outros, representam receitas de serviços da empresa líder (centro de custos) e integram a base de cálculo do PIS/PASEP.</p> <p>DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei No- 10.637/2002, artigo 1º, § 2º.</p> <p>ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL EMENTA: GRUPO ECONÔMICO. RATEIO DE DESPESAS. ESCRITURAÇÃO DE RECEITAS. Aplicam-se à CSLL os procedimentos de rateio de despesas e escrituração de receitas estabelecidos para o IRPJ.</p> <p>DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei No- 7.689/1988, artigo 6º, § único.</p> <p>ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ EMENTA: GRUPO ECONÔMICO. RATEIO DE DESPESAS. ESCRITURAÇÃO DE RECEITAS. No caso de despesas realizadas por grupos econômicos que, por questões empresariais, concentram-se em uma das empresas, é possível a realização de rateio para as demais empresas do grupo. Há que se observar, no entanto, critérios de rateio que correspondam à efetiva imputação da despesa. Tais critérios devem ser comprovados e registrados em contrato escrito, formalizado entre as empresas do grupo, utilizando-se de critérios objetivos e previamente ajustados. Os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de serviços administrativos, referentes à contabilidade, recursos humanos, dentre outros, representam receitas de serviços e devem ser escriturados como receita tributável da empresa líder (centro de custos).</p> <p>DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto No- 3.000/2009 (RIR/99), artigo 299 e PN CST No- 32/1991.</p>
RELATOR	MARIO HERMES SOARES CAMPOS
DATA JULGAMENTO	01/09/2011
COMENTÁRIOS	- Na presente Solução de Consulta, a RFB se manifestou no sentido de ser possível o compartilhamento de despesas em grupos empresariais. Contudo, <u>entendeu que os valores recebidos pelas empresas centralizadoras dos gastos são</u>

	considerados receitas tributáveis pelo PIS, COFINS, IRPJ e <u>CSLL</u> .
ÓRGÃO EMISSOR	COSIT - COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO
Nº PROCESSO / RECURSO	Solução de Consulta nº 8, de 1 de novembro de 2012
Nº ACÓRDÃO	-
CONTRIBUINTE	Não informado
EMENTA	<p>ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ. 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. ASSUNTO: 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.</p> <p>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</p>

	empresas do grupo; g) a previsão de condições tais que qualquer empresa, nas mesmas circunstâncias, estaria interessada em contratar. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF A sub-contratação de atividades identificadas num contrato de rateio de custos submete-se ao tratamento tributário de remessas de valores em decorrência de prestação de serviços. Dispositivos legais: Arts. 299 e 685 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999); arts. 278 e 279, inciso III, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; art. 18, incisos I e III, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.
RELATOR	FERNANDO MOMBELLI - Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit
DATA JULGAMENTO	01/11/2012
COMENTÁRIOS	<p>- Nesta Solução de Consulta, importa destacar que a <u>Receita Federal elencou requisitos para a dedutibilidade da despesa</u> rateada: 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. <u>Também trouxe as principais características do contrato de rateio, a saber:</u> 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. <u>Afirmou, ainda, que a remessa ao exterior a título de</u></p>

	<u>reembolso em contrato de rateio não se sujeita às normas de preços de transferência e, finalmente, que em caso de subcontratação de serviços, há a sujeição ao IRRF.</u>
ÓRGÃO EMISSOR	8ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal
Nº PROCESSO / RECURSO	Solução de Consulta nº 20, de 21 de janeiro de 2013
Nº ACÓRDÃO	-
CONTRIBUINTE	Não informado
EMENTA	<p>ASSUNTO: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF</p> <p>EMENTA: REEMBOLSO DE DESPESAS. MATRIZ DOMICILIADA NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA. ISENÇÃO</p> <p>a) Quando da prestação de serviços por residente ou domiciliado no exterior a pessoa jurídica localizada no Brasil, com pagamento realizado pela matriz domiciliada no exterior dessa pessoa jurídica, as remessas ao exterior pela subsidiária brasileira à matriz a título de reembolso deverão sofrer retenção de imposto de renda na fonte (IRRF); b) Caracterizadas as referidas remessas da pessoa jurídica nacional como destinadas à cobertura de gastos pessoais no exterior em viagens de seus empregados e dirigentes residentes no País registrados em carteira de trabalho e, ainda, comprovada sua necessidade à luz do disposto no art. 299 do RIR/99, é aplicável a isenção constante do art. 60 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, observado o limite global mensal de R\$ 20.000,00.</p>
RELATOR	Não informado
DATA JULGAMENTO	21/01/2013
COMENTÁRIOS	- Importante destacar na referida Solução de Consulta que a RFB entendeu que <u>a remessa ao exterior a título de reembolso está sujeita à retenção do IRRF</u> , salvo se destinadas à cobertura de gastos pessoais no exterior em viagens de seus empregados e dirigentes residentes no País registrados em carteira de trabalho, ocasião em que são isentas, desde que necessárias à atividade da empresa.
ÓRGÃO EMISSOR	COSIT - COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO
Nº PROCESSO / RECURSO	Solução de Divergência nº 23, de 23 de setembro de 2013
Nº ACÓRDÃO	-
CONTRIBUINTE	Não informado
EMENTA	<p>ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO</p> <p>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</p>

	<p>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.</p>
RELATOR	FERNANDO MOMBELLI - Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit
DATA JULGAMENTO	23/09/2013
COMENTÁRIOS	<p>- A Solução de Divergência foi importante porque veio consolidar o entendimento da RFB sobre o assunto. Além disso, <u>apresentou os requisitos para que as despesas decorrentes de contrato de rateio sejam dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL e também para que os recebimentos a esse título não integrem a base de cálculo do PIS e da COFINS e podem gerar créditos de referidas contribuições a quem suportou a despesa.</u></p> <p>- Cumpre destacar, ainda, que, com a nova redação do artigo 9º da Instrução Normativa 1.396/13, a <u>Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito</u></p>

	<u>passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.</u>
ÓRGÃO EMISSOR	COSIT - COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO
Nº PROCESSO / RECURSO	Solução de Consulta nº 21, de 25 de fevereiro de 2015
Nº ACÓRDÃO	-
CONTRIBUINTE	Não informado
EMENTA	<p>ASSUNTO: Obrigações Acessórias</p> <p>EMENTA: SISCOSERV. RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS ENTRE SOCIEDADES DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. REGISTRO DA OPERAÇÃO.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 12.546, de 2011, arts. 24 e 25; Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 2012, art. 1º; Decreto nº 7.708, de 2012; Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.908, de 19 de julho de 2012, art. 1º.</p>
RELATOR	FERNANDO MOMBELLI - Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit
DATA JULGAMENTO	25/02/2015
COMENTÁRIOS	- Nessa Solução de Consulta destacamos o entendimento da RFB no sentido de que as atividades e remessas decorrentes de um contrato de rateio de custos e despesas firmado entre

	sociedades integrantes de mesmo grupo econômico que envolva residentes e não residentes no País deve ser registrado no Siscoserv.
ÓRGÃO EMISSOR	COSIT - COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO
Nº PROCESSO / RECURSO	Solução de Consulta nº 43, de 26 de fevereiro de 2015
Nº ACÓRDÃO	-
CONTRIBUINTE	Não informado
EMENTA	<p>ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE</p> <p>EMENTA: REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. CONTRATOS DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. INCIDÊNCIA.</p> <p>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.</p> <p>DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 43 e 109, §1º; Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, inciso III; Lei nº 9.959, de 2000, art. 1º, caput; Lei nº 10.168, de 2000, arts. 2º e 3º, parágrafo único; Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 3º; IN RFB nº 1.455, de 2014, art. 17, caput, e § 1º, inciso II; Parecer Cosit nº 7, de 2009.</p>
RELATOR	FERNANDO MOMBELLI - Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit
DATA JULGAMENTO	26/02/2015
COMENTÁRIOS	- Nesta Solução de Consulta, importante destacar que, <u>na remessa ao exterior para pagamento decorrente de contrato de rateio, a RFB entendeu haver a incidência da CIDE</u> , pois se enquadram no conceito de serviço técnico.
ÓRGÃO EMISSOR	1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Nº PROCESSO / RECURSO	10280-005.323/90-38
Nº ACÓRDÃO	101-85.116
CONTRIBUINTE	NAVEGAÇÃO SION LTDA.
EMENTA	DESPESAS OPERACIONAIS - Identificam-se como tais aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas. Se o fisco nada questiona sobre a necessidade ou legitimidade da despesa, sobre sua realização ou

	sobre o rateio, improcede a glosa que se amparou unicamente no fato de ter o contribuinte se utilizado de "Notas de Débito", mormente se considera que essas Notas de Débito são documentos contábeis hábeis.
RELATOR	Francisco de Assis Miranda
DATA JULGAMENTO	29/10/1993
COMENTÁRIOS	<p>- No caso, houve glosa de despesas referentes à conta "Alocação de Despesas", que integra a rubrica "Outras Despesas Operacionais", por estar a mesma respaldada em documentação inábil. Defesa alegou que despesas foram emitidas notas de débito e que elas registradas em função do rateio de despesas das empresas do grupo que centralizam departamentos que prestam serviços comuns.</p> <p>- Decisão cancelou a autuação, reconhecendo que <u>as Notas de Débito são documentos hábeis para serem levadas a registro contábil, não pode ser levantada qualquer dúvida quanto à sua legitimidade para efeitos fiscais no que concerne à dedutibilidade de despesas. Quanto à efetividade das despesas bem como do método utilizado no rateio, a fiscalização não opôs o fisco qualquer óbice.</u></p>
ÓRGÃO EMISSOR	5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Nº PROCESSO / RECURSO	13805.001738/92-44
Nº ACÓRDÃO	105-11939
CONTRIBUINTE	PIRELLI PNEUS LTDA.
EMENTA	<p>(...)</p> <p>RATEIO DE DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICOS EM FACE DE CISÃO - Está assente neste colegiado que a aceitação da despesa como dedutível da base de cálculo do imposto sobre as rendas, em face da legislação, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso, faz-se necessário, além disso, que o dispêndio seja efetivamente realizado e guarde relação com a atividade da empresa servindo para produzir receita ou auxiliar nesse objetivo. Diante desse fato, não se pode considerar, como dedutível, o rateio de despesas entre empresas do mesmo grupo sem que haja critério objetivo.</p> <p>(...)</p>
RELATOR	Ivo de Lima Barboza
DATA JULGAMENTO	11/11/1997
COMENTÁRIOS	<p>- No caso, havia contrato de rateio de despesas firmado com Pirelli S/A Companhia Industrial Brasileira. Fiscalização entendeu que o contribuinte não comprovou ter incorrido em tais custos, o que é necessário à formação da convicção da efetividade, usualidade, necessidade e normalidade, tendo em vista o caráter genérico da discriminação das notas fiscais de prestação de serviços.</p> <p>- No recurso, decisão manteve glosa de despesas. Constatou-se a existência do contrato, mas, <u>pelos recibos, não há como se chegar a conclusão de que efetivamente os serviços foram prestados, visto</u></p>

