

# Tributação dos Reembolsos no Âmbito dos Contratos de Compartilhamento de Despesas<sup>1</sup>

Alexandre Evaristo Pinto  
*Advogado em São Paulo.*

## *Resumo*

O presente artigo tem por objetivo o exame da tributação dos reembolsos decorrentes de contratos de compartilhamento de despesas. Para tanto, o autor analisa as causas que deram origem à necessidade das empresas instituírem centros de serviços compartilhados e examina o tratamento tributário a ser dado para os ingressos financeiros recebidos pela sociedade que centralizou os pagamentos a título de reembolso decorrente de contrato de compartilhamento de despesas no que tange aos seguintes tributos: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; e Imposto sobre Serviços - ISS.

*Palavras-chave:* contrato de compartilhamento de despesas, centralização de pagamentos, grupos de sociedades, tributação dos reembolsos de despesas.

## *Abstract*

The present article aims to examine the taxation of reimbursements from cost sharing agreements. For this purpose, the author analyses the economic causes that gave reason to the establishment of shared service centers and examine the tax treatment to be given for the flow of funds received by the holding company in regard to the reimbursement derived from the cost sharing agreements in regard to the following taxes: Corporate Income Tax - IRPJ; Social Contribution on Profits - CSLL; Social Integration Program - PIS; Social Contribution Tax - Cofins and Tax on Services - ISS.

*Keywords:* cost sharing agreements, centralization of payments in corporate groups, taxation of reimbursements.

## **1. Introdução**

A sociedade capitalista se caracteriza pelo processo de internacionalização das empresas, pela necessidade de busca de maior escala de produção, bem como pela procura incessante de inovações tecnológicas.

A diminuição das barreiras comerciais entre os diferentes países implicou o processo de globalização dos mercados, pelo qual as mercadorias e serviços de

<sup>1</sup> Artigo baseado na monografia de conclusão de curso da Pós-graduação em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo - USP.

origem estrangeira são distribuídos em diferentes mercados nacionais, assim como grandes empresas desenvolvem estruturas multinacionais estabelecendo unidades de negócios em diversos mercados locais<sup>2</sup>.

Como consequência desse processo, a concorrência entre as empresas aumentou significativamente, de forma que cada empresa busca alguma vantagem competitiva<sup>3</sup> que lhe proporcione maior criação de valor<sup>4</sup>.

Em virtude do aumento da concorrência, as empresas têm demonstrado uma tendência a se concentrar para que tenham condições de baixar os custos de produção em razão de economias de escala<sup>5</sup>.

Tal concentração de empresas também tem sido observada em função da demanda cada vez maior de gastos com pesquisa e desenvolvimento (P&D), visto que produtos mais eficientes decorrentes dos avanços tecnológicos se tornaram cada vez mais imprescindíveis para o sucesso das empresas.

Da necessidade de otimização na estruturação de empresas, quer seja no mesmo país ou em diferentes países, surgiu um novo campo de estudos denominado arquitetura organizacional.

A arquitetura organizacional<sup>6</sup> engloba os estudos sobre as formas utilizadas pelas organizações para se estruturar frente aos desafios impostos pela concorrência dos mercados.

A partir do estudo das estruturas das empresas, verificou-se que existem divisões dentro da própria organização que podem ser classificadas segundo a atividade executada e o impacto econômico que acarretam para a empresa<sup>7</sup>.

Tais divisões podem ser sintetizadas em centros de custo, centros de despesa e centros de receita. Cabe aqui distinguir os conceitos de custo, despesa e receita.

<sup>2</sup> Cf. BRASIL, Deilton Ribeiro. “Empresas transnacionais sob o império da nova ordem mundial e sua integração no Direito Internacional”. *Revista dos Tribunais* v. 792. Outubro de 2001, p. 36-37.

<sup>3</sup> Michael Porter disseminou o conceito de vantagem competitiva, que se refere à vantagem que determinada empresa possui em relação aos seus concorrentes que lhe permite possuir um desempenho superior. Cf. PORTER, Michael. *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

<sup>4</sup> Armando Catelli e Reinaldo Guerreiro destacam que o objetivo das empresas não deve ser tão somente a busca do lucro contábil, visto que este pode não ser a melhor forma de mensurar o valor de uma organização. A melhor medida de mensuração de valor seria o resultado econômico, que representaria o incremento da riqueza da empresa, de seu patrimônio ou de seu valor. Cf. CATELLI, Armando; e GUERREIRO, Reinaldo. “Mensuração do resultado econômico”. In: CATELLI, Armando. *Controladoria*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 81-95.

<sup>5</sup> Cf. HÉAU, Dominique. “Mania de fusões”. In: BARROS, Betania Tanure de (organizadora). *Fusões, aquisições & parcerias*. São Paulo: Atlas, 2001, p. 54.

<sup>6</sup> David A. Nadler define arquitetura organizacional nos seguintes termos: “Por arquitetura entendemos uma visão muito mais abrangente dos elementos do projeto dos sistemas social e de trabalho que formam uma grande empresa complexa. A arquitetura inclui, portanto, a estrutura formal, o projeto de práticas de trabalho, a natureza da organização informal ou estilo de operação, e os processos de seleção, socialização e desenvolvimento de pessoal.” (Cf. NADLER, David A. “Arquitetura organizacional: metáfora para mudança”. In: NADLER, David A.; GERSTEIN, Marc S.; e SHAW, Robert B. *Arquitetura organizacional: a chave para a mudança empresarial*. Rio de Janeiro: Campus, 1994, p. 4)

<sup>7</sup> Cf. MALUFI, Daniel Rodrigues. *O impacto da política de preços de transferência na interface entre a empresa e o mercado: estudo de caso e simulação*. Dissertação de Mestrado em Finanças e Economia Empresarial apresentada na Escola de Economia de São Paulo - Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2007, p. 14.

Tanto o custo quanto a despesa representam gastos de uma entidade. O gasto pode ser definido como o sacrifício financeiro para a aquisição de um bem ou de um serviço<sup>8</sup>. Este sacrifício financeiro pode ser presente, representado por uma saída de caixa ou entrega de ativo, ou futuro, representado por uma promessa de saída de caixa ou de entrega de um ativo.

O custo é modalidade de gasto que representa a aquisição de um bem ou serviço que foi ou será utilizado na produção de outros bens ou serviços<sup>9</sup>. Por sua vez, a despesa é modalidade de gasto que representa bem ou serviço que foi consumido para o esforço de obtenção de receitas<sup>10</sup>.

A diferença fundamental entre custo e despesa é o fato de que os gastos relacionados ao processo de produção são custos, e os relacionados à administração, às vendas e aos financiamentos são despesas<sup>11</sup>. Em outras palavras, os gastos relativos à atividade-fim da empresa são custos e os gastos relativos à atividade-meio da empresa são despesas.

No que tange à contabilização dos custos e das despesas, também existe importante distinção. Os gastos classificados como custos serão registrados como ativo<sup>12</sup> da empresa, integrando o valor do bem resultante do processo de produção, visto que se referem a gastos incorridos no passado e que gerarão benefícios econômicos futuros quando da comercialização desse bem.

No momento da comercialização, o bem resultante do processo produtivo que estava registrado no ativo da empresa será baixado em contrapartida a um registro contábil no resultado<sup>13</sup> da empresa como custo da mercadoria vendida (ou do serviço prestado). O registro contábil de custos não acarreta alterações no patrimônio líquido<sup>14</sup>, pois o custo é registrado no ativo da empresa em contrapartida a um registro contábil de diminuição de um ativo (por exemplo: diminuição do caixa ou do saldo na conta bancária) ou no aumento de um passivo<sup>15</sup> (por exemplo: aumento do saldo de contas a pagar).

Os gastos classificados como despesas são registrados diretamente no resultado do exercício, representando imediatamente um decréscimo patrimonial para a empresa. Tal decréscimo patrimonial é observado visto que o registro de uma despesa implica a diminuição de um ativo ou o aumento de um passivo.

<sup>8</sup> Cf. MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 24.

<sup>9</sup> Cf. MARTINS, Eliseu. Ob. cit. (nota 8), p. 25.

<sup>10</sup> Cf. IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 157.

<sup>11</sup> Cf. MARTINS, Eliseu. Ob. cit. (nota 8), p. 39.

<sup>12</sup> De acordo com o item 4.4 (a) do Pronunciamento Conceitual Básico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC): “ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade”.

<sup>13</sup> O resultado do exercício é auferido através do confronto entre as receitas e as despesas. Caso as receitas sejam maiores que as despesas, o resultado é positivo e denominado lucro. Por outro lado, caso as receitas sejam menores que as despesas, o resultado é negativo e denominado prejuízo.

<sup>14</sup> De acordo com o item 4.4 (c) do Pronunciamento Conceitual Básico do CPC: “patrimônio líquido é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos”.

<sup>15</sup> O item 4.4 (b) do Pronunciamento Conceitual Básico do CPC define passivo nos seguintes termos: “passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos”.

Por fim, a receita se refere ao valor monetário, em determinado intervalo, da comercialização de bens e serviços da entidade para o mercado, “provocando acréscimo de patrimônio líquido e simultâneo acréscimo de ativo, sem necessariamente provocar, ao mesmo tempo, um decréscimo do ativo e do patrimônio líquido, caracterizado pela despesa”<sup>16</sup>.

Revistos os conceitos de custo, despesa e receita, temos que os centros de custo estão relacionados às atividades-fim da empresa e os gestores de centros de custos são responsáveis por administrar os custos da produção, estando preocupados com a minimização dos custos<sup>17</sup>.

Os centros de despesa estão relacionados às atividades-meio da empresa e são utilizados para medir a eficiência de áreas de suporte, como contabilidade, P&D, tecnologia de informação, recursos humanos e outros<sup>18</sup>.

Os centros de receita têm por finalidade definir as melhores estratégias para maximizar a lucratividade e são amplamente utilizados em áreas comerciais como vendas e distribuição<sup>19</sup>.

A formação de grupos econômicos aliada aos estudos da arquitetura organizacional fez com que surgissem centros de despesa compartilhados por diversas empresas do grupo. Assim, cada empresa pode se dedicar à sua atividade-fim dando foco aos seus centros de custos e de receitas, ao passo que uma das sociedades se torna responsável pelo ônus financeiro do centro de despesas, sendo reembolsada posteriormente pelas demais beneficiárias de tal centro.

## 2. Do Fenômeno Econômico do Compartilhamento de Despesas

### 2.1. Da formação dos grupos de sociedades

A associação entre empresas tornou-se frequente e até indispensável em um mercado concorrido e de enorme demanda<sup>20</sup>. Fábio Konder Comparato assinala que a formação de grupos econômicos é a terceira fase histórica do Direito Empresarial. A primeira fase correspondeu ao surgimento do comerciante individual, ao passo que a segunda fase se notabilizou pela expansão das empresas societárias, sobretudo a sociedade anônima<sup>21</sup>.

Dentre os benefícios trazidos pela associação de empresas, Jorge Lobo identifica as seguintes vantagens: (i) aumento da produtividade das sociedades participantes; (ii) aumento da capacidade de comercializar e distribuir em massa; (iii) aumento dos lucros; (iv) redução dos custos de produção; (v) favorecimento do progresso técnico e tecnológico; e (vi) integração dos mercados, quando a reunião ocorrer entre sociedades de países diferentes<sup>22</sup>.

A associação de empresas pode acontecer mediante processos de cooperação ou de concentração. No processo de cooperação, duas sociedades celebram con-

<sup>16</sup> Cf. IUDÍCIBUS, Sérgio de. Ob. cit. (nota 10), p. 154-155.

<sup>17</sup> Cf. MALUFI, Daniel Rodrigues. Ob. cit. (nota 7), p. 15.

<sup>18</sup> Cf. MALUFI, Daniel Rodrigues. Ob. cit. (nota 7), p. 15-16.

<sup>19</sup> Cf. MALUFI, Daniel Rodrigues. Ob. cit. (nota 7), p. 16-17.

<sup>20</sup> Cf. LOBO, Jorge. *Grupo de sociedades*. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 27.

<sup>21</sup> Cf. COMPARATO, Fábio Konder. *Direito empresarial: estudos e pareceres*. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 275.

<sup>22</sup> Cf. LOBO, Jorge. Ob. cit. (nota 20), p. 28.

venção, visando atingir objetivos comuns durante um tempo determinado, mantendo, cada uma, personalidade e patrimônio próprios.

Por sua vez, no processo de concentração, duas ou mais sociedades celebram convenção que irá sujeitá-las a um controle societário único. Assim, em tal processo há uma relação de dominação, onde é possível observar uma sociedade dominante e uma dominada. São técnicas de concentração de sociedades: a fusão, a incorporação, a cisão, e a formação de grupo de sociedades<sup>23</sup>.

Os grupos de sociedades foram disciplinados pelos artigos 265<sup>24</sup> e seguintes da Lei n. 6.404/1976. O grupo será considerado de direito ou de fato, caso tenha havido ou não um ato formal de constituição. Modesto Carvalhosa menciona que a maior parte dos grupos empresariais no Brasil são grupos de fato<sup>25</sup>.

Nos termos dos artigos 269 e 271 da Lei n. 6.404/1976, a convenção grupal deverá ter um conteúdo mínimo e passará a ter efeitos a partir da data do arquivamento no registro do comércio da sede da sociedade de comando da convenção de constituição do grupo, dentre outros documentos.

Egberto Lacerda Teixeira e José Alexandre Tavares Guerreiro assinalam que a convenção grupal pode “atribuir a determinadas sociedades a função econômica (*profit centers*) ou de custo (*cost centers*), de acordo com a participação de cada uma em custos, receitas ou resultados de atividades ou empreendimentos”<sup>26</sup>.

## 2.2. Da centralização do pagamento pela “sociedade centralizadora”

A sociedade dominante nos grupos de sociedades tem recebido diferentes denominações, tais como sociedade de comando, sociedade-mãe ou *holding*<sup>27</sup>. As *holdings* são classificadas pela doutrina<sup>28</sup> como puras ou mistas (operativas), sendo designadas puras quando somente atuam como controladoras, e mistas quando, além das atividades de controle, exercem operações de natureza diversa (industriais, comerciais, financeiras).

<sup>23</sup> Cf. LOBO, Jorge. Ob. cit. (nota 20), p. 30.

<sup>24</sup> Lei n. 6.404/1976: “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.” (Destaque nosso)

<sup>25</sup> Modesto Carvalhosa informa que, na época de edição da Lei n. 6.404/1976, alguns grupos empresariais (como Real, Cindumel e Pão de Açúcar) adotaram a forma de grupos de direito, no entanto, logo desistiram, voltando a ser grupos de fato. Cf. CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. Tomo II. Vol. 4. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 323.

<sup>26</sup> Cf. TEIXEIRA, Egberto Lacerda; e GUERREIRO, José Alexandre Tavares. *Das sociedades anônimas no Direito brasileiro*. Vol. 2. São Paulo: Bushatsky, 1979, p. 774.

<sup>27</sup> Cf. BULGARELLI, Waldirio. *Manual das Sociedades Anônimas*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 1997, p. 297.

<sup>28</sup> Cf. BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito Societário*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 55-56.

A *holding* pode atuar centralizando algumas atividades comuns às várias empresas do grupo, “sempre que tal prática se demonstre mais eficiente e/ou interessante para o desenvolvimento do grupo”<sup>29</sup>.

Dessa forma, a *holding*-administradora tem como objetivo a consolidação do controle administrativo de áreas como: finanças, marketing, planejamento estratégico e recursos humanos<sup>30</sup>.

Tendo em vista que nem sempre a sociedade responsável pelo compartilhamento de despesas é uma sociedade *holding* (embora o seja em muitos casos), optamos por utilizar a denominação “sociedade centralizadora” neste artigo, visto que tal termo abrange a essência econômica da função desempenhada por esta sociedade, isto é, centralização do pagamento para um terceiro em decorrência da prestação por ele de determinada utilidade em benefício das sociedades participantes do contrato de compartilhamento de despesas.

O fenômeno do compartilhamento de despesas vem sendo observado no mercado mundial há aproximadamente três décadas, abrangendo inicialmente serviços de *back office*<sup>31</sup>, tais como os relacionados às áreas financeira, de recursos humanos e de tecnologia da informação<sup>32</sup>.

Dentre as vantagens trazidas por um centro de serviços compartilhados, podemos citar o enxugamento de estruturas ociosas dentro das empresas do grupo, relativamente aos serviços que são comuns a todas as empresas do grupo<sup>33</sup>.

A centralização dos serviços possibilita a redução dos custos e a especialização da prestação dos serviços em função de economias de escala, acúmulo de experiência nos processos de produção, bem como padronização de atividades e tarefas.

Os centros de serviços compartilhados podem ser definidos como um “modelo de organização e realização de processos operacionais, pelo qual uma área da empresa presta serviços, a partir de um mesmo ponto de atendimento, para várias unidades ou departamentos da corporação”<sup>34</sup>.