	<u>que constam genericamente que se tratam de "serviços de assessoria e consultoria administrativa e financeira" e constam uns códigos ao lado dos quais constam os respectivos valores. Dos documentos não se extrai a efetividade dos serviços prestados à Recorrente nem se estão intrinsecamente vinculados a sua atividade.</u>
ÓRGÃO EMISSOR	1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Nº PROCESSO / RECURSO	13805.010044/95-69
Nº ACÓRDÃO	101-93.013
CONTRIBUINTE	BANCO DE INVESTIMENTOS CREDIT SUISSE (BRASIL) S.A.
EMENTA	IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA DESPESAS COMUNS A EMPRESAS DE UM MESMO GRUPO - As despesas comuns a diversas empresas de um conglomerado financeiro, lançadas na contabilidade da empresa controladora, devem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, podendo-se, para tanto, adotar-se com base de rateio a receita líquida. Recurso de ofício negado.
RELATOR	Jezer de Oliveira Candido
DATA JULGAMENTO	16/03/2000
COMENTÁRIOS	- Foram glosadas as despesas do contribuinte (na sua maioria trabalhistas, tais como ordenados, salários, remuneração, gratificação, etc) sob o argumento de que as despesas seriam de outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico. - Decisão foi favorável ao contribuinte, entendendo que <u>gastos foram necessários à percepção das receitas</u> . Além disso, entendeu que “ <u>o critério adotado na decisão de primeira instância, tendo por base a receita líquida de vendas de cada empresa do conglomerado se mostra adequado</u> , pois, como acentuou o julgador singular ‘este é o procedimento mais utilizado, na Contabilidade de Custos, para a distribuição dos chamados custos conjuntos, ou seja, daqueles custos para os quais não se dispõe de parâmetros fidedignos ou adequados para o rateio aos diversos tipos de produtos fabricados pela companhia’”.
ÓRGÃO EMISSOR	8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Nº PROCESSO / RECURSO	11924.002315/00-04
Nº ACÓRDÃO	108-06604
CONTRIBUINTE	GUADALAJARA SA INDUSTRIA DE ROUPAS
EMENTA	IRPJ – RESSARCIMENTO – RATEIO DE DESPESAS – EMPRESAS DO MESMO GRUPO – NÃO CONFIGURAÇÃO DE RECEITA – LUCRO DA EXPLORAÇÃO – O ressarcimento da parcela da despesa rateada, por outra empresa do mesmo grupo empresarial, não representa receita para a empresa que suportou inicialmente todo o custeio, mas mero estorno daquele custo. Esse entendimento, no cálculo do lucro da exploração, não permite reconhecer o ressarcimento pela empresa industrial, relativo à

	alimentação de funcionários, como receita de atividade não operacional. Recurso provido.
RELATOR	José Henrique Longo
DATA JULGAMENTO	26/07/2001
COMENTÁRIOS	<p>- Fiscalização entendeu que, no cálculo do lucro da exploração, contribuinte deixou de incluir receitas não operacionais referente a ressarcimento recebido de empresas ligadas na forma de rateio. No caso, o contribuinte mantinha uma cozinha industrial usada por outras empresas ligadas e rateava as despesas entre elas.</p> <p>- Decisão cancelou autuação, tendo reconhecido que, se uma determinada empresa concentra as despesas de todo o grupo, por questão comercial ou prática, e se admite que as demais empresas reconheçam como dedutível a sua parcela nessa despesa, <u>é evidente que para aquela empresa em nome da qual a despesa foi inicialmente lançada, não há que se falar em receita, mas tão somente em ressarcimento.</u> Além disso, ponderou que a fiscalização em nenhum momento coloca em dúvida as alegações do contribuinte acerca de: (i) critério no rateio de despesa; (ii) condição de empresas do mesmo grupo econômico; e (iii) nunca ter exercido atividade de fornecimento de refeição para terceiros.</p>
ÓRGÃO EMISSOR	
Nº PROCESSO / RECURSO	10380.014590/2001-73
Nº ACÓRDÃO	101-93716
CONTRIBUINTE	VULCABRAS DO NORDESTE S/A
EMENTA	<p>IRPJ. (...) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. SERVIÇOS CENTRALIZADOS. RATEIO. DEDUTIBILIDADE. - Os serviços ou atividades que venham de ser executados de forma a atender a mais de um empreendimento pertencente ao mesmo Grupo Econômico, quando rateados seus custos ou despesas entre as diversas beneficiárias, mediante utilização de critérios objetivos e previamente estabelecidos, podem ser deduzidos como despesas operacionais. (...)</p>
RELATOR	Sebastião Rodrigues Cabral
DATA JULGAMENTO	22/01/2002
COMENTÁRIOS	<p>- No caso, foram glosadas despesas do contribuinte sob o argumento de que seriam indedutíveis por que não foram devidamente comprovadas.</p> <p>- Decisão reconheceu que <u>os gastos dizem respeito a serviços prestados nas áreas de recursos humanos (atendimento médico e enfermaria), administração, comunicação e informática, objeto não só de Termo firmado entre as empresas do Grupo, como também de demonstrativos dos gastos efetuados, acompanhados de cópias dos comprovantes dos desembolsos e correspondentes registros contábeis.</u></p>

ÓRGÃO EMISSOR	3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes
Nº PROCESSO / RECURSO	10680.006775/2001-20
Nº ACÓRDÃO	203-09674
CONTRIBUINTE	ELETRODADOS CORRETORA DE SEGUROS E PREVIDENCIA PRIVADA S A
EMENTA	COFINS (...) RESSARCIMENTO. RATEIO DE DESPESAS. EMPRESAS DO MESMO GRUPO. CONFIGURAÇÃO DE RECEITA. O critério utilizado para se realizar o rateio de despesas deve encontrar respaldo em razões econômicas, preservando a proporcionalidade dos valores pagos pelas empresas envolvidas; a empresa que assumiu a despesa relativa a terceiros não pode ter como objeto social o exercício da atividade causadora do dispêndio. Não se insere dentre as características da sociedade anônima o intuito não lucrativo, razão pela qual a atividade fim é sempre onerosa, ao contrário da atividade meio, onde o traço marcante é a "cooperação", em havendo interesse do grupo de sociedades, centralizada em uma empresa. Recurso negado.
RELATOR	Maria Teresa Martínez López
DATA JULGAMENTO	07/07/2004
COMENTÁRIOS	- Fiscalização entendeu que contribuinte não levou à tributação da COFINS valores recebidos a título de reembolso de despesa rateada, quando deveria ser considerada receita de prestação de serviços. - Decisão manteve autuação. O relator <u>observou não tratar-se de grupo de direito</u> eis que não atingidas as formalidades prescritas na Lei das S.A. Também inexistente registro do contrato de "Acordo de Rateio e Reembolso de Custos e Despesas" em Cartório. Também entendeu que <u>foi objeto de rateio atividade fim da empresa, o que não é permitido</u> .
ÓRGÃO EMISSOR	3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes
Nº PROCESSO / RECURSO	10680.006776/2001-74
Nº ACÓRDÃO	203-09723
CONTRIBUINTE	ELETRODADOS CORRETORA DE SEGUROS E PREVIDENCIA PRIVADA S A
EMENTA	(...) PIS. RESSARCIMENTO. RATEIO DE DESPESAS. EMPRESAS DO MESMO GRUPO. CONFIGURAÇÃO DE RECEITA. O critério utilizado para se realizar o rateio de despesas deve encontrar respaldo em razões econômicas, preservando a proporcionalidade dos valores pagos pelas empresas envolvidas. As pessoas jurídicas devem pertencer ao mesmo grupo econômico e sobretudo, a empresa que assumiu a despesa relativa a terceiros não pode ter como objeto social o exercício da atividade causadora do dispêndio. Não se insere dentre as características da sociedade anônima o intuito não lucrativo, razão pela qual a atividade fim é sempre onerosa, ao contrário da atividade meio, onde o traço marcante é a "cooperação", em havendo interesse do grupo de

	sociedades, centralizada em uma empresa. Recurso negado.
RELATOR	Luciana Pato Peçanha Martins
DATA JULGAMENTO	11/08/2004
COMENTÁRIOS	<p>- Fiscalização entendeu que contribuinte não levou à tributação de PIS valores recebidos a título de reembolso de despesa rateada, quando deveria ser considerada receita de prestação de serviços.</p> <p>- Decisão manteve autuação. O relator <u>observou não tratar-se de grupo de direito</u> eis que não atingidas as formalidades prescritas na Lei das S.A. Também inexistente registro do contrato de "Acordo de Rateio e Reembolso de Custos e Despesas" em Cartório. Também entendeu que <u>foi objeto de rateio atividade fim da empresa, o que não é permitido</u>.</p>
ÓRGÃO EMISSOR	7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Nº PROCESSO / RECURSO	13808.001996/2001-16
Nº ACÓRDÃO	107-07939
CONTRIBUINTE	MTV BRASIL LTDA
EMENTA	<p>(...) IRPJ E OUTROS.RATEIO DE RECEITAS POR VEICULAÇÃO DE PROPAGANDA DE ÂMBITO NACIONAL. NÃO-RECONHECIMENTO DOS RESPECTIVOS CUSTOS.BASE DE RATEIO IMPOSTA DE OFÍCIO COM SUPEDÂNEO EM RAZÃO ORIUNDA DA RECEITA RATEADA PELA RECEITA TOTAL. APLICAÇÃO SOBRE CUSTOS TOTAIS.LANÇAMENTO INSUBSISTENTE. A aplicação de percentual decorrente da razão decorrente da receita rateada entre a transmissora e as suas filiadas por veiculação de propaganda nacional e a receita total sobre todas as despesas e custos, negligencia a evidência de custos e despesas próprios e que não se correlacionam com as respectivas receitas rateadas. Não só os custos como também as despesas estão impregnadas de entes fixos como, similarmente, os variáveis por transmissões ou gerações de imagem e som locais, ou melhor, sem o condão da ambiência nacional. A incidência desse percentual sobre todos os gastos da empresa provoca um erro insanável de silogismo. E erro de silogismo não pode sustentar uma exigência fiscal. (...)</p>
RELATOR	Neicyr de Almeida
DATA JULGAMENTO	23/02/2005
COMENTÁRIOS	<p>- Fiscalização glosou despesas consideradas indedutíveis por entender que tais despesas foram rateadas e cobradas de terceiros e, portanto, não seriam despesas próprias. Fisco entendeu que o sujeito passivo rateava despesas de outras naturezas e deveria ter rateado essas também, tendo sido estabelecido um critério de rateio.</p> <p>- <u>Decisão reconheceu que houve um erro insanável de silogismo no raciocínio fiscal ao criar critérios e pretender impor o rateio de despesas</u>. E erro de silogismo não poderia sustentar uma exigência.</p>

ÓRGÃO EMISSOR	3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Nº PROCESSO / RECURSO	10880.037095/96-09
Nº ACÓRDÃO	103-21911
CONTRIBUINTE	BOSTON ADMINISTRACAO E EMPREENDIMENTOS LTDA
EMENTA	IRPJ E OUTROS - DESPESAS ADMINISTRATIVAS. RATEIO. DEDUTIBILIDADE. A dedutibilidade das despesas administrativas rateadas entre empresas do mesmo grupo econômico está condicionada à necessidade, normalidade e usualidade, não preenchendo tais requisitos despesas específicas da instituição financeira controladora. DESPESAS ADMINISTRATIVAS - GLOSA DO PERCENTUAL DO PERCENTUAL DE RATEIO E DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA - Legítima a glosa da elevação injustificada do percentual de rateio, bem como da atualização monetária acima dos índices aplicáveis. DESFAZIMENTO PARCIAL DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEIS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. DEVOLUÇÃO DOS RECURSOS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. Descabe a exigência de reconhecimento da correção monetária dos recursos no período de vigência do contrato, porque representativos do preço da compra e venda. (...)
RELATOR	Paulo Jacinto do Nascimento
DATA JULGAMENTO	13/04/2005
COMENTÁRIOS	- Houve a glosa de valores correspondentes a pagamentos feitos ao The First National Bank of Boston, pessoa ligada, com o qual a recorrente celebrou convênios de prestação de serviços de assessoria técnica e financeira e de rateio de despesas administrativas. Tratavam-se Contribuições Filantrópicas, Honorários de Diretoria e Conselho de Administração, Despesas de Publicação, Despesas de Serviços do Sistema Financeiro e Despesas Tributárias. - A decisão manteve a glosa, tendo sido analisado o conteúdo do convênio no qual se observou que as despesas incorridas (e glosadas) não tinham previsão no documento.
ÓRGÃO EMISSOR	3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Nº PROCESSO / RECURSO	10768.030826/95-92
Nº ACÓRDÃO	103-22086
CONTRIBUINTE	ELEBRA COMPUTADORES S.A.
EMENTA	GLOSA DE CUSTOS – FALTA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL - Glosam-se os custos de participação em rateio de despesas de participação dentro do conglomerado econômico, à falta da documentação que comprove efetividade, critério de rateio e pagamento. Glosam-se também os custos reportados a nota fiscal não emitida em favor do sujeito passivo obrigado ao pagamento, desde que não justificada contratualmente a obrigação deste de pagar despesa de terceiro. Glosam-se, ainda, custos, mesmo que reportados a pagamentos a associação de classe na inexistência da prova do pagamento. (...)
RELATOR	Victor Luís de Salles Freire