<sup>29</sup> Cf. LODI, Edna Pires; e LODI, João Bosco. *Holding*. 4ª ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011, p. 68.

<sup>30</sup> Uwe Rasmussen assinala que: “a *holding* administradora e operadora atua ativa e consolidadamente nas áreas financeiras, de planejamento estratégico, de marketing e de recursos humanos para o grupo. Com esta estrutura, aproveita ao máximo os benefícios fiscais e a economia de escala dos custos operacionais do grupo, consolidando as operações mais sensíveis na administração da *holding*: as consideráveis reduções de custos operacionais perante a consolidação administrativa e operacional do grupo numa empresa *holding* de fato e de direito.” (Cf. RASMUSSEN, Uwe Waldemar. *Holdings e joint ventures: uma análise transacional de consolidações e fusões empresariais*. 2ª ed. São Paulo: Aduaneiras, 1991, p. 74-75)

<sup>31</sup> O termo *back office* é utilizado para se referir aos departamentos administrativos de uma empresa, que mantêm nenhum ou pouco contato com os clientes. O termo *back office* se contrapõe ao termo *front office*, que é utilizado para se referir aos departamentos relacionados ao objeto social da empresa.

<sup>32</sup> Cf. SOUZA, Marcos Antonio de; e CORRÊA, Rodrigo Machado. “Centros de serviços compartilhados: publicações no Congresso Brasileiro de Custos (CBC) no período de 1998 a 2008”. *Revista Contabilidade Vista & Revista* vol. 22, n. 1. Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, janeiro/março de 2011, p. 76.

<sup>33</sup> Cf. OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. *Holding, administração corporativa e unidade estratégica de negócio: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas, 1995, p. 28.

<sup>34</sup> Cf. SOUZA, Marcos Antonio de; e CORRÊA, Rodrigo Machado. *Ob. cit.*, p. 78.

A alocação dos centros de serviços compartilhados na “sociedade centralizadora” implica o processo de prestação de serviços às empresas controladas. Há que se observar a natureza da prestação de serviços, pois os serviços podem ser individualizados ou de grupo (coletivos)<sup>35</sup>.

Os serviços individualizados são celebrados em termos bilaterais, podendo ser prestados por terceiros independentes, de acordo com o princípio de mercado (*at arm's length*), onde há o acréscimo de um componente de lucro<sup>36</sup>.

Os serviços de grupo, também denominados coletivos, têm como característica principal o caráter coletivo da vantagem. Tais serviços não seguem o princípio de mercado, mas, sim, o princípio de *pool*, pelo qual os serviços são prestados com vistas à unidade econômica do grupo. As remunerações relativas aos serviços de grupo têm a finalidade de reembolso dos custos incorridos, de forma que não há a inclusão do elemento lucrativo<sup>37</sup>.

Dessa forma, verifica-se que a “sociedade centralizadora” efetua gastos com serviços em proveito de todas ou parte das demais sociedades participantes do grupo, que serão posteriormente reembolsados por estas. Tais operações constituem negócio jurídico que será objeto de contrato de compartilhamento de despesas<sup>38</sup>.

### 3. Aspectos Jurídicos do Contrato de Compartilhamento de Despesas

#### 3.1. Da atipicidade do contrato de compartilhamento de despesas

Não existem normas gerais dispendo sobre o contrato de compartilhamento de despesas no Brasil.

Já houve normas infralegais e específicas disciplinando determinadas espécies de contratos de rateio de despesas, sobretudo relacionados a projetos de pesquisa e desenvolvimento tecnológico. Nesse sentido, os Atos Normativos nºs 116/1993 e 120/1993 do Instituto Nacional da Propriedade Industrial (Inpi) dispunham sobre o compartilhamento de custos em projetos de P&D. Todavia, tais normas foram revogadas pelo Ato Normativo nº 135/1997<sup>39</sup> do Inpi.

A inexistência de previsão normativa não impede que as partes estabeleçam um modelo contratual que enquadre os seus anseios. Nesse sentido, o ordenamento jurídico positivado do Brasil não teria as condições de previsão em seus textos legais de todos os institutos e contratos, mas apenas estabelece os limites para que as relações contratuais não sejam desequilibradas<sup>40</sup>.

<sup>35</sup> XAVIER, Alberto. “Aspectos fiscais de *cost-sharing agreement*”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 23. São Paulo: Dialética, agosto de 1997, p. 9.

<sup>36</sup> XAVIER, Alberto. Ob. cit. (nota 35), p. 9.

<sup>37</sup> XAVIER, Alberto. Ob. cit. (nota 35), p. 9-10.

<sup>38</sup> O contrato de compartilhamento de despesa possui diferentes designações, dentre as quais podemos citar: *cost sharing agreements*, *cost contribution agreements* e contratos de compartilhamento de despesas.

<sup>39</sup> De acordo com Ato Normativo n. 135/1997 do Inpi, somente são registráveis no Inpi os contratos que impliquem transferência de tecnologia.

<sup>40</sup> Cf. AZEVEDO, Álvaro Villaça. *Contratos nominados ou atípicos*. 2ª ed. Belém: Cejup, 1984, p. 17.



Aliás, a própria prática negocial reiterada originou os modelos contratuais atualmente regulados em lei, que passaram de contratos atípicos para típicos a partir do momento em que os legisladores os transportaram para a lei<sup>41</sup>.

O artigo 425 do Código Civil prevê a possibilidade das partes estabelecerem contratos atípicos nos seguintes termos:

“Art. 425. É lícito às partes estipular contratos atípicos, observadas as normas gerais fixadas neste Código.”

Dessa forma, as partes poderão estabelecer modelo contratual não determinado em lei de acordo com o princípio da autonomia da vontade, desde que observadas as normas gerais do contrato prevista no Código Civil.

Haroldo Malheiros Duclerc Verçosa assevera que “o limite da liberdade de contratar é a lei”<sup>42</sup>, e tal liberdade de contratar possui dois aspectos: (i) liberdade de estruturação do conteúdo do contrato; e (ii) liberdade de não estar preso às espécies contratuais reguladas em lei.

Dentre os limites da liberdade de contratar previstos no Código Civil, podemos citar a função social do contrato<sup>43</sup>, os princípios da probidade e da boa-fé nos contratos<sup>44</sup>, e a resolução por onerosidade excessiva<sup>45</sup>.

Tal liberdade de contratar foi acertadamente limitada pela lei para que não haja abusos por parte das partes economicamente mais fortes ao impor cláusulas contratuais leoninas<sup>46</sup>.

### 3.2. Características do contrato de compartilhamento de despesas

No contrato de compartilhamento de despesas, as partes objetivam compartilhar esforços através da centralização das atividades-meio em uma única sociedade. Os interesses das partes não são contrapostos tal qual nos contratos de compra e venda, de forma que os interesses são comuns<sup>47</sup>.

Os resultados advindos da atividade ou bem compartilhado irão beneficiar todas as partes envolvidas no contrato, inclusive a “sociedade centralizadora” que será responsável pela centralização do pagamento das atividades-meio.

Cumprе ressaltar que a pessoa jurídica responsável por tal centralização também deverá ser beneficiária da atividade compartilhada visto que em caso

<sup>41</sup> Cf. SZTAJN, Rachel. *Contrato de sociedade*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 12.

<sup>42</sup> Cf. VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. “Os contratos inominados e o Novo Código Civil”. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* n. 126. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 31.

<sup>43</sup> Brasil, Código Civil: “Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.”

<sup>44</sup> Brasil, Código Civil: “Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.”

<sup>45</sup> Brasil, Código Civil: “Art. 478. Nos contratos de execução continuada ou diferida, se a prestação de uma das partes se tornar excessivamente onerosa, com extrema vantagem para a outra, em virtude de acontecimentos extraordinários e imprevisíveis, poderá o devedor pedir a resolução do contrato. Os efeitos da sentença que a decretar retroagirão à data da citação.”

<sup>46</sup> Cf. AZEVEDO, Álvaro Villaça de. Ob. cit. (nota 40), p. 113.

<sup>47</sup> Cf. NUNES, Renato. “Considerações acerca do rateio internacional de custos e despesas”. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* n. 149-150. São Paulo: Malheiros, janeiro/dezembro 2008, p. 258-259.



contrário ela poderá ser considerada prestadora de serviços, pois a atividade compartilhada teria natureza de atividade-fim para ela<sup>48</sup>.