DATA JULGAMENTO	12/09/2005
COMENTÁRIOS	- Foram glosadas despesas do sujeito passivo com empresas do mesmo grupo econômico. - Relator, embora entenda que despesas de contratos de rateio possam ser dedutíveis, ponderou que <u>os autos não trouxeram qualquer indicação da existência de contrato de rateio, por sinal comum em empresas do mesmo grupo, e nem ao menos a fórmula pela qual o rateio se teria verificado. O contribuinte também nada fez no sentido de provar quais os custos rateados, qual o percentual em relação ao conglomerado, etc.</u>
ÓRGÃO EMISSOR	1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Nº PROCESSO / RECURSO	10880.031995/96-99
Nº ACÓRDÃO	101-95308
CONTRIBUINTE	ITAUBANK LEASING S/A - ARRENDAMENTO MERCANTIL
EMENTA	(...) RATEIO DE DESPESAS – Despesas do mesmo grupo econômico somente são dedutíveis quando comprovada a sua necessidade, normalidade e usualidade e que estejam devidamente previstas nos Contratos e/ou Convênios. (...)
RELATOR	Valmir Sandri
DATA JULGAMENTO	08/12/2005
COMENTÁRIOS	- Foram glosadas as despesas administrativas do contribuinte (despesas filantrópicas, honorários de Diretoria e Conselho de Administração, despesas de publicações, etc) sob o argumento de que seriam despesas de outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico. - Decisão manteve autuação, ponderando que, <u>embora tenha sido estabelecido em contrato os critério de rateio (rateio de despesas administrativas proporcionalmente à receita operacional auferidas), as despesas glosadas são de período anterior ao da assinatura do acordo.</u>
ÓRGÃO EMISSOR	1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Nº PROCESSO / RECURSO	10680.004266/2003-24
Nº ACÓRDÃO	101-95451
CONTRIBUINTE	CONTERMI - ADMINISTRADORA DE TERMINAIS RODOVIÁRIOS S.A
EMENTA	RATEIO DE DESPESAS - Valores relativos ao ressarcimento de despesas pagas por conta e ordem dos efetivos titulares e entre eles rateadas posteriormente não representam recuperação de custos ou despesas, e não se computam na base de cálculo das estimativas mensais. Recurso provido.
RELATOR	Sandra Maria Faroni
DATA JULGAMENTO	23/03/2006
COMENTÁRIOS	- Na autuação, trabalho fiscal asseverou que contribuinte deixou de tributar pela CSLL valores contabilizados como “outras receitas operacionais – recuperação de despesas”. - Importante destacar, na decisão o entendimento segundo o qual estes valores não são, rigorosamente, recuperação de custos ou despesas, correspondendo a rateio de despesas

	entre os efetivos titulares. A relatora asseverou que <u>o contribuinte paga por conta e ordem das permissionárias as despesas dessas e é por elas ressarcida. Portanto, não se tratando de custos ou despesas próprias, seu ressarcimento não representa "recuperação de despesas" e, conseqüentemente, não são receita.</u>
ÓRGÃO EMISSOR	1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Nº PROCESSO / RECURSO	10680.004267/2003-79
Nº ACÓRDÃO	101-95443
CONTRIBUINTE	CONTERMI - ADMINISTRADORA DE TERMINAIS RODOVIARIOS S.A
EMENTA	(...) RATEIO DE DESPESAS - Valores relativos ao ressarcimento de despesas pagas por conta e ordem dos efetivos titulares e entre eles rateadas posteriormente não representam recuperação de custos ou despesas, e não se computam na base de cálculo das estimativas mensais. Recurso provido.
RELATOR	Sandra Maria Faroni
DATA JULGAMENTO	23/03/2006
COMENTÁRIOS	- Na autuação, trabalho fiscal asseverou que contribuinte deixou de tributar valores contabilizados como "outras receitas operacionais – recuperação de despesas". - Decisão asseverou que <u>a fiscalização não contestou a afirmação de que os valores se referiam a rateio de despesas que o contribuinte cobrava de seus permissionários,</u> motivo pelo qual cancelou a autuação.
ÓRGÃO EMISSOR	3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes
Nº PROCESSO / RECURSO	11080.013954/2002-26
Nº ACÓRDÃO	203-10.152
CONTRIBUINTE	WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.
EMENTA	(...) RECUPERAÇÃO DE CUSTOS. PROPAGANDA. REPOSIÇÃO E PROMOÇÃO DE PRODUTOS. RATEIO DE DESPESAS. CONFIGURAÇÃO DE RECEITA. TRIBUTAÇÃO. O critério utilizado para se realizar o rateio de despesas deve encontrar respaldo em razões econômicas, preservando a proporcionalidade dos valores pagos pelas empresas envolvidas. (...)
RELATOR	Emanuel Carlos Dantas de Assis
DATA JULGAMENTO	07/08/2006
COMENTÁRIOS	- No caso, o contribuinte é uma rede de supermercados que cobra valores de seus fornecedores a título de publicidade, obrigando-se a divulgar os produtos na loja e em encartes. O sujeito passivo afirma que incorre em despesas para fazer essa publicidade e rateia entre seus fornecedores, cobrando os valores deles. - Decisão manteve a autuação, sob o argumento de que se <u>trata de receita da rede de supermercado pela prestação de serviço de promoção dos produtos dos fornecedores.</u> Afirmou que <u>o rateio deve encontrar respaldo em razões econômicas,</u> além de ponderar que <u>não são empresas do mesmo grupo econômico.</u>

ÓRGÃO EMISSOR	7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Nº PROCESSO / RECURSO	18471.002651/2002-23
Nº ACÓRDÃO	107-08710
CONTRIBUINTE	C MARTINS E ADVOGADOS ASSOCIADOS S/C
EMENTA	IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – RATEIO DE DESPESAS CONDOMINIAIS – TIPIFICAÇÃO RECEITA DE ALUGUEIS – TRIBUTAÇÃO COMO DEMAIS RECEITAS – IMPROPRIEDADE - O conceito de demais receitas, a reclamar a aplicação do art. 521, caput, do RIR/99, pressupõe a circunstância de, efetivamente, se estar diante de valores recebidos pela entidade empresarial decorrentes do exercício de outras atividades que não as constantes de seu objeto, mas que, efetivamente, tenha caráter contraprestacional, vale dizer, com o intuito de obtenção de lucro. O pacto com terceiros para efeitos de divisão do custo total de área locada, segundo a parcela que cada parceiro ocupa no imóvel, evidencia tratar-se, unicamente, de rateio de custos/despesas, eis que não presente o caráter de lucro na operação, aplicando-se à espécie, pois, a regra do § 3º do citado art. 521 DO RIR/99. PIS/COFINS – RECEBIMENTO DE VALORES A TÍTULO DE RATEIO DE DESPESAS – NATUREZA DE RECUPERAÇÃO DE CUSTOS/DESPESAS – INAPLICABILIDADE DO CONCEITO DE RECEITA – O pressuposto de incidência do PIS e da COFINS é o aferimento de receitas, não podendo haver a incidência das contribuições, pois, no mero ingresso de recursos em que a entidade empresarial esta, tão somente, recebendo de terceiros valores a ele imputável em função do rateio de custos/despesas entre as partes estipulado.
RELATOR	Nilton Pess
DATA JULGAMENTO	17/08/2006
COMENTÁRIOS	- Lançamento tributário decorrente da suposta falta de inclusão na base de cálculo dos tributos de receitas de aluguel auferidos em decorrência de sublocação de parte do imóvel onde funciona a sede do interessado. Contribuinte asseverou que não se trata de renda oriunda de sua prestação de serviços e sim reembolso de despesas. - Decisão cancelou o auto de infração, dizendo que o que se vê <u>a partir dos recibos acostados aos autos do processo</u> é que o recorrente, mês a mês, após apuração do custo total da área comum utilizada, vale dizer, valor da locação, despesa de luz, água e telefone, rateava parte do montante apurado a terceiros, sem qualquer agregação de valor, valer dizer, ressarcindo-se, apenas e tão somente, da parcela de despesas imputáveis a seu condômino de área
ÓRGÃO EMISSOR	1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Nº PROCESSO / RECURSO	19740.000471/2004-14
Nº ACÓRDÃO	101-95777
CONTRIBUINTE	IBM BRASIL LEASING ARRENDAMENTO MERCANTIL S.A
EMENTA	IRPJ - GLOSA DE DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE E NECESSIDADE. Para dedução das despesas suportadas por outras empresas do mesmo

	grupo econômico e posteriormente rateadas e ressarcidas, a pessoa jurídica deve comprovar que as referidas despesas foram efetivamente incorridas, que são necessárias à manutenção da atividade operacional, e que são normais em tal atividade. Para tanto é imprescindível a identificação do critério de rateio ajustado, de sua razoabilidade e de sua observância. (...)
RELATOR	Sandra Maria Faroni
DATA JULGAMENTO	18/10/2006
COMENTÁRIOS	- No caso IBM Leasing teve despesas com pagamentos efetuados à IBM Máquinas e a fiscalização glosou tais despesas por entender que não eram necessárias; - Decisão reconheceu que havia contrato de prestação de serviço firmado entre as duas empresas, bem como atestou a existência de notas fiscais e também confirmou que houve os lançamentos contábeis. Contudo, entendeu a Relatora que esses <u>documentos não demonstraram que os serviços foram executados e eram necessários, normais e usuais e, ainda, não justificaram o critério de rateio utilizado.</u>
ÓRGÃO EMISSOR	3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Nº PROCESSO / RECURSO	16327.000009/2006-71
Nº ACÓRDÃO	103-22934
CONTRIBUINTE	PARANA CIA DE SEGUROS
EMENTA	(...) RATEIO DE CUSTOS. CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO. A indicação da infração pelo fisco deve vir acompanhada dos seus elementos caracterizadores. Não prospera o lançamento que rejeitou rateio de custos e despesas sem o necessário exame dos critérios adotados pelo sujeito passivo. (...)
RELATOR	Aloysio José Percínio da Silva
DATA JULGAMENTO	28/03/2007
COMENTÁRIOS	- Fiscalização entendeu que contribuinte teria tomado dedutibilidade de despesas indevidamente, as quais estavam registradas na conta intitulada "Convênio Rateio de Custos Comuns - Itaúbanco". - Na decisão o lançamento tributário foi cancelado, sob o argumento de que a fiscalização caracterizou a infração de forma insuficiente.
ÓRGÃO EMISSOR	1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Nº PROCESSO / RECURSO	16327.000015/2005-48
Nº ACÓRDÃO	101-96074
CONTRIBUINTE	BFB RENT ADMINISTRACAO E LOCACAO LTDA.
EMENTA	(...) RATEIO DE DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO- REGULARIDADE DO RATEIO- GLOSA- Demonstrado que os valores foram rateados tendo em vista a efetiva utilização dos serviços e a necessidade das empresas, não prevalece a glosa. (...)
RELATOR	Caio Marcos Cândido

DATA JULGAMENTO	29/03/2007
COMENTÁRIOS	<p>- No caso, a fiscalização considerou indevida dedução de despesas, com a redução do lucro líquido apurado para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, resultante de "Convênio de Rateio de Custos Comuns" firmado entre as pessoas jurídicas do denominado "Conglomerado Itaú".</p> <p>- Na decisão, a autuação foi cancelada porque se entendeu que <u>havia contrato de rateio com critérios definidos, inclusive com pareceres favoráveis emitidos por auditores independentes, como FIPECAFI e Moore Stephens. O relator entendeu, que, desde que existentes os critérios abaixo, é permitida a utilização do contrato de rateio:</u></p> <p>1. que haja contrato firmado entre as partes, no qual haja identificação dos custos e despesas a serem rateadas e a definição do critério a ser adotado para o rateio. 2. que reste demonstrado que os serviços foram efetivamente prestados e ou recebidos; 3. que as despesas eram necessárias, normais e usuais à atividade da empresas e à manutenção da respectiva fonte pagadora; 4. que seja demonstrada a correção do critério de rateio adotado; 5. que seja comprovada a efetividade dos dispêndios rateados.</p>
ÓRGÃO EMISSOR	1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Nº PROCESSO / RECURSO	16327.000014/2005-01
Nº ACÓRDÃO	101-96357
CONTRIBUINTE	ITAU GRAFICA LTDA - GRUPO ITAU
EMENTA	(...) IRPJ – RATEIO DE CUSTOS – DESPESAS COMUNS A EMPRESAS DE UM MESMO GRUPO ECONÔMICO – As despesas comuns a diversas empresas de um mesmo grupo econômico, lançadas na contabilidade da empresa controladora, podem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, com base no “Convênio de Rateio de Custos Comuns”, desde que fique justificado e comprovado o critério de rateio. (...)
RELATOR	Valmir Sandri
DATA JULGAMENTO	17/10/2007
COMENTÁRIOS	<p>- A fiscalização acusa a empresa de dedução indevida de despesa por conta de contrato de Rateio de Custos.</p> <p>- Decisão cancelou a autuação. Ponderou que efetivamente, <u>o fisco não nega a licitude de convênios para repartição de custos entre empresas do mesmo grupo</u>, objetivando mais eficiência. No caso, o convênio firmado entre a Recorrente e as demais empresas do grupo prevê que os custos serão apurados e rateados de acordo com a efetiva utilização, segundo métodos estatísticos e matemáticos. <u>Foi juntado relatório do Fipecafi e da Moore Stephens nos quais são descritos os critérios de rateio e a correta escrituração contábil.</u></p>
ÓRGÃO EMISSOR	1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Nº PROCESSO / RECURSO	19740.000090/2006-05
Nº ACÓRDÃO	101-96.367

CONTRIBUINTE	BANCO ITAU BMG CONSIGNADO S.A.
EMENTA	RATEIO DE DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO- REGULARIDADE DO RATEIO- GLOSA- Demonstrado que os valores foram rateados tendo em vista a efetiva utilização dos serviços e a necessidade das empresas, não prevalece a glosa. RETROATIVIDADE BENIGNA- Em se tratando de atos não definitivamente julgados, a lei tributária que reduza a multa aplica-se aos fatos pretéritos. Recurso voluntário provido e negado provimento ao recurso de ofício.
RELATOR	Sandra Maria Faroni
DATA JULGAMENTO	18/10/2007
COMENTÁRIOS	- A fiscalização acusa a empresa de dedução indevida de despesa por conta de contrato de Rateio de Custos. - Decisão cancelou a autuação. Ponderou que efetivamente, <u>o fisco não nega a licitude de convênios para repartição de custos entre empresas do mesmo grupo</u> , objetivando mais eficiência. No caso, o convênio firmado entre a Recorrente e as demais empresas do grupo prevê que os custos serão apurados e rateados de acordo com a efetiva utilização, segundo métodos estatísticos e matemáticos. <u>Foi juntado relatório do Fipecafi e da Moore Stephens nos quais são descritos os critérios de rateio e a correta escrituração contábil.</u>
ÓRGÃO EMISSOR	1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Nº PROCESSO / RECURSO	18471.000947/2006-33
Nº ACÓRDÃO	101-96724
CONTRIBUINTE	LIBRA TERMINAL 35 S/A
EMENTA	Assunto: (...) COMPARTILHAMENTO DE DESPESAS- DEDUTIBILIDADE. Para que sejam dedutíveis as despesas com comprovante em nome de uma outra empresa do mesmo grupo, por terem sido as mesmas rateadas, é imprescindível que, além de atenderem os requisitos previstos no Regulamento do Imposto de Renda, fique justificado e comprovado o critério de rateio. (...).
RELATOR	Sandra Maria Faroni
DATA JULGAMENTO	28/05/2008
COMENTÁRIOS	- No caso, foram glosadas despesas com consultoria cuja beneficiária era outra empresa do grupo (Libra Terminais S/A), sob a alegação de que não seriam despesas próprias. - Decisão ponderou que, para ser admitido, <u>o repasse de dispêndios entre sociedades do mesmo grupo deve fundamentar-se em contrato hábil e idôneo firmado entre elas e ser justificado mediante demonstração do rateio de que resulta, e comprovação do seu não aproveitamento pelo repassante. Se não há contrato escrito, a recorrente deve valer-se dos meios que alcançar para provar a efetividade do contrato de rateio. A falta de comprovação da efetiva utilização dos serviços que, segundo a Recorrente, subsidiaram o rateio, impossibilita a Fiscalização de verificar os três requisitos fundamentais para dedutibilidade de despesas, quais sejam, necessidade, usualidade e normalidade.</u>
ÓRGÃO EMISSOR	7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes

Nº PROCESSO / RECURSO	13808.003892/00-11
Nº ACÓRDÃO	107-09419
CONTRIBUINTE	ING EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA
EMENTA	(...)IRPJ - RATEIO DE CUSTOS - DESPESAS COMUNS A EMPRESAS DE UM MESMO GRUPO ECONÔMICO - As despesas comuns a diversas empresas de um mesmo grupo econômico, lançadas na contabilidade da empresa controladora, podem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, com base no "Convênio de Rateio de Custos Comuns". Se a fiscalização não questiona o critério de rateio, é indevida a glosa motivada tão somente pela "não apresentação de documentos usuais". Não cabe, na fase de julgamento a inovação dos critérios do lançamento. (...)
RELATOR	Luiz Martins Valero
DATA JULGAMENTO	25/06/2008
COMENTÁRIOS	- Fiscalização glosou despesas sob o argumento de que não seriam necessárias, nem comprovadas. Contribuinte alegou que operações tiveram como lastro o contrato pactuado com sua coligada, que lhe prestava todo suporte administrativo/operacional. - O lançamento foi cancelado, tendo a decisão asseverado que o contribuinte forneceu o Instrumento Particular de Recuperação de Despesas, e relatórios diversos, ilustrativos das despesas com pessoal, alugueis, comunicações, entre outras. Disse, ainda, que, <u>se os documentos acostados aos autos do processo já na fase de fiscalização davam conta de que o recorrente compartilhava estrutura administrativa/operacional com outra empresa do grupo; e se o recorrente, adicionalmente, na fase recursal, traz aos autos do processo a denominada RAIS negativa, isto é, a que dá conta da inexistência de empregados na estrutura do recorrente, vê-se claramente que este compartilhava estrutura com terceiros, daí a razão das despesas reembolsadas.</u>
ÓRGÃO EMISSOR	7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Nº PROCESSO / RECURSO	19740.000004/2006-56
Nº ACÓRDÃO	107-09588
CONTRIBUINTE	BANCO ITAU BMG CONSIGNADO S.A.
EMENTA	(...) RATEIO DE CUSTOS - GLOSA - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. Provado, pelos elementos constantes da escrituração mercantil, que a recorrente contabilizara despesas recebidas em rateio de sua controladora, pratica usual em se tratando de grupos financeiros, caberia à fiscalização provar a inexistência ou a não dedutibilidade das despesas que assumira, não simplesmente ter promovido a sua glosa, mediante ilegal inversão do ônus da prova. PERDAS DE CRÉDITO. DEDUÇÃO INDEVIDA. A dedução de perdas no recebimento de créditos está condicionada ao atendimento aos requisitos legais para a sua dedutibilidade, além da comprovação documental inequívoca da sua ocorrência. (...)
RELATOR	107-09588
DATA JULGAMENTO	17/12/2008
COMENTÁRIOS	- A fiscalização alegou que em virtude de auditoria realizado no Banco Itaú (controlador do

	<p>grupo), fora revelada a existência de dedução de valor pago pela fiscalizada à sua controladora a título de rateio de custos. Os pagamentos foram amparados em contrato denominado "Convênio de Rateio de Custos Comuns" sem que fossem comprovados documentalmente a sua ocorrência pela efetiva utilização da "estrutura compartilhada" entre as empresas, os critérios detalhados de rateio e a necessidade dos encargos às suas atividades.</p> <p>- A decisão cancelou a cobrança, alegando que <u>é o fisco que deve provar que a despesa ou custo é inexistente ou que é falso o documento que suportou o lançamento contábil ou ainda que a despesa não é normal, usual ou necessária</u>. Na medida em que a fiscalização levada a termo no Banco Itaú S.A., empresa centralizadora do rateio de custos, <u>não deixou dúvidas quanto ao fato de que, entre as empresas do Conglomerado Itaú havia o compartilhamento de custos comuns</u>, resta patente a inversão do ônus da prova. Isso porque, <u>caberia a fiscalização a prova de que os critérios de rateio utilizados pelo Banco Itaú não poderiam ser aceitos</u>, naturalmente não mediante a simples exibição de planilhas e demonstrativos segundo o particular critério eleito pelo fisco, mas, sim, pela realização de profunda auditoria.</p>
ÓRGÃO EMISSOR	1ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF
Nº PROCESSO / RECURSO	15521.000148/2006-36
Nº ACÓRDÃO	1101-00.246
CONTRIBUINTE	TRANSOCEAN BRASIL LTDA
EMENTA	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2001 Ementa: IRPJ — AJUSTES AO LUCRO REAL — COMPROVAÇÃO — O lançamento tem origem na falta de adição, ao lucro real, de subvenções correntes para custeio ou operação ou de recuperações ou devoluções de custos. Se a contribuinte não comprovou que os valores recebidos constituíram reembolso de despesas por ela incorridas em nome de terceiros, deve ser mantido o lançamento. PIS E COFINS — RECEITAS DO EXTERIOR — ISENÇÃO — São isentas da COFINS e PIS as receitas decorrentes da prestação de serviços para pessoa jurídica residente ou domiciliado no exterior, no ano calendário 2001.
RELATOR	Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho
DATA JULGAMENTO	28/01/2010
COMENTÁRIOS	<p>- Lançamento decorreu do fato de o contribuinte não ter levado à tributação os valores recebidos sob a rubrica de recuperação de custos decorrente de valores recebidos de suas controladoras no exterior (Ilhas Virgens Britânicas e no Panamá), a título de reembolso.</p> <p>- Decisão manteve lançamento de IRPJ/CSLL, informando que, <u>houve a ausência de comprovação de que os valores recebidos de empresa vinculada no exterior seriam reembolso de despesas pagas por conta e ordem de terceiros</u>, mormente em virtude das notas fiscais/faturas terem sido emitidas contra a empresa brasileira. Contudo, <u>quanto ao PIS/COFINS, lançamento foi cancelada, pois há isenção dessas contribuições sobre receitas de prestação de serviços ao exterior</u>.</p>
ÓRGÃO EMISSOR	1ª Câmara da 3ª Turma Ordinária do CARF