O contrato de compartilhamento de despesas atribui benefícios coletivos aos seus destinatários, tendo em vista que as despesas visam o interesse de todos em conjunto. A mensuração da vantagem individual de cada uma das sociedades participantes não é facilmente determinável, de forma que a repartição dos custos e despesas do bem ou atividade compartilhada é realizada de acordo com métodos indiretos, a partir de estimativas baseadas em certos critérios que deverão ser razoáveis<sup>49</sup>.

A centralização do pagamento do bem ou do serviço compartilhado é a característica fundamental do contrato de compartilhamento de despesas, pois o gasto é incorrido ou contratado com terceiros por um só integrante do contrato de compartilhamento de despesas em seu nome próprio, mas no interesse dos demais que se obriga a reembolsá-lo em um momento posterior<sup>50</sup>.

No contrato de compartilhamento de despesas, a “sociedade centralizadora” não é titular de todos os gastos por ela pagos, pois cada uma das partes integrantes do contrato de rateio é cotitular de seus respectivos montantes de custos e despesas que foram gastos na obtenção da atividade compartilhada<sup>51</sup>.

O serviço compartilhado pelas empresas do grupo de sociedades pode ser prestado internamente pela “sociedade centralizadora”, assim como pode ser prestado por terceiro independente contratado pela “sociedade centralizadora”.

No segundo caso, verifica-se que a “sociedade centralizadora” contrata terceiro independente para prestação de serviço em proveito de outra empresa. Nesse sentido, no contrato de compartilhamento de despesas há o instituto da representação. O instituto da representação é cada vez mais utilizado em função dos processos de cooperação e concentração de empresas.

Nesse diapasão, Waldirio Bulgarelli acentua que: “no campo empresarial, a cada dia cresce a necessidade de se delegar atribuições, no complexo âmbito da organização das empresas e das suas atividades, surgindo atividades novas de colaboração ou combinações das existentes”<sup>52</sup>.

Nesse sentido, José Henrique Longo assevera que o contrato de compartilhamento de despesas possui características do contrato de comissão mercantil<sup>53</sup>. Fran Martins define o contrato de comissão mercantil como: “o contrato segundo o qual um comerciante se obriga a realizar atos ou negócios de natureza mercantil em favor e segundo instruções de outra pessoa, agindo, porém, em seu próprio nome e, por tal razão, se obrigando para com terceiros com quem contrata”<sup>54</sup>.

<sup>48</sup> Cf. NUNES, Renato. “Rateio internacional de custos e despesas - seu regime jurídico e aspectos fiscais”. *Revista de Direito Tributário Internacional* n. 12. São Paulo: Quartier Latin, agosto de 2009, p. 186-190.

<sup>49</sup> Cf. XAVIER, Alberto. Ob. cit. (nota 35), p. 8-10.

<sup>50</sup> Cf. XAVIER, Alberto. Ob. cit. (nota 35), p. 8-10.

<sup>51</sup> Cf. GALHARDO, Luciana Rosanova. *Rateio de despesas no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 28-29.

<sup>52</sup> Cf. BULGARELLI, Waldirio. *Contratos mercantis*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 131.

<sup>53</sup> Cf. LONGO, José Henrique. “Natureza jurídica do ressarcimento no rateio de despesas”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 77. São Paulo: Dialética, fevereiro de 2002, p. 71-72.

<sup>54</sup> Cf. MARTINS, Fran. *Contratos e obrigações comerciais*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 285.

Tal qual no contrato de comissão mercantil, no contrato de compartilhamento de despesas uma “sociedade centralizadora” celebra contratos com terceiros agindo em nome próprio, mas o resultado desses contratos traz benefícios a ela e a outras partes integrantes de um contrato de compartilhamento de despesas.

Renato Nunes entende que a comissão mercantil não configura negócio jurídico do tipo plurilateral ou de comunhão de escopo, pois os interesses do comitente e do comissário são contrapostos, de modo que o contrato de compartilhamento de despesas não pode ser confundido com o de comissão mercantil<sup>55</sup>.

A nosso ver, o contrato de compartilhamento de despesas não se confunde com o contrato de comissão mercantil, embora eles possuam algumas características comuns. O contrato de compartilhamento de despesas é um tipo contratual novo criado a partir da necessidade de novas atividades de colaboração e concentração nos grupos econômicos.

Dentre as principais atividades que são compartilhadas através de contratos de rateio de despesas, podemos citar: P&D; marketing; divulgação; informação de conjuntura; métodos de gestão; assistência na cobrança; assessoria jurídica e contábil; contas a receber; contas a pagar; assessoria fiscal, trabalhista e previdenciária; programação; coordenação; controle orçamental; consultoria financeira; informática; distribuição; comercialização.

Alberto Xavier salienta que existem despesas que são de ônus exclusivo da *holding*, quando esta atua como “sociedade centralizadora”, tais como despesas relacionadas com a publicação de demonstrações financeiras quando a *holding* é companhia aberta, e despesas de ônus coletivo, as quais podem ser transferidas para demais empresas do grupo societário, visto que tais despesas estão relacionadas com atividades exercidas em benefício das empresas associadas<sup>56</sup>.

O reembolso constitui montante correspondente ao gasto que a “sociedade centralizadora” teve com a atividade compartilhada. Em outros termos, o valor reembolsado é equivalente ao “exato esforço ou sacrifício financeiro incorrido na atividade a ser ressarcida”<sup>57</sup>.

Autores como Leonardo Castro<sup>58</sup> e Sergio André Rocha<sup>59</sup> consideram que não há objetivo de lucro no reembolso de despesas, mas tão somente objetivo de recomposição do patrimônio diluído.

A nosso ver, a recomposição patrimonial é observada nas situações em que há um decréscimo no patrimônio do contribuinte num primeiro momento (por

<sup>55</sup> Cf. NUNES, Renato. “Considerações acerca do rateio internacional de custos e despesas”. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* n. 149-150. São Paulo: Malheiros, janeiro/dezembro de 2008, p. 258.

<sup>56</sup> Cf. XAVIER, Alberto. Ob. cit. (nota 35), p. 12.

<sup>57</sup> Cf. CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. “Tratamento tributário aplicável aos contratos de rateio/compartilhamento de custos e despesas (*cost sharing agreements*): IRPJ, CSLL, PIS, Cofins, ISS e critérios para dedutibilidade de despesas”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 177. São Paulo: Dialética, junho de 2010, p. 91.

<sup>58</sup> Cf. CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. Ob. cit. (nota 57), p. 91-92.

<sup>59</sup> Cf. ROCHA, Sergio André. “Aspectos fiscais do reembolso de despesas e do compartilhamento de custos”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 132. São Paulo: Dialética, setembro de 2006, p. 97-100.

exemplo: furto de um veículo), que é recomposto num segundo momento (recebimento de indenização da seguradora) sem que haja um acréscimo patrimonial em relação ao patrimônio anterior ao primeiro momento<sup>60</sup>.

O reembolso de despesas visa à recomposição da situação financeira e não patrimonial, pois não há redução patrimonial da “sociedade centralizadora” em virtude da centralização de pagamento. Ao centralizar os pagamentos, a “sociedade centralizadora” registra um direito de crédito a ser exigido das sociedades integrantes do contrato de compartilhamento de despesas, em contrapartida a uma saída de caixa ou entrega de ativo, ou futuro, representado por uma promessa de saída de caixa ou de entrega de um ativo.

Tal direito de crédito da “sociedade centralizadora” será transformado em uma entrada de caixa no momento do ressarcimento das despesas pelas sociedades participantes do contrato de compartilhamento de despesas.

No contrato de compartilhamento de despesas não existe preço, pois o valor cobrado pela “sociedade centralizadora” é exatamente o valor proporcional dos gastos por ela despendidos, não existindo margem adicionada a título de remuneração. O preço somente é utilizado nos negócios jurídicos, “onde os interesses preponderantes são contrapostos”<sup>61</sup>.

Os contratos de compartilhamento também são forma de evitar distorções nas demonstrações financeiras da “sociedade centralizadora” e demais empresas participantes do contrato, ao determinar o quanto das atividades compartilhadas deverá ser registrado por cada empresa<sup>62</sup>.

A Contabilidade tem por objetivo fornecer informação acerca da posição patrimonial e financeira de uma entidade. Nesse sentido, o processo contábil apresenta três diferentes fases: (i) reconhecimento; (ii) mensuração; e (iii) evidenciação<sup>63</sup>. Cumpre salientar que, de acordo com o princípio contábil da entidade, o ativo, o passivo e o patrimônio líquido pertencem à entidade, que deve ser entendida como distinta dos seus sócios e de outras sociedades controladoras, controladas ou coligadas<sup>64</sup>.