Nº PROCESSO / RECURSO	16327.000710/2005-18
Nº ACÓRDÃO	1103-00337
CONTRIBUINTE	ITAU CORRETORA DE VALORES S/A
EMENTA	Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRP3 Ano-calendário: 2001, 2002 Ementa: RATEIO DE CUSTOS COMUNS. CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO, A indicação da inflação pelo Fisco deve vir acompanhada dos seus elementos caracterizadores. Não prospera o lançamento que rejeitou rateio de custos e despesas sem o necessário exame dos critérios adotados pelo contribuinte fiscalizado.
RELATOR	Aloysio Jose Percínio da Silva
DATA JULGAMENTO	10/11/2010
COMENTÁRIOS	- No caso, houve glosa de "custos, despesas operacionais e encargos não necessários". Valores seriam decorrentes de Convênio de Rateio de Custos Comuns firmado com Banco Itaú S/A. - Decisão ponderou que <u>o auto de infração foi lavrado sem verificação pela autoridade fiscal do método adotado pela contribuinte e que a empresa fiscalizada forneceu os elementos que considerou suficientes para corroborar os seus lançamentos contábeis, enquanto a fiscalização abdicou da realização do exame necessário a comprovação da infração indicada.</u>
ÓRGÃO EMISSOR	2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF
Nº PROCESSO / RECURSO	12963.000114/2009-05
Nº ACÓRDÃO	1201-000.368
CONTRIBUINTE	DINAMICA TERCEIRIZACAO E MAO DE OBRA TEMPORARIA LTDA - EPP
EMENTA	(...) ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2005 BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins das pessoas jurídicas em geral, aí incluídas aquelas que prestem serviços de terceirização e locação de mão-de-obra, é o faturamento, não havendo nas leis que regulam a exigência dessas contribuições norma que exclua o assim chamado "reembolso de despesas". (...)
RELATOR	Marcelo Cuba Netto
DATA JULGAMENTO	13/12/2010
COMENTÁRIOS	- Trata-se o contribuinte de empresa que atua no ramo de cessão de mão-de-obra e que recebe reembolso de despesas com salário e respectivos encargos sociais dos empregados colocados à disposição dos tomadores de serviços. Fiscalização entendeu que deveria incidir PIS e COFINS sobre tais receitas.

	- Decisão manteve a autuação, ponderando que <u>a contribuição para o PIS e a Cofins das empresas prestadoras de serviço, inclusive as de terceirização e locação de mão-de-obra, incide sobre o total do faturamento, não havendo nas leis que regulam a exigência dessas contribuições norma que excepcione o chamado “reembolso de despesas”</u> .
ÓRGÃO EMISSOR	3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do CARF
Nº PROCESSO / RECURSO	11474.000068/2007-13
Nº ACÓRDÃO	2302-001.038
CONTRIBUINTE	MAQUINAS WILKE LTDA ME
EMENTA	ASSUNTO: (...) GRUPO ECONÔMICO DE FATO. GRUPO COMPOSTO POR COORDENAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estão sob a direção, o controle ou a administração de outra, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica. Empresas que, embora tenham situação jurídica distinta, são dirigidas de fato pelas mesmas pessoas, exercem suas atividades no mesmo endereço e uma delas presta serviços somente à outra, formam um grupo econômico denominado “grupo composto por coordenação”, sendo solidariamente responsáveis pelas contribuições previdenciárias de qualquer uma delas. (...)
RELATOR	Arlindo da Costa e Silva
DATA JULGAMENTO	11/05/2011
COMENTÁRIOS	<p>- No caso, foi lavrado auto de infração contra o contribuinte através do qual se cobrava contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de seus empregados. São cobrados, ainda, valores devidos por outras empresas do mesmo grupo.</p> <p>A fiscalização apurou a existências de grupo econômico existente entre as empresas MÁQUINAS WILKE LTDA ME, SULVAPOR EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA ME e ENGECASS EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA, sendo os empregados registrados nas duas primeiras, inicialmente inscritas no SIMPLES, utilizados para trabalhar na terceira, para fugir da tributação previdenciária.</p> <p>- A decisão em questão, embora não trate de contrato de rateio, é importante no sentido de trazer um <u>conceito amplo de grupo econômico</u>, entendendo <u>não ser apenas aquele com vínculo de participação societária</u>. O relator adota o entendimento de que o grupo decorre da existência de empresa principal e empresas subordinadas, <u>sem a necessidade de haver uma holding de direito</u>. A subordinação pode decorrer de vários outros aspectos econômicos.</p> <p>Ainda, assevera que os grupos econômicos de fato podem se dar de forma horizontal (modalidade de coordenação), ou vertical (subordinação), sendo que, neste último caso, até mesmo uma pessoa física pode exercer o controle, a direção ou a administração de todo o conjunto empresarial. No caso sub examine, verificou-se comunhão de sócios e objetivos sociais nas diversas empresas, houve utilização em comum de empregados entre as empresas integrantes do grupo. Há autuação de empresas na mesma unidade, utilizando-se da estrutura do grupo. <u>A linha de comando e representação é efetuada pelo mesmo grupo de pessoas ou por pessoas diretamente a elas vinculadas</u>; há aporte de recursos financeiros entre as empresa do grupo, etc.</p>

ÓRGÃO EMISSOR	1ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF
Nº PROCESSO / RECURSO	19515.000543/2006-59
Nº ACÓRDÃO	1101-000.468
CONTRIBUINTE	CAMARGO CORREA S/A
EMENTA	ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2001 (...) TAXA DE ADMINISTRAÇÃO. RATEIO DE CONDOMÍNIO. AUSÊNCIA DE PROVAS. É insuficiente para demonstração de despesas compartilhadas a apresentação de notas fiscais de serviços ou notas de débito, desacompanhadas do contrato firmado entre as partes e da demonstração dos critérios de rateio acordados.(...)
RELATOR	Edeli Pereira Bessa
DATA JULGAMENTO	25/05/2011
COMENTÁRIOS	- No caso, foram glosadas despesas administrativas apropriadas em conta representativa de taxas de administração e condomínio, mediante rateio entre as empresas do grupo empresarial a que pertence a Autuada, sem que restassem comprovados o efetivo gasto de cada empresa e o critério de rateio. - Decisão manteve auto de infração, asseverando que <u>não restaram comprovados a necessidade, o critério de rateio entre as empresas do grupo e a vinculação dessas despesas com as receitas ou atividades da empresa</u> , o que permite concluir que as despesas devem ser glosadas e adicionadas na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro CSLL
ÓRGÃO EMISSOR	4ª Câmara da 3ª Turma Ordinária do CARF
Nº processo/ recurso	11080.722127/2011-18
Nº acórdão	3403-002.520
Contribuinte	COMPANHIA ZAFFARI COMERCIO E INDUSTRIA
EMENTA	(...) COFINS. RECEITA. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS. Os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimento das despesas, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos. (...) CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RECEITA. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS. Os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimento das despesas, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos. (...)
Relator	DOMINGOS DE SA FILHO
Data julgamento	24/10/2013

Comentários	<p>- No caso, o contribuinte é uma rede de supermercados que cobra valores de seus fornecedores a título de publicidade, obrigando-se a divulgar os produtos na loja e em encartes. O sujeito passivo afirma que incorre em despesas para fazer essa publicidade e rateia entre seus fornecedores, cobrando os valores deles.</p> <p>- Decisão manteve lançamento sob o argumento de que o <u>contribuinte não comprovou sua alegação de que tais despesas possuíam caráter indenizatório.</u></p>
ÓRGÃO EMISSOR	Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF
Nº PROCESSO / RECURSO	16327.000009/2006-71
Nº ACÓRDÃO	9101-001.878
Contribuinte	PARANA CIA DE SEGUROS
EMENTA	Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006 IRPJ - RATEIO DE CUSTOS - DESPESAS COMUNS A EMPRESAS DE UM MESMO GRUPO ECONÔMICO - Cabe ao sujeito passivo, devidamente intimado, demonstrar a regularidade do procedimento que adotou concernente ao rateio de custos entre empresas interligadas. Não logrando fazê-lo, correto o Fisco em utilizar o rateio indireto com base no faturamento. (...)
RELATOR	VALMIR SANDRI
DATA JULGAMENTO	18/03/2014
Comentários	<p>- A fiscalização verificou a contabilização de custos e despesas na conta “Convênio Rateio de Custos Comuns – Itaúbanco”, sendo que o contrato de rateio previa o reembolso na medida da utilização. A fiscalização entendeu que sujeito passivo não demonstrou os critérios de rateio, motivo pelo qual ela fez o rateio pelo método indireto (proporcional à receita).</p> <p>- Contribuinte apresentou laudo de empresa de auditoria tratando dos critérios. Contudo, a <u>CSRF manteve a autuação</u> sob o argumento de que o laudo não supre as omissões praticadas pelo sujeito passivo no que se refere à regularidade dos valores lançados na contabilidade e a efetividade dos custos. Ainda, afirma que <u>o laudo limitou-se a afirmar genericamente que os critérios utilizados pela recorrente estão conforme as normas mas não apresenta elementos analíticos que os justifiquem.</u></p>
ÓRGÃO EMISSOR	3ª Câmara Julgadora do Conselho Municipal de Tributos da Prefeitura de São Paulo
Nº PROCESSO/ RECURSO	2009-0.105.366-6
Nº ACÓRDÃO	-
CONTRIBUINTE	MYC DO BRASIL PRODUÇÕES LTDA.
EMENTA	ISS. PRELIMINARES DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO E CERCEAMENTO DE DEFESA, REJEITADAS. O CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS POSSUI COMPETÊNCIA PARA REVER MATÉRIA NÃO DECIDIDA OU DECIDIDA COM DEFICIÊNCIA NA INSTÂNCIA SINGULAR, NA FORMA DO ART. 45, DA LEI Nº 14.107, DE 2005, AINDA QUE NÃO FOSSE, OS PRINCÍPIOS QUE REGEM O PROCESSO ADMINISTRATIVO, NOTADAMENTE A

	<p>VERDADE MATERIAL PERMITE APRECIAR A MATÉRIA. DECADÊNCIA RECONHECIDA EM PARTE, NA FORMA DO ART. 173, DO CTN. SIMULAÇÃO DE ESTABELECIMENTO PRESTADOS EM SANTANA DO PARNAÍBA E SÃO LOURENÇO DA SERRA COMPROVA PELOS RELATÓRIOS DE FISCALIZAÇÃO E AUSÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO EFETIVO ESTABELECIMENTO NAQUELES MUNICÍPIOS. SERVIÇOS DE PRODUÇÃO DE PROGRAMAS DE TELEVISÃO E SHOWS; SERVIÇOS PRESTADOS NO EXTERIOR; REEMBOLSO DE DESPESAS; ERRO NA BASE DE CÁLCULO; EXIGÊNCIA DAS TAXAS - TFE E TLIF; OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. AUSÊNCIA DE PROVAS DAS ALEGAÇÕES. EXIGÊNCIAS MANTIDAS. LICENCIAMENTO DE MARCAS NÃO CORRESPONDE AGENCIAMENTO, CORRETAGEM OU INTERMEDIÇÃO DE DIREITOS DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL, ARTÍSTICA OU LITERÁRIA. EXIGÊNCIA CANCELADA, COM AS MULTAS E OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS CORRESPONDENTES. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO EM PARTE PARA CANCELAR AS EXIGÊNCIAS ALCANÇADAS PELA DECADENCIA E AS RELATIVA CESSÃO DE MARCAS. MANTIDAS AS DEMAIS EXIGÊNCIAS.</p>
RELATOR	ODMIR FERNANDES
DATA JULGAMENTO	06/01/2010
COMENTÁRIOS	<p>- No trabalho fiscal, verificou-se a suposta prestação de serviços sem a tributação pelo ISS. Contribuinte alega que valores foram recebidos a título de reembolso (recuperação de custos e despesas).</p> <p>- Na decisão, entendeu-se pela manutenção, sob o argumento de que <u>o reembolso de despesa, ou recuperação de gastos e de despesas, de fato não constitui prestação de serviços</u>, e assim não pode haver tributação pelo ISS, conforme sustenta a acusada. Contudo, disse, ainda, que <u>o contribuinte alegou se tratar de reembolso, mas não provou</u>.</p>
ÓRGÃO EMISSOR	1ª Câmara Julgadora do Conselho Municipal de Tributos da Prefeitura de São Paulo
Nº PROCESSO/ RECURSO	2010-0.052.670-0
Nº ACÓRDÃO	-
Contribuinte	Chrysler do Brasil Ltda.
EMENTA	<p>ISS. CONTRATO DE RATEIO DE DESPESAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL DO CONTRATO DE RATEIO DE DESPESAS, DA FORMA DE COMPARTILHAMENTO E DA NATUREZA DAS DESPESAS QUE TERIAM SIDO RATEADAS. AUSÊNCIA DE PROVAS. AIIM MANTIDOS. O lançamento tributário, dotado de presunção de legitimidade, apenas poderá ser afastado no processo administrativo tributário quando o contribuinte reunir provas bastantes, em conformidade com a sua alegação. O rateio de despesas somente é hábil para afastar extraordinariamente a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza se houver relevante suporte documental, ficando caracterizada a prestação de serviços na sua ausência ou fragilidade.</p>
RELATOR	ALEXANDRE TADEU NAVARRO P. GONÇALVES
DATA JULGAMENTO	22/09/2010

Comentários	<p>- Auto de infração lavrado sob o argumento de que o contribuinte teria deixado de recolher ISS sobre serviços (prestados à empresa do mesmo grupo) de “Recrutamento, agenciamento, seleção, colocação ou fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive por empregados do prestador do serviço ou por trabalhadores avulsos por ele contratados”.</p> <p>Contribuinte alegou que na verdade há uma relação administrativa e de divisão e conseqüente reembolso de despesas, que não devem ser tributados.</p> <p>- A decisão manteve o lançamento. Não negou que o sistema jurídico permite a sistemática do rateio sem tributação. Contudo, ponderou que <u>o contribuinte alegou com veemência o reembolso de despesas, mas não fez uma única prova documental sequer, que fosse capaz de confortar a sua alegação. Não houve a juntada sequer do instrumento contratual, nem se mostraram os critérios de rateio.</u></p>
ÓRGÃO EMISSOR	2ª Câmara Julgadora do Conselho Municipal de Tributos da Prefeitura de São Paulo
Nº PROCESSO/ RECURSO	2010-0.152.567-8
Nº ACÓRDÃO	-
Contribuinte	UNIBANCO – UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S/A
EMENTA	<p>ISS - 1. DECADÊNCIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN. PRELIMINAR AFASTADA - 2. OPÇÃO PELO PPI. CONHECIMENTO PARCIAL DO RECURSO E RENÚNCIA AO DIREITO SOBRE O QUAL SE FUNDAM OS LANÇAMENTOS - 3. ATIVIDADE-MEIO DESCARACTERIZADA PELA COBRANÇA DE PREÇO. SERVIÇOS CONSTANTES DA LISTA DISPOSTA EM LEI COMPLEMENTAR - 4. DESCONTOS CONDICIONAIS CONCEDIDOS E RESSARCIMENTO DE CUSTOS. BASE DE CÁLCULO: PREÇO DO SERVIÇO SEM ABATIMENTO - 5. RENDAS DE ADIANTAMENTO A DEPOSITANTES, RENDAS DE DISPONIBILIZAÇÃO DE LIMITE E RENDAS DE QUITAÇÃO ANTECIPADA. RECEITAS DE SERVIÇOS QUE NÃO SE CONFUNDEM COM REMUNERAÇÃO FINANCEIRA - 6. RENDAS DE FINANCIAMENTO REPASSE FINAME E FGPC-DR. SERVIÇO DE GARANTIA - 7. RECEITAS INCENTIVOS CARTÕES DE CRÉDITO. SERVIÇO DE AGENCIAMENTO QUE INDEPENDE DA EMISSÃO DE JUÍZO DE VALOR POR PARTE DO RECORRENTE - 8. ARBITRAMENTO. INEXISTENCIA. 9. RECURSO CONHECIDO PARCIALMENTE COM PROVIMENTO NEGADO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO DE ALGUMAS BASES DE CÁLCULO. 1. Nas hipóteses em que, ocorrido o fato gerador do ISS, o sujeito passivo não recolhe o imposto pelo "autolancamento", nasce o dever legal da autoridade fiscal de efetuar o lançamento de ofício, nos termos dos arts. 142, parágrafo único, e 149, I, do CTN, e a contagem do prazo decadencial se dá na forma do art. 173 do referido diploma legal. 2. O contribuinte optou por incluir parte dos AII's no Programa de Parcelamento Incentivado - PPI, de sorte que o recurso deve ser conhecido apenas relativamente aos demais. De acordo com a determinação do art. 3º da Lei 14.129/2006, o recorrente renunciou ao direito sobre o qual se fundam os créditos consignados nos AII's incluídos no PPI o que, por consequência, alcança os demais AII's, eis que se referem às mesmas rubricas. 3. O art. 1º da Lei 13.701/2003 definiu como fato gerador do ISS no Município de São Paulo "a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador", de sorte que não importa se o contribuinte presta o serviço com o fito de lucro, como atividade principal, ou se para</p>

	<p>viabilizar outro serviço, isto é, se como "atividade-meio" ou como "atividade-fim". Se o contribuinte presta o serviço descrito pela lista e por ele cobra um preço, descaracterizando-o como "atividade-meio", está ele sujeito à incidência do imposto e a receita respectiva - preço do serviço - há de ser oferecida à tributação mesmo que o prestador não aufera lucro direto com ela. 4. O art. 14 da Lei 13.701/2003 é bastante claro ao dispor que "A base de cálculo do Imposto é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição", pelo que os descontos concedidos sob condição integram o preço do serviço e, portanto, compõem a base de cálculo do imposto. 5. As receitas registradas sob as rubricas Rendas de adiantamento a depositantes enc. S/limite, Rendas de disponibilização de limite e Rendas Quitação Antecipadas não se confundem com a remuneração financeira recebida pelo contribuinte em decorrência da operação de crédito propriamente dita e, portanto, não estão sujeitas ao IOF. 6. As contas Rendas de Financiamento Repasse Finame e Rendas de Financiamento Repasses FGPC - DR registram receitas relativas ao serviço de garantia do crédito, retribuído pela COMISSÃO DEL CREDERE como congênere à contratação de aval e fiança e expressamente previsto como tributado pelo ISS no item 15.08 da Lei Complementar 116/2003. 7. De acordo com os instrumentos acostados aos autos, está claro que os valores pagos pelas empresas credenciadoras ao recorrente remuneram o serviço de agenciamento de cartões. A ausência de emissão de juízo de preferência por parte do recorrente na escolha da bandeira pelo cliente não tem o condão de descaracterizar o serviço de agenciamento, que está previsto pelo item 10.01 da Lista disposta pela Lei 13.701/2003. 8. Não houve arbitramento. As demonstrações com o número e título da rubrica contábil e os respectivos valores mensais das bases de cálculo constam do Demonstrativo de ISS não recolhido / recolhido a menor, que acompanha cada auto de infração. 9. Recurso parcialmente conhecido com provimento negado e retificação de ofício diante do disposto pelo art. 15 da Lei 14.107/2005 e da proposta elaborada pelo Auditor Fiscal responsável pela operação e ratificada pela Representação Fiscal.</p>
RELATOR	Luciana Xerfan Maranhão de Mello
DATA JULGAMENT O	23/03/2011
Comentários	<p>- Trata-se de cobrança de ISS sobre valores recebidos pelo contribuinte a título de ressarcimento, reembolsado pelos clientes do banco, dos dispêndios necessários à prestação dos serviços de abertura de conta.</p> <p>- Na decisão, o lançamento foi mantido sob o argumento de que <u>os valores compõem o preço, considerado base de cálculo do ISS</u>, sendo que a legislação não permite nenhuma dedução. Assentou, ainda, que <u>se trata de atividade fim da instituição financeira</u>.</p>
ÓRGÃO EMISSOR	2ª Câmara Julgadora do Conselho Municipal de Tributos da Prefeitura de São Paulo
Nº PROCESSO/ RECURSO	PA 2011-0.166.715-6
Nº ACÓRDÃO	-
Contribuinte	Banco Citibank S.A.
EMENTA	ISS – TEMPESTIVIDADE DO RECURSO ORDINÁRIO. DECADÊNCIA AFASTADA. ARGUMENTAÇÃO DE NULIDADE POR FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO DO ATO

	ADMINISTRATIVO AFASTADA. REEMBOLSO DE DESPESAS NÃO COMPROVADO POR DOCUMENTAÇÃO HÁBIL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONFIGURADA. TRIBUTAÇÃO MANTIDA NA FORMA DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03. RECURSO CONHECIDO E NEGADO PROVIMENTO.
RELATOR	CYNTHIA CHRISTINA BIRGEL
DATA JULGAMENTO	19/01/2012
Comentários	- Auto de infração foi lavrado sob o argumento de que contribuinte teve receita de prestação de serviço não tributada pelo ISS. Contribuinte alegou que se tratava de recebimentos decorrentes de contrato de rateio de despesas do conglomerado do qual faz parte. - Conselho manteve o lançamento, observando que havia <u>contratos de prestação de serviços</u> de assessoria técnica, administrativa, operacional e financeira, sendo estabelecida a expressa manifestação de vontade e, inclusive, um <u>preço entre as partes pelos serviços prestados, não havendo em que se falar em mero rateio de despesas entre empresas coligadas.</u>
ÓRGÃO EMISSOR	1ª Câmara Julgadora do Conselho Municipal de Tributos da Prefeitura de São Paulo
Nº PROCESSO/ RECURSO	2011-0.317.186-7
Nº ACÓRDÃO	-
Contribuinte	Caixa Econômica Federal - CAIXA
EMENTA	ISS – EX. 2005 – CONTAS RUBRICA CARTÕES DE CRÉDITO – ALEGAÇÃO DE QUE OS SERVIÇOS FORAM PRESTADOS POR OUTRO MUNICÍPIO – NÃO COMPROVAÇÃO – ALEGAÇÃO DE QUE FORAM AUTUADAS RECEITAS NÃO PASSÍVEIS DE INCIDÊNCIA DO ISS TAIS COMO REEMBOLSO DE DESPESAS E RATEIO DE CUSTOS – DE ACORDO COM ART. 14 DA LEI 13.701/2003 A BASE DE CÁLCULO É A RECEITA BRUTA SEM NENHUMA DEDUÇÃO – NÃO COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL DA INCORREÇÃO DOS LANÇAMENTOS – RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.
RELATOR	Ana Aparecida Sampaio Manzutti
Data julgamento	23/03/2012
Comentários	- Foi lavrado auto de infração cobrando valores de ISS de serviços supostamente prestados pelo contribuinte. Alegação do sujeito passivo foi de que valores decorrem de contrato de rateio de custos ou despesas (cost sharing agreement). - A decisão manteve o lançamento sob o argumento de que o art. 14 da Lei nº 13.701/2003 é claro ao preceituar que <u>o preço do serviço considerado como base de cálculo do ISS, consiste na receita bruta a ele correspondente,</u> sem nenhuma dedução, salvo as hipóteses expressamente previstas em lei e que não se aplicam ao caso ora tratado, <u>não tendo a Recorrente trazido aos autos quaisquer provas capazes de comprovar a incorreção dos lançamentos,</u> razão pela qual entendendo que devam ser mantidos em sua integralidade.
ÓRGÃO EMISSOR	2ª Câmara Julgadora do Conselho Municipal de Tributos da Prefeitura de São Paulo
Nº PROCESSO/	2011-0.337.714-7