<sup>60</sup> A título de exemplo de recomposição patrimonial, o parágrafo único do artigo 22 da Lei n. 7.713/1988 isenta do imposto de renda o valor recebido a título de indenização decorrente de liquidação de sinistro, furto ou roubo, relativo a objeto segurado.

<sup>61</sup> Cf. NUNES, Renato. Ob. cit. (nota 55), p. 252-257.

<sup>62</sup> Cf. BRANCO, Vinicius. “Convênios de rateio de despesas - disciplina tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 107. São Paulo: Dialética, agosto de 2004, p. 78-80.

<sup>63</sup> O reconhecimento se refere à etapa de análise das transações econômicas para identificar se as transações se adequam aos critérios de reconhecimento contábil previstos nas normas contábeis. A mensuração diz respeito à etapa de quantificação da transação econômica a ser registrada. A evidenciação é a etapa de demonstração aos usuários externos das transações registradas. Cf. LOPES, Alexandro Broedel; e MOSQUERA, Roberto Quiroga. “Direito Contábil. Fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações”. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexandro Broedel (coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamientos)*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 56-81.

<sup>64</sup> Ao escrever sobre o princípio da entidade, Sérgio de Iudícibus cita exemplo que pode também ser aplicado para o contrato de compartilhamento de despesas: “numa sociedade familiar, marido e mulher podem explorar uma pequena atividade comercial e morar no mesmo prédio no qual a empresa negocia. Pagam contas de luz, água, aluguel, impostos etc. para o prédio como um todo. Qual a parcela que deverá ser atribuída como despesa da empresa e qual a das pessoas físicas? Embora nem sempre seja fácil responder a esta pergunta, a contabilidade procurará atribuir uma

Ao assumir a centralização do pagamento de serviços que beneficiam diversas empresas integrantes do compartilhamento de despesas, não faria sentido que a “sociedade centralizadora” registrasse como sua despesa a totalidade dos serviços por ela pagos, pois ela somente é beneficiária de uma parte de tais serviços.

Sérgio de Iudícibus afirma que “o grande fato gerador de despesa é o esforço continuado para produzir receita, já que tanto despesa é consequência de receita, como receita pode derivar de despesa, ou, melhor dizendo, a receita futura pode ser facilitada por gastos passados ou correntes (ou futuros)”<sup>65</sup>.

A “sociedade centralizadora” não deve suportar despesa decorrente de parcela de serviço que não a beneficiou, pois parte de tais gastos irá gerar receita para outras integrantes do contrato de compartilhamento.

Caso toda a despesa seja suportada pela “sociedade centralizadora”, as autoridades fiscais poderão considerar como indedutíveis as parcelas das atividades compartilhadas que não beneficiarem a “sociedade centralizadora”.

Observadas as principais características do contrato de compartilhamento de despesas, há que se analisar o tratamento tributário a ser dado ao montante recebido pela “sociedade centralizadora” como reembolso das despesas que foram objeto de centralização do pagamento em um primeiro momento. Em virtude das limitações de espaço do presente trabalho, somente analisaremos o tratamento tributário do reembolso de despesas sob a ótica da “sociedade centralizadora”.

#### 4. Tratamento Tributário dos Reembolsos de Despesas

##### 4.1. Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ

O Imposto de Renda é imposto de competência da União Federal consoante previsão do artigo 153, inciso III, da Constituição Federal<sup>66</sup>, e incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Autores como José Artur Lima Gonçalves<sup>67</sup>, Roberto Quiroga Mosquera<sup>68</sup> e Roque Carrazza<sup>69</sup> entendem que existe um conceito constitucional de renda, de forma que o legislador federal não possui liberdade para estabelecer um conceito de renda que já não esteja disposto nos “conteúdos semânticos mínimos de renda”<sup>70</sup> previstos na Constituição Federal.

parcela equitativa para as pessoas físicas e outra para a jurídica e não toda a carga a uma só delas.” (Cf. IUDÍCIBUS, Sérgio de. Ob. cit. (nota 10), p. 29)

<sup>65</sup> Cf. IUDÍCIBUS, Sérgio de. Ob. cit. (nota 10), p. 156.

<sup>66</sup> Brasil. Constituição Federal: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
III - renda e proventos de qualquer natureza;  
§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.”

<sup>67</sup> Cf. GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda - pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 215.

<sup>68</sup> Cf. MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 117.

<sup>69</sup> Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto de Renda - perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 33-34.

<sup>70</sup> Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. Ob. cit. (nota 69), p. 34.

Ao analisar o conteúdo semântico mínimo de renda na Constituição Federal, José Artur Lima Gonçalves<sup>71</sup> assinala que “qualquer que seja o conceito de renda adotado, presentes estão as noções de (i) ganho patrimonial resultante do (ii) confronto entre elementos (ingressos e saídas) verificados (iii) ao longo de certo período”.

O legislador ordinário federal não poderá alterar o conceito de renda para que este albergue, por exemplo, o aspecto material de outros impostos tais como importação de mercadorias, prestação onerosa de serviços, transmissão de bens imóveis, dentre outros.

As teorias fiscais da renda se dividem em três: (i) teoria da renda-produto; (ii) teoria da renda acréscimo patrimonial; e (iii) teorias legalistas.

Pela teoria da renda-produto, também denominada teoria da fonte<sup>72</sup>, renda é o fruto periódico de uma fonte permanente, de modo que só haveria renda quando o fruto se destacasse da árvore (fonte).

Segundo a teoria da renda acréscimo patrimonial, a definição de renda é obtida a partir da comparação da situação patrimonial (de uma pessoa física ou jurídica) em dois momentos diferentes. Tal teoria implica a noção de período ou intervalo, visto que a renda consistirá na diferença positiva entre a situação patrimonial no final e no começo do período<sup>73</sup>.

Por fim, para a teoria legalista, renda é o que a lei prevê como tal<sup>74</sup>. De acordo com tal teoria, o legislador possui ampla liberdade para definir o que é renda.

Tais teorias exibem falhas quando analisadas isoladamente, de forma que, segundo a teoria da renda-produto, não seria possível tributar ganhos eventuais decorrentes de jogos de azar e loterias, visto que tais ganhos não são periódicos e não provêm de uma fonte permanente. Por sua vez, pela teoria da renda acréscimo patrimonial, não haveria tributação de um contribuinte que gastou durante um determinado período a totalidade dos rendimentos auferidos no mesmo período, visto que a situação patrimonial do contribuinte é idêntica no início e no final do período<sup>75</sup>.

Quanto à teoria legalista, entendemos existir delineamentos do conceito de renda na Constituição Federal, de forma que o legislador ordinário teria tais limitações ao definir o que é renda. Nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira exemplifica que “a lei não pode determinar que o fato de alguém andar a pé na Rua Direita seja considerado renda para efeito de incidência do imposto de renda”<sup>76</sup>.

<sup>71</sup> Cf. GONÇALVES, José Arthur Lima. Ob. cit. (nota 67), p. 198.

<sup>72</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica”. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alessandro Broedel (coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 243.

<sup>73</sup> Cf. CARVALHOSA, Modesto. “Imposto de Renda - conceituação no sistema tributário da carta constitucional”. *Revista de Direito Público* n.1. São Paulo: RT, 1967, p. 188-190.

<sup>74</sup> Cf. LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda - os conceitos de renda e disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 23.

<sup>75</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Ob. cit. (nota 72), p. 243.

<sup>76</sup> Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 177.

O artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN) estabeleceu a hipótese de incidência do IRPJ nos seguintes termos:

“Art. 43. *O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

*I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.” (Destaque nosso)

O inciso I do artigo 43 do CTN adotou a teoria da renda-produto ao prescrever que renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Por outro lado, o inciso II do referido artigo adotou a teoria do acréscimo patrimonial ao estabelecer como renda os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Nilton Latorraca assinala que a lei tributária situou o conceito de renda e proventos de qualquer natureza na demonstração do patrimônio líquido e suas respectivas mutações<sup>77</sup>. Em igual sentido, Rubens Gomes de Sousa afirma que renda: “é o acréscimo patrimonial líquido verificado entre duas datas predeterminadas”<sup>78</sup>.

Ao tomarmos o patrimônio líquido como base para conceituar a renda, devemos observar que existem acréscimos no patrimônio líquido que não configuram renda, tais como aumento de capital, aumento nas reservas de capital, aumentos nas reservas de lucro, ou ajustes de avaliação patrimonial<sup>79</sup>.

O acréscimo patrimonial que configura renda das pessoas jurídicas é o lucro do exercício. O resultado do exercício é formado a partir do confronto entre as receitas auferidas e os custos e despesas incorridos no exercício. Caso as receitas sejam maiores que a soma dos custos e das despesas, temos lucro contábil. Em caso contrário, temos prejuízo contábil.

<sup>77</sup> Cf. LATORRACA, Nilton. *Direito Tributário: Imposto de Renda das empresas*. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 104.

<sup>78</sup> Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres - 1 Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 66.

<sup>79</sup> A conta de ajustes de avaliação patrimonial foi inserida na Lei n. 6.404/1976 pela Lei n. 11.638/2008. A redação atual foi dada pela Lei n. 11.941/2009 nos seguintes termos: “Art. 182. (...) § 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei.”

Humberto Ávila afirma que a renda é o produto líquido do confronto entre as receitas menos as despesas (e custos) necessárias à manutenção da fonte produtora ou da existência digna do contribuinte calculado durante o período de um ano<sup>80</sup>.

Tendo em vista que nem todas as despesas e os custos incorridos contabilmente serão dedutíveis para fins de imposto de renda, tampouco todas as receitas auferidas contabilmente serão tributáveis para fins de imposto de renda. Configurar-se-á renda somente os acréscimos patrimoniais decorrentes do lucro fiscal do exercício, entendido como lucro contábil do exercício já devidamente ajustado de acordo com as normas que regulam o imposto de renda.

Conforme previsão do *caput* do artigo 43 do CTN, o fato gerador do IRPJ é a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Os conceitos de disponibilidade jurídica e econômica são objeto de diversas controvérsias doutrinárias. Ao estudar o assunto, Gisele Lemke<sup>81</sup> identificou três correntes doutrinárias acerca de tais conceitos: (i) a corrente unificadora; (ii) a corrente dicotômica atenuada; e (iii) a corrente dicotômica radical.

A corrente unificadora não distingue a disponibilidade econômica da jurídica, pois entende que tratam-se de óticas diferentes sobre um mesmo fato. Luciano Amaro sintetiza tal entendimento ao afirmar que:

“quer se trate de renda já recebida, quer se trate de renda apenas produzida, estamos sempre diante de um fato econômico (quando visto sob a ótica da ciência econômica, que analisa, na hipótese, o fenômeno da produção de uma riqueza nova apropriada por certo agente econômico) e jurídico (visto sob o ângulo do Direito, que atribui ao fato consequências jurídicas, inclusive de ordem tributária)”<sup>82</sup>.

Para a corrente dicotômica atenuada, a disponibilidade econômica deve ser sempre precedida da jurídica. Assim, para que determinado ingresso de numerário possa ser considerado renda, mister se faz que a pessoa que percebeu o rendimento seja detentora do direito a este recebimento. O entendimento de tal corrente acaba reduzindo a aquisição da renda à disponibilidade jurídica<sup>83</sup>.

Para a corrente dicotômica radical, existe relevante distinção entre os conceitos de disponibilidade econômica e jurídica. Nesse sentido, Bulhões Pedreira entende que “disponibilidade econômica é o poder de dispor efetivo e atual, de que tem a posse direta da renda” e “disponibilidade jurídica é a presumida por força de lei, que define como fato gerador do imposto a aquisição virtual, e não efetiva, do poder de dispor de renda”<sup>84</sup>.

<sup>80</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 34.

<sup>81</sup> Cf. LEMKE, Gisele. Ob. cit. (nota 74), p. 96-107.

<sup>82</sup> Cf. AMARO, Luciano. “Imposto de Renda: regime jurídico”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 279.

<sup>83</sup> Cf. LEMKE, Gisele. Ob. cit. (nota 74), p. 96-107.

<sup>84</sup> Cf. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas*. Vol. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 196-197.



Dessa forma, para tal corrente, disponibilidade econômica se refere ao recebimento financeiro da renda, ao passo que disponibilidade jurídica se refere ao direito de receber o rendimento. Henry Tilbery utiliza também os termos *cash basis* (regime de caixa) para se referir à disponibilidade econômica e *accrual basis* (regime de competência) para se referir à disponibilidade jurídica<sup>85</sup>.

A nosso ver, não existem diferenças entre disponibilidade econômica e jurídica, pois o ponto primordial do fato gerador do IRPJ é a aquisição de disponibilidade de renda<sup>86</sup>. A aquisição da disponibilidade econômica e jurídica da renda se dá no momento em que já ocorreram todas as condições necessárias para que o direito ao crédito possa ser exigido. Nesse sentido, segundo o regime de competência, a receita decorrente da alienação de uma mercadoria ou da prestação de um serviço será registrada independentemente do recebimento financeiro de tal receita pela entidade, de forma que já existe um acréscimo patrimonial embora não exista o recebimento em caixa.

Tal qual expusemos anteriormente, o reembolso decorrente do contrato de compartilhamento de despesas não representa acréscimo patrimonial para a “sociedade centralizadora”. Em decorrência da centralização do pagamento, a “sociedade centralizadora” registra um direito de crédito a ser exigido das sociedades participantes do contrato de compartilhamento de despesas, em contrapartida a uma saída de caixa, entrega de ativo ou constituição de obrigação a ser realizada no futuro.

A inexistência de acréscimo patrimonial nos reembolsos oriundos do contrato de compartilhamento de despesas implica a não incidência do IRPJ, visto que inexistente renda.

#### 4.2. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

A CSLL foi instituída pela Lei n. 7.689/1988<sup>87</sup>, com fundamento na alínea c do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal<sup>88</sup>.

A materialidade da CSLL é, portanto, auferir lucros, e somente as pessoas jurídicas são o sujeito passivo de tal tributo. A base de cálculo da CSLL não é exatamente o lucro contábil apurado pela empresa, mas o lucro antes do IRPJ e da própria CSLL ajustado por adições, exclusões e compensações definidas na legislação tributária.

<sup>85</sup> Cf. TILBERY, Henry. “Comentários aos arts. 43 a 45”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. 1. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 353.

<sup>86</sup> Paulo Ayres Barreto menciona que: “a menção à disponibilidade econômica ou jurídica é desnecessária, por nada alterar a construção do conteúdo prescritivo” (cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de Renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 74).

<sup>87</sup> Brasil. Lei n. 7.689/1988: “Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.”

<sup>88</sup> Brasil. Constituição Federal: “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...)  
c) o lucro.”

O lucro, para fins de apuração da CSLL, é composto pela totalidade de fatores positivos e negativos, inclusive pelas rendas e pelos proventos de qualquer natureza, que têm efeito sobre o patrimônio de uma pessoa jurídica em determinado período de tempo, e que representam acréscimo patrimonial para ela<sup>89</sup>.

De tal modo, a CSLL incorre na mesma hipótese de incidência que, em âmbito constitucional e legal, constitui o fato gerador do IRPJ, ou seja, sobre o aferimento de acréscimos patrimoniais decorrentes do confronto entre receitas, custos e despesas ao longo de um determinado período.

Ricardo Mariz de Oliveira acentua que “a CSLL é um verdadeiro apêndice do imposto de renda, pois nasceu dele e dele somente se diferencia no que é fundamental, pela sua destinação e em alguns aspectos da sua quantificação”<sup>90</sup>.

José Eduardo Soares de Melo assevera que embora os fatos geradores do IRPJ e CSLL sejam idênticos, não há que se tratar a CSLL como mero adicional do IRPJ<sup>91</sup>.

Nesse sentido, cumpre salientar que existem diferenças entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de forma que alguns ajustes que deverão ser feitos na base de cálculo do IRPJ não possuem previsão legal para serem feitos na CSLL<sup>92</sup>.

Quanto à possível incidência da CSLL sobre os reembolsos recebidos pela “sociedade centralizadora” em virtude de contrato de compartilhamento de despesas, destacamos que os mesmos comentários aplicados ao IRPJ são aplicáveis à CSLL, já que inexistente acréscimo patrimonial da “sociedade centralizadora” em decorrência de meros reembolsos de despesas.

#### *4.3. Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

A Cofins foi instituída pela Lei Complementar n. 70/1991<sup>93</sup>, com fundamento na alínea *b* do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal<sup>94</sup>. À época da edição da Lei Complementar n. 70/1991, a alínea *b* do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal fazia referência somente ao faturamento como hipótese de incidência da Cofins.

<sup>89</sup> Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Ob. cit. (nota 76), p. 965-970.