RECURSO	
Nº ACÓRDÃO	-
Contribuinte	TAM LINHAS AÉREAS S/A
EMENTA	ISS - ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA AFASTADA POR TER SIDO ELA DEVIDAMENTE FUNDAMENTADA - DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA EM FUNÇÃO DA APLICAÇÃO DA REGRA DO INCISO I, DO ARTIGO 173 DO CTN, UMA VEZ QUE NÃO HOUVE RECOLHIMENTO DO ISS - INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE SERVIÇOS DE COBRANÇA DE TARIFAS DE EMBARQUE, DADA A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DESTE MUNICÍPIO, LOCAL ONDE ESTÁ SITUADO O ESTABELECIMENTO PRESTADOR QUE OPERACIONALIZA A COBRANÇA - IMUNIDADE DA INFRAERO NÃO CONHECIDA, POR NÃO SER DA COMPETÊNCIA DESTE CONSELHO CONHECER DESSA MATÉRIA POR FORÇA DO DISPOSTO NA LEGISLAÇÃO MUNICIPAL, MANTIDOS, ASSIM, OS LANÇAMENTOS RELATIVOS À RETENÇÃO DOS SERVIÇOS AEROPORTUÁRIOS, NÃO SENDO AINDA APLICÁVEL O PRINCÍPIO DA NOVENTENA COMO PRETENDIDO, EIS QUE A HIPÓTESE NÃO É DE AUMENTO OU INSTITUIÇÃO DE IMPOSTO – INCIDE ISS SOBRE RECEITAS ORIUNDAS DO AGENCIAMENTO DE CARTÃO “CO BRANDED” - INCIDE ISS SOBRE RECEITAS ORIUNDAS DO AGENCIAMENTO DE CARTÃO CONTABILIZADAS COMO RATEIO DE LUCROS (PROFIT/SPENDING) - INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE VERBAS PAGAS A TÍTULO DE RESSARCIMENTO, UMA VEZ QUE TAL RECEITA NÃO SE TRATA DE MERO REEMBOLSO DE VALORES, MAS SIM DE AGENCIAMENTO, CORRETAGEM OU INTERMEDIÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO, EQUIVALENTES ÀS TAXAS DE ADMINISTRAÇÃO DECORRENTES DA UTILIZAÇÃO DO CARTÃO DE CRÉDITO PARA A AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS OU PRODUTOS DA PRÓPRIA RECORRENTE - AUTOS DE INFRAÇÃO RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS MANTIDOS POR TEREM OBSERVADO A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL EM VIGOR, NÃO HAVENDO QUE SE FALAR EM APLICAÇÃO DE PENALIDADES EM DUPLICIDADE - RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E NA PARTE CONHECIDA, IMPROVIDO POR MAIORIA QUALIFICADA DE VOTOS
RELATOR	FÁTIMA PACHECO HAIDAR
DATA JULGAMENTO	30/05/2012
Comentários	- Foi lavrado auto de infração constatando que o contribuinte deixou de recolher ISS sobre serviços de agenciamento, corretagem e intermediação de câmbio, seguro, cartão de crédito. No caso, a TAM arrecadava as taxas aeroportuárias devida à INFRAERO e repassava a esta última, retendo entre 1,5% a 3% a título de comissão. - Na decisão, o tribunal administrativo manteve a autuação, afirmando que os valores recebidos pela Recorrente decorrem do agenciamento, corretagem ou intermediação de cartões de crédito, não se tratando de mero reembolso dos valores equivalentes às taxas de administração decorrentes da utilização do cartão de crédito para a aquisição de serviços ou produtos da própria TAM.
ÓRGÃO EMISSOR	2ª Câmara Julgadora do Conselho Municipal de Tributos da Prefeitura de São Paulo

Nº PROCESSO/ RECURSO	2012-0.133.820-0
Nº ACÓRDÃO	-
Contribuinte	Kuehne + Nagel Serviços Logísticos Ltda.
EMENTA	<p>ISS. SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO, CORRETAGEM E INTERMEDIÇÃO. ITEM 10.05 DA LISTA DE SERVIÇOS – PRELIMINARES REJEITADAS. CERCEAMENTO DE DEFESA E NULIDADE DOS AIIS. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE PREJUÍZO. CONSAGRAÇÃO DO PRINCÍPIO PAS DE NULLITÉ SANS GRIEF. AII CORRETAMENTE LAVRADO COM LEGISLAÇÃO REVOGADA, EIS QUE O DISPOSITIVO LEGAL RESPECTIVO ESTAVA VIGENTE À ÉPOCA DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. DECISÃO DEVIDAMENTE FUNDAMENTADA NOS TERMOS DO ARTIGO 26 DA LEI 14.107/2005. EVENTUAL ERRO OU DEFICIÊNCIA NA MOTIVAÇÃO NÃO É CAUSA DE DECRETAÇÃO DE NULIDADE, MAS DE REFORMA DA DECISÃO. O JULGADOR NÃO É OBRIGADO A ATACAR PONTO A PONTO DAS ALEGAÇÕES DO IMPUGNANTE, FUNDAMENTAL É A ANÁLISE DA TESE PRINCIPAL. REABERTURA DA FISCALIZAÇÃO SUSTENTADA PELO ARTIGO 5º DA LEI 14.107/2005. RETIFICAÇÃO E CANCELAMENTO DOS AUTOS EM FASE DE IMPUGNAÇÃO CONVALIDADAS PELA AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. BASE DE CÁLCULO DOS AIIS LAVRADOS EM DECORRÊNCIA DA REABERTURA CORRETA, NOS TERMOS DOS ARTIGOS 14 DA LEI 13.476/2002 E DO ARTIGO 126 DO DECRETO 44.540/2004. DA COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO PARA A EXIGÊNCIA DO IMPOSTO DECORRE SEU PODER DE EXIGIR DOCUMENTOS RELATIVOS AOS FATOS GERADORES DE SEU INTERESSE, CONFORME ARTIGO 195 DO CTN. COMPROVAÇÃO DA INEXISTÊNCIA DE ESTABELECIMENTO EM POÁ PELA FISCALIZAÇÃO SEM A RESPECTIVA CONTRAPROVA POR PARTE DO CONTRIBUINTE. ARBITRAMENTO ESCORREITAMENTE EFETUADO DIANTE DA RECUSA DO CONTRIBUINTE EM FORNECER DOCUMENTOS. ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO REALIZADO DE ACORDO COM OS DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES FORNECIDOS DURANTE O PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO E CORROBORADO PELOS CÓDIGOS DE TRIBUTAÇÃO INFORMADOS PELO CONTRIBUINTE AO CADASTRO DE CONTRIBUINTES MUNICIPAIS E PELA DESCRIÇÃO DE SEU OBJETO SOCIAL, BEM COMO PELA NEGATIVA DO CONTRIBUINTE EM APRESENTAR OS CONTRATOS CELEBRADOS COM SEUS CLIENTES. INVIÁVEL A APRECIÇÃO DA ALEGAÇÃO DE REEMBOLSO DE DESPESAS EM RAZÃO DA FORMA COMO APURADA A BASE DE CÁLCULO – ARBITRAMENTO – E EM RAZÃO DA NÃO APRESENTAÇÃO DE CONTRATOS POR PARTE DO CONTRIBUINTE. AIIS CORRETAMENTE LAVRADOS PELO NÃO CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS, COM PENALIDADES PECUNIÁRIAS APLICADAS COM ESTRITA OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO INAPLICÁVEL DIANTE DA EXPRESSA PREVISÃO DO ARTIGO 15 DA LEI 13.476/2002. RECURSO COM PROVIMENTO NEGADO.</p>
RELATOR	Luciana Xerfan Maranhão de Mello
DATA JULGAMENT O	17/01/2013

Comentários	<p>- Trata o caso de lançamento cobrando ISS de supostos serviços prestados pelo contribuinte e não tributados.</p> <p>- Lançamento foi mantido, sob argumento de que <u>a real natureza das importâncias ditas como referentes a repasses só pode ser determinada se apresentados os mencionados contratos comerciais relativos às operações respectivas. Dessa maneira para a caracterização da natureza do ressarcimento, é essencial a existência do contrato escrito com previsão de reembolso. O Contribuinte não apresentou contrato, por essa razão, a falta de apresentação dos contratos escritos é fato que, por si só, impõe a rejeição do pedido.</u></p>
ÓRGÃO EMISSOR	2ª Câmara Julgadora do Conselho Municipal de Tributos da Prefeitura de São Paulo
Nº PROCESSO/ RECURSO	2012-0.336.197-8
Nº ACÓRDÃO	-
Contribuinte	EVONIK DEGUSSA BRASIL LTDA.
EMENTA	ISS - RECOLHIMENTO A MENOR - NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO EM RELAÇÃO AOS LANÇAMENTOS DISCUTIDOS EM AÇÃO JUDICIAL - APLICAÇÃO DO ARTIGO 35 DA LEI MUNIIPAL Nº 14.107/2005 - CANCELAMENTO DE AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO PELA FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL NA CONDIÇÃO DE TOMADOR DE SERVIÇO POR TER O FATO GERADOR OCORRIDO ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI MUNICIPAL Nº 15.406/2011 A PARTIR DA QUAL ESSA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PASSOU A SER EXIGIDA - MANUTENÇÃO DOS DEMAIS LANÇAMENTOS - APURAÇÃO DO ISS RECOLHIDO A MENOR EXTRAÍDA DA DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL DA RECORRENTE - RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO
RELATOR	CYNTHIA CHRISTINA BIRGEL
DATA JULGAMENTO	04/04/2013
Comentários	<p>- Foi lavrado auto de infração cobrando valores de ISS sob o argumento de que o contribuinte teria deixado de emitir nota fiscal de serviço por ocasião das remessas de valores realizadas à sua controladora Degussa GMBH a título de reembolso de despesas, com base no contrato de cost sharing.</p> <p>- A exigência da emissão de nota de serviço tomado do exterior se deu com a Lei Municipal 15.406/2011, posterior ao fato (ocorrido entre 2005 a 2009), motivo pelo qual o Conselho cancelou o auto relativo à falta de emissão de notas referente às remessas ao exterior a título de reembolso.</p>
ÓRGÃO EMISSOR	3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região
Nº PROCESSO / RECURSO	AGRAVO LEGAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0030350-92.2013.4.03.0000/MS
Nº ACÓRDÃO	-
Contribuinte	Campo Grande Diesel Ltda. e outros
EMENTA	DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TUTELA ANTECIPADA. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS. REEMBOLSO DE DESPESAS. GRUPO ECONÔMICO.