<sup>90</sup> Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Ob. cit. (nota 76), p. 964.

<sup>91</sup> Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 234.

<sup>92</sup> Exemplo: Gratificações pagas a administradores somente serão indedutíveis para fins de IRPJ, pois a legislação tributária não estabeleceu tal disposição para a CSLL.

<sup>93</sup> Brasil. Lei Complementar n. 70/1991: “Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.”

<sup>94</sup> Brasil. Constituição Federal: “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...)  
b) a receita ou o faturamento.”

Por sua vez, o PIS foi instituído pela Lei Complementar n. 7/1970<sup>95</sup>, ainda sob a égide da Constituição Brasileira de 1967, sendo recepcionada pela Constituição Brasileira de 1988 no artigo 239. O fundamento do PIS na carta constitucional vigente também é encontrado na alínea *b* do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal.

A hipótese de incidência da Cofins e do PIS era o fato ou circunstância de uma pessoa jurídica “ter faturamento” ou “faturar”<sup>96</sup>. O faturamento diz respeito à fatura, isto é, o ato de se proceder à extração ou formação de fatura.

Nos termos do artigo 1º da Lei n. 5.474/1978<sup>97</sup>, o vendedor deverá extrair fatura para apresentação ao comprador em todo o contrato de compra e venda mercantil, celebrado entre partes domiciliadas no território brasileiro, no prazo não inferior a 30 dias, contado da data da entrega ou despacho das mercadorias.

A fatura é, portanto, documento representativo da venda já consumada ou concluída. Geraldo Ataliba e Cleber Giardino afirmam que o termo faturamento foi adotado para indicar a soma de diversas faturas, de forma que o faturamento representa o total das vendas de mercadorias praticadas por uma empresa em um determinado período<sup>98</sup>.

Assim, a expressão faturamento vem sendo utilizada para identificar não só a venda de mercadorias como também “o vulto das receitas decorrentes da atividade econômica geral da empresa”<sup>99</sup>.

Cumprе ressaltar que somente poderiam ser enquadradas no conceito de faturamento as receitas decorrentes do exercício da atividade destacada no objeto social da pessoa jurídica, tais como receita de venda de mercadorias e a receita de prestação de serviços.

O regime jurídico da Cofins e do PIS foi amplamente alterado pelas Leis ns. 9.715/1998 e 9.718/1998. A Lei n. 9.718/1998<sup>100</sup> expandiu o conceito de faturamento em seu artigo 3º ao dispor que este corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. O parágrafo 1º do referido artigo foi ainda mais longe ao dispor que entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

<sup>95</sup> Lei Complementar n. 7/1970: “Art. 1º É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.”

<sup>96</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo; e GIARDINO, Cléber. “PIS - exclusão do ICM de sua base de cálculo”. *Revista de Direito Tributário* n. 35. São Paulo: RT, janeiro/março de 1986, p. 151-162.

<sup>97</sup> Trata-se da lei que regula as duplicatas mercantis.

<sup>98</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo; e GIARDINO, Cléber. Ob. cit. (nota 96), p. 151-162.

<sup>99</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo; e GIARDINO, Cléber. Ob. cit. (nota 96), p. 151-162.

<sup>100</sup> Brasil. Lei n. 9.718/1998: “Art. 2º As contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.”

Tal dispositivo legal foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 346.084-6<sup>101</sup>, pois a incidência de contribuições sobre a receita não possuía fundamento constitucional na época de edição da Lei n. 9.718/1998.

A Emenda Constitucional n. 20/1998 deu nova redação ao inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, inserindo o termo “receita” como um dos fundamentos para incidência de contribuições sociais.

Desde então, a hipótese de incidência da Cofins e do PIS é o fato ou circunstância de uma pessoa jurídica auferir receita ou “faturar”.

Nesse sentido, as Leis ns. 10.637/2002<sup>102</sup> e 10.833/2003<sup>103</sup>, que instituíram a não cumulatividade do PIS e da Cofins respectivamente, dispõe que tais contribuições têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Sob a ótica contábil, receita é o valor monetário, em determinado período, decorrente da produção (e respectiva venda) de bens e serviços de uma pessoa jurídica para o mercado, de forma que se observará um acréscimo no patrimônio líquido e simultâneo acréscimo de ativo, ou decréscimo de passivo<sup>104</sup>.

José Eduardo Soares de Melo assinala que: “não é crível admitir a elasticidade desse conceito para abranger verbas estranhas ao elemento quantitativo das exclusivas operações mercantis e negócios civis (serviços) tais como dividendos, rendimentos de aplicações financeiras, juros decorrentes de empréstimos etc”<sup>105</sup>.

<sup>101</sup> Brasil. Recurso Extraordinário n. 346.084-6/PR: “Contribuição Social - PIS - Receita Bruta - Noção - Inconstitucionalidade do § 1º do Artigo 3º da Lei nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.”

<sup>102</sup> Lei n. 10.637/2002: “Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no *caput*.”

<sup>103</sup> Brasil. Lei n. 10.833/2003: “Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no *caput*.”

<sup>104</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de. Ob. cit. (nota 10), p. 154-155.

<sup>105</sup> Cf. MELO, José Eduardo Soares de. Ob. cit. (nota 91), p. 211.

Em igual sentido, José Antonio Minatel entende que as características fundamentais na qualificação de uma receita são (i) o ingresso em caráter definitivo de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, e (ii) que este ingresso seja em decorrência dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, à prestação de serviços, ou à cessão onerosa de bem ou direito<sup>106</sup>.

Feitas as considerações gerais sobre o conceito contábil e jurídico de receita, cabe analisarmos se os ingressos financeiros resultantes dos reembolsos ou ressarcimentos nos contratos de compartilhamento de despesas se enquadram ou não no conceito de receita.

O ressarcimento do dinheiro gasto pela “sociedade centralizadora” em um primeiro momento pelas sociedades integrantes do contrato de compartilhamento de despesas configura mera reparação financeira da “sociedade centralizadora” em razão da centralização de pagamentos por ela efetuada<sup>107</sup>.

O eventual aferimento de receita somente poderia ser cogitado caso houvesse pagamento pela prestação sobre o serviço de comissão mercantil, e, se assim fosse, a receita não seria a soma das despesas rateadas, mas apenas um valor que seria cobrado a título de comissão.

Como fundamento adicional para a não configuração de receita, cumpre destacar que a “sociedade centralizadora”, que centraliza os pagamentos do contrato de compartilhamento de despesas, não tem acréscimo patrimonial em nenhum momento, já que ela registra um direito de crédito a ser exigido das sociedades integrantes do rateio de despesas, em contrapartida a uma diminuição do ativo ou aumento do passivo.

Dessa forma, o reembolso de receitas incorridas por conta e ordem de terceiros e desvinculadas do objeto da atividade desenvolvida pelo prestador de serviços é mera entrada, não passível de tributação<sup>108</sup>.

Edmar Oliveira Andrade Filho também afirma que: “nos casos em que há rateio de despesas, o valor do ingresso é mera devolução do que foi pago por conta e ordem de terceiro”<sup>109</sup>.

Ante o exposto, entendemos que o mero ingresso de recursos na “sociedade centralizadora” a título de reembolso oriundo de contrato de compartilhamento de despesas não configura receita para fins de tributação do PIS e da Cofins.

#### 4.4. *Imposto sobre Serviços - ISS*

O ISS é imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal consoante previsão do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal<sup>110</sup>, e incide sobre

<sup>106</sup> Cf. MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005, p. 124.

<sup>107</sup> Cf. LONGO, José Henrique. Ob. cit. (nota 53), p. 68-73.

<sup>108</sup> Cf. ROCHA, Sergio André. Ob. cit. (nota 59), p. 98.

<sup>109</sup> Cf. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *PIS e Cofins: conceitos normativos de faturamento e Receita*. São Paulo: MP, 2008, p. 69.

<sup>110</sup> Brasil. Constituição Federal: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

os serviços de qualquer natureza, exceto os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Serviço é espécie do gênero trabalho, tendo como característica principal o fato de ser feito em favor de terceiros. Aires Barreto assevera que serviço “não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros, de forma que só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica”<sup>111</sup>.

O ISS não incide sobre o serviço em si, mas sobre a prestação de serviço que deve ser entendida como a circulação econômica de um bem econômico de uma parte a outra<sup>112</sup>. Sergio Pinto Martins<sup>113</sup> divide as etapas econômicas pelas quais os bens são produzidos e distribuídos ao consumidor final em três: (i) etapa da produção; (ii) etapa da circulação ou distribuição; e (iii) etapa do consumo.