	<p>INOVAÇÃO RECURSAL. RECURSO DESPROVIDO.</p> <p>1. Com efeito, assentado na legislação e jurisprudência que a tutela antecipada, nos termos do artigo 273, CPC, exige a simultânea configuração dos requisitos da prova inequívoca da verossimilhança do direito alegado e da prova do dano irreparável ou de difícil e incerta reparação.</p> <p>2. Quanto à matéria em discussão, há precedentes no sentido de que a prática operacional de centralização de atividades em uma única integrante do grupo empresarial permite o reembolso de despesas efetivamente pagas, sem que tal configure receita tributável para a centralizadora, desde que a prestação de serviços nestes moldes não componha o seu objeto social como atividade-fim e não sejam auferidos ganhos em razão dos ingressos.</p> <p>3. Ademais, na Solução de Divergência nº 23, de 23/09/2013, da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), restou consignado que as despesas administrativas rateadas são dedutíveis, na forma e condições especificadas.</p> <p>4. Na espécie, não há comprovação da existência de risco de dano irreparável e irreversível, sendo infundado o receio de que a autoridade fiscal venha a efetuar lançamento de tributos sobre valores reembolsados à empresa integrante do grupo empresarial, por notas de débito, referentes, exclusiva e comprovadamente, às despesas custeadas em favor das demais empresas, que não sejam resultantes de sua atividade-fim e não tenham gerado ganhos, considerando-se o teor do entendimento da RFB, expresso na Solução de Divergência nº 23/2013, e, inclusive, o que decidido nas Soluções de Consulta 84 e 38, ambas de 2011, citadas pelas agravantes, nas quais foram declaradas receitas de serviços as quantias recebidas sem comprovação de que se tratassem de simples rateio de despesas.</p> <p>5. Ainda, no caso concreto, não houve demonstração da verossimilhança do direito, tendo em vista que o objeto social da empresa Campo Grande Diesel Ltda. abrange "assessoria e gestão empresarial" e "serviços combinados de escritório e apoio administrativo", não sendo possível a presunção, com base unicamente nos documentos juntados nos autos, de que os valores recebidos de outras empresas do grupo sejam decorrentes do rateio de despesas e não da prestação de serviços.</p> <p>6. De outro lado, inviável obstar a fiscalização pela autoridade tributária quanto à regularidade da escrituração e efetiva correspondência entre os valores objeto de suposto reembolso e eventuais despesas pagas pela empresa centralizadora das atividades compartilhadas.</p> <p>7. Agravo inominado desprovido.</p>
RELATOR	Desembargador Federal CARLOS MUTA
DATA JULGAMENTO	04/06/2014
Comentários	- Importante destacar que a decisão consignou que <u>há precedentes no sentido de que a prática operacional de centralização de atividades em uma única integrante do grupo empresarial permite o reembolso de despesas efetivamente pagas, sem que tal configure receita tributável para a centralizadora, desde que a prestação de serviços nestes moldes não componha o seu objeto social como atividade-fim e não sejam auferidos ganhos em razão dos ingressos.</u> Além disso a RFB em Solução de Consulta já se manifestou pela dedutibilidade das despesas.
ÓRGÃO EMISSOR	4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região
Nº PROCESSO	APELAÇÃO CÍVEL Nº 0036855-11.2008.4.03.6100/SP

/ RECURSO	
Nº ACÓRDÃO	-
Contribuinte	ITAU UNIBANCO S/A
EMENTA	<p>TRIBUTÁRIO. PIS. BASE DE CÁLCULO. CONVÊNIO DE RATEIO DE CUSTOS COMUNS. RESSARCIMENTO PELOS SERVIÇOS PRESTADOS PELO APELANTE ÀS DEMAIS EMPRESAS DO GRUPO ECONÔMICO. ART. 3º DA LEI 9.715/98. MP 66/2002. SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 23/2013, DA SRF. PRINCÍPIO DA ISONOMIA.</p> <p>A questão em pauta gira em torno de identificar a qualificação das importâncias correspondentes aos ressarcimentos pelos serviços prestados pelo apelante às demais empresas do grupo econômico, em razão dos convênios firmados entre elas para rateio de várias despesas comuns, com vistas a diminuir os custos operacionais de cada empresa.</p> <p>Nos termos do art. 3º da Lei 9.715/98, apenas as receitas operacionais, ou seja, aquelas que decorrem da atividade típica da pessoa jurídica, é que deviam ser computadas como base de cálculo do PIS, destacando-se que o STF considerou inconstitucional a ampliação da base de cálculo promovida pelo art. 3º da Lei nº 9.718/98.</p> <p>Após 01/12/2002, com a entrada em vigor da Medida Provisória 66/2002, cujo amparo constitucional repousa no art. 195, I, "a", da Constituição de 1988 (com a redação dada pela Emenda 20), também passaram a compor a base de cálculo do PIS as receitas não operacionais.</p> <p>A Solução de Divergência - COSIT nº 23/2013, da Secretaria da Receita Federal, aplicável, a teor do art. 9º da IN 1.396/2013, com a redação dada pela IN 1.434/2013, ambas da SRF, a todos os contribuintes em situação análoga, considerou que as receitas relativas ao ressarcimento de custos e despesas, recebidos das demais empresas do grupo econômico, em razão de convênio de rateio de custos comuns, não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, entendimento esse que deve ser estendido ao apelante em homenagem ao princípio da igualdade tributária.</p> <p>Apelação provida, com inversão dos ônus da sucumbência.</p>
RELATOR	Desembargadora Federal MARLI FERREIRA
DATA julgamento	05/02/2015
Comentários	<p>- No caso, a RFB pretendeu cobrar PIS e COFINS sobre os valores recebidos pelo contribuinte de outras empresas do grupo em contratos de rateio de despesas.</p> <p>- <u>O TRF falou da Solução de Divergência COSIT 23/2013 que possui efeito vinculante ao fisco para dar provimento ao recurso do contribuinte e dispor que não deve haver a incidência de PIS e COFINS sobre tais valores.</u></p>

ÓRGÃO EMISSOR	Superior Tribunal de Justiça
Nº processo / recurso	REsp nº 224813 / SP
Nº acórdão	-
contribuinte	<u>LOCATRUCK LOCADORA DE EQUIPAMENTOS S/C LTDA</u>
Ementa	<p>TRIBUTÁRIO. ISS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. BENS MÓVEIS. SERVIÇOS NÃO PRESTADOS PELA DEVEDORA TRIBUTÁRIA. REEMBOLSOS DE IMPORTÂNCIAS QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO SERVIÇOS PRESTADOS. NÃO INCIDÊNCIA.</p> <p>1. A Autora, como locadora de automóveis, aluga seus veículos com o tanque de combustível cheio, sendo contratado que o locatário deve restituir o carro no prazo combinado igualmente com o tanque cheio. Quando isto não ocorre na devolução do veículo, a Autora providencia a reposição do combustível gasto e realiza a cobrança do locatário, à parte, destacando na Nota Fiscal que referida receita não é tributada pelo ISS, pois não integra o preço do serviço, que é a base de cálculo do imposto.</p> <p>2. O mesmo procedimento é adotado pela Autora com relação a despesas com franquias de seguros. Quando o veículo locado sofre qualquer tipo de abaloamento, a empresa seguradora da Autora cobre as despesas e emite cobrança de uma franquia, a qual posteriormente é cobrada do Locatário responsável, como reembolso de despesas, conforme previsto no contrato de locação. Da mesma forma que ocorre com relação às demais despesas, a Autora não recolhe o ISS sobre esta quantia, visto que a mesma não integra o preço do serviço.</p> <p>3. A base de cálculo de incidência, "in specie", face à natureza da atividade da locadora, é a locação de veículos, pura e simplesmente, e não serviços correlatos, mas não afins, que não fazem parte da espécie de serviços prestados pela locadora.</p> <p>4. Os reembolsos que se pretende façam parte dos serviços não podem vingar, simplesmente porque são serviços prestados por terceiros, sem qualquer relação direta com a atividade principal exercida pela locadora, que é a locação de veículos.</p> <p>5. Os serviços referidos não são, propriamente, receita da locadora. Os que estão sujeitos à base tributária, "in casu", são os locativos, tão apenas estes, os que, verdadeiramente, constituem a receita propriamente dita do locador.6. Recurso improvido.</p>
Relator	Min. José Delgado
Data julgamento	07/12/1999
Comentários	<p>- No caso, a prefeitura pretendeu cobrar ISS de locadora de veículos incidente sobre valores que esta recebe de seus clientes a título de reembolso de despesas, tais como combustível e franquia de seguro.</p> <p>- Após decisão favorável ao contribuinte no TJSP, no Recurso Especial do município, houve o entendimento no sentido de que a atividade da empresa é a locação de veículos e os valores recebidos a título de reembolso não são considerados serviços. Com base nesse entendimento, foi negado seguimento ao REsp.</p>

ÓRGÃO EMISSOR	Superior Tribunal de Justiça
Nº processo/ Recurso	REsp nº 411580 / SP
Nº ACÓRDÃO	-
Contribuinte	<u>GELRE TRABALHO TEMPORÁRIO S/A</u>

EMENTA	TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. 1. A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho 2. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas "intermediações". 3. O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva. 4. O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada par fins financeiro-tributários. Precedentes do E STJ acerca da distinção. 5. A equalização, para fins de tributação, entre o preço do serviço e a comissão induz à uma exação excessiva, lideira à vedação ao confisco 3. Recurso especial provido.
RELATOR	Min. Luiz Fux
Data julgamento	08/10/2002
Comentários	- Trata-se de caso em que pretendeu o município cobrar ISS não só sobre o preço do serviço de contribuinte que atua com agenciamento de mão-de-obra, mas sim sobre a soma da comissão da empresa, o salário do trabalhador temporário e os encargos sociais incidentes. - Após decisão favorável à municipalidade no TJSP, o contribuinte interpôs Recurso Especial, o qual foi julgado procedente no STJ sob o argumento de que à luz dos princípios da capacidade contributiva, da legalidade e da justiça tributária, o fornecedor de mão-de-obra temporária, como intermediário, deve recolher a exação sobre o que percebe para colocar terceiro no mercado de trabalho. Assentou, ainda, que a base de cálculo do ISS não é qualquer receita bruta, mas apenas aquela efetivamente proveniente da prestação de serviços, ou seja, a taxa de administração recebida pelo prestador.
ÓRGÃO EMISSOR	Superior Tribunal de Justiça
Nº processo/recurso	REsp nº 1080161 / SP
Nº acórdão	-
Contribuinte	<u>ROHDE E LIESENFELD DO BRASIL TRANSPORTES INTERNACIONAIS LTDA</u>
Ementa	TRIBUTÁRIO – ISS – BASE DE CÁLCULO – SERVIÇO DE TRANSPORTE - DESPESAS REEMBOLSÁVEIS - DEDUÇÃO - POSSIBILIDADE. 1. Consoante a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça as despesas necessárias à prestação de serviço que não importem na atividade-fim do prestador são excluídas da base de cálculo do tributo. Precedentes. 2. Hipótese em que o transportador efetua despesas em nome dos tomadores do serviço, que serão posteriormente reembolsadas. Dedução da base de cálculo do ISS. 3. Recurso especial não provido.
RELATOR	Min. Eliana Calmon
DATA JULGAMENTO	02/04/2009
Comentários	- Na hipótese dos autos temos um serviço de agenciamento de transporte que é prestado diretamente pelo contribuinte, a qual custeia despesas com pagamentos de frete rodoviários e marítimos, capatazias, SDA e consulares, para depois serem reembolsadas pelos clientes. - Após decisão favorável ao contribuinte no TJSP, no acórdão, restou assentado pelo STJ que é evidente que o serviço prestado não envolve tais custos e por isso são reembolsados pelos tomadores de serviços. A atividade-fim é a prestação de serviço de transporte, que envolve a entrega de pessoas ou mercadorias em perfeito estado de conservação no destino indicado pelo tomador do serviço. Assim sendo, não podem tais valores serem incluídos na base de cálculo de tributo cujo fato jurídico é a prestação do serviço, motivo pelo qual foi negado provimento ao recurso do município.