Na circulação de bens materiais (tais como mercadorias e produtos) existe diferença entre o momento da produção e o momento do consumo, ao passo que na hipótese de bens imateriais (tais como serviços) tal intervalo inexistente, visto que os serviços são consumidos no instante em que são produzidos, havendo uma identidade no tempo e no espaço entre as etapas da produção, da circulação e do consumo<sup>114</sup>.

Bernardo Ribeiro de Moraes assinala que ao contrário do que acontece na venda de mercadoria, o resultado do serviço que beneficia um terceiro é um bem imaterial<sup>115</sup>. Em igual sentido, Sergio Pinto Martins afirma que a prestação de um serviço é o oferecimento de um bem imaterial<sup>116</sup>.

Por outro lado, Roque Carrazza<sup>117</sup> aponta que o conceito de serviço abriga toda e qualquer prestação de utilidade, quer seja material (tal como o serviço de concretagem) ou imaterial (tais como os serviços prestados por profissionais liberais *stricto sensu*).

A materialidade do ISS está, portanto, na prestação de serviços. A produção de serviço e o consumo de serviço não estão compreendidos na hipótese de incidência do ISS. Assim, a mera produção de bem imaterial para uso próprio não

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar dada pela Emenda:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

<sup>111</sup> Cf. BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 29.

<sup>112</sup> Cf. MARTINS, Sergio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 31.

<sup>113</sup> Cf. MARTINS, Sergio Pinto. *Ob. cit.* (nota 112), p. 33.

<sup>114</sup> Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: RT, 1984, p. 79.

<sup>115</sup> Bernardo Ribeiro de Moraes assinala que o resultado do serviço é a “criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material” (*In*: MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Ob. cit.* (nota 114), p. 24).

<sup>116</sup> Cf. MARTINS, Sergio Pinto. *Ob. cit.* (nota 112), p. 36.

<sup>117</sup> Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. “Grupo de empresas - autocontrato - não-incidência de ISS - questões conexas”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 94. São Paulo: Dialética, julho de 2003, p. 116.

configura prestação de serviço, visto que o serviço não foi colocado em comércio, ou seja, não entrou na etapa de circulação econômica.

No mesmo sentido, o consumo e a utilização do serviço pelo próprio agente que efetuou a atividade não pode ser entendido como prestação de serviço<sup>118</sup>.

O contrato de prestação de serviços está regulado atualmente nos artigos 593 e seguintes do Código Civil. A partir da leitura dos artigos em comento, verifica-se que o contrato de prestação de serviços pressupõe: (i) ao menos duas partes, o tomador e o prestador do serviço; (ii) o objeto, que pode ser qualquer espécie de serviço ou trabalho lícito; (iii) remuneração decorrente da prestação do serviço.

Dessa forma, no referido contrato, o prestador de serviços se obriga a prestar trabalho e o tomador do serviço, por sua vez, se obriga a remunerá-lo<sup>119</sup>.

O objeto do contrato de prestação de serviços é uma obrigação de fazer a ser executada pelo prestador, que implicará uma utilidade (material ou imaterial) para o tomador do serviço.

Álvaro Villaça Azevedo leciona que “a obrigação de fazer consiste em uma realização pessoal, de cunho imaterial ou material”<sup>120</sup>. Orlando Gomes afirma que “nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue”<sup>121</sup>, ao passo que “nas obrigações de fazer, o fim é o aproveitamento do serviço contratado”.

Desse modo, a prestação de serviços somente abrangerá obrigações de fazer, pois sempre haverá um *facere* a ser realizado pelo prestador em proveito do tomador do serviço. Cumpre ressaltar que as obrigações de dar serão tributadas pelo ICMS, ao passo que as obrigações de fazer serão tributadas pelo ISS, excetuados os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

A finalidade lucrativa do contrato de prestação de serviços é componente fundamental para que haja tributação pelo ISS. Aires Barreto destaca que: “não pode haver exigência do imposto quando não houver preço, por se tratar de serviço gracioso, altruístico, desinteressado”<sup>122</sup>.

Na mesma linha, Bernardo Ribeiro de Moraes menciona que: “para o ISS interessa a prestação de serviços como circulação econômica, decorrente da venda ou oferecimento à venda. Quem presta serviços sem vendê-los não realiza serviço econômico, mas simples serviço natural.”<sup>123</sup>

O ISS somente alcança a prestação de serviço que é oferecida ao mercado pelo prestador em contrapartida à cobrança de um preço. O serviço sobre o qual pode incidir o ISS é o colocado no mundo dos negócios, sendo submetido ao regime de direito privado, que se caracteriza pela autonomia das vontades e pela igualdade das partes contratantes.

<sup>118</sup> Cf. BARRETO, Aires Fernandino. Ob. cit. (nota 111), p. 31.

<sup>119</sup> Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. Ob. cit. (nota 114), p. 83.

<sup>120</sup> Cf. AZEVEDO, Álvaro Villaça. *Teoria geral das obrigações: responsabilidade civil*. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 71.

<sup>121</sup> Cf. GOMES, Orlando. *Obrigações*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 38.

<sup>122</sup> Cf. BARRETO, Aires Fernandino. Ob. cit. (nota 111), p. 304-305.

<sup>123</sup> Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. Ob. cit. (nota 114), p. 121.



O preço segundo definição de Fran Martins seria a “importância em dinheiro que o comprador se obriga a pagar ao vendedor em troca da propriedade da coisa vendida. Em princípio, o preço deve ser equivalente ao valor da coisa vendida.”<sup>124</sup>

Ao transportarmos tal definição para o preço de um serviço, temos que preço seria a importância em dinheiro que o tomador se obriga a pagar ao prestador em troca da fruição da utilidade do serviço.

No contrato de compartilhamento de despesas, um bem econômico é utilizado por diversos entes, embora inicialmente estivesse contratado por somente um ente. Como exemplo podemos citar uma pessoa jurídica que contrata os serviços contábeis prestados por empresa de auditoria e, tendo em vista que tais serviços são prestados a outras pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, todas as despesas oriundas do contrato de prestação de serviços contábeis são pagas inicialmente pela pessoa jurídica que contratou o serviço diretamente com a empresa de auditoria, mas as despesas são rateadas de acordo com um critério razoável de acordo com a fruição do serviço por cada pessoa jurídica.

Assim, não há uma prestação de serviços contábeis da pessoa jurídica que contratou tais serviços para com as demais empresas do grupo em função do contrato de compartilhamento de despesas, visto que os serviços contábeis foram prestados pela empresa de auditoria e a pessoa jurídica somente centralizou o contrato de prestação de serviços e seu respectivo pagamento para posteriormente ser reembolsada pelas demais empresas do grupo.

José Eduardo Soares de Melo assinala que:

“tipifica-se o contrato de rateio em que todos os contratantes ajustam, entre si, a utilização comum de determinados departamentos ou utilidades, não se contrapondo deveres e obrigações, mediante comunhão de interesses, ajustamento mútuo de compartilhamento, distinto do contrato de prestação de serviços (nestes, os interesses são opostos, embora complementares, como é o caso em que uma das partes pretende vender e a outra comprar)”<sup>125</sup>.

O contrato de compartilhamento de despesas difere do contrato de prestação de serviços, visto que não há um prestador de serviços que se obriga a prestar uma utilidade ao tomador do serviço em troca de uma remuneração, mas um contrato que estabelece que determinados custos ou despesas de alguma utilidade serão pagos em um primeiro momento por uma empresa centralizadora, embora demais empresas do mesmo grupo econômico sejam as beneficiárias (total ou parcialmente) de tal utilidade, de forma que as beneficiárias da utilidade irão ressarcir a pessoa jurídica centralizadora pelo seu desembolso inicial.

Aires Barreto afirma que: “não podem os municípios tributar simples reembolsos de terceiros; impor tributo sobre gastos de terceiros. Despesas reembolsáveis - meras recuperações de valores despendidos em nome de terceiros - não

<sup>124</sup> Cf. MARTINS, Fran. Ob. cit. (nota 54), p. 133.

<sup>125</sup> Cf. MELO, José Eduardo. *ISS - aspectos teóricos e práticos*. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 153-154.

configuram nenhuma prestação de serviços. Não caracterizam nenhum fazer subsumível ao conceito de serviço tributável.”<sup>126</sup>

Tais reembolsos são apenas entradas de caixa que visam recompor os pagamentos feitos em função dos contratos de prestação de serviços cuja utilidade não foi usufruída total ou parcialmente pela pessoa jurídica centralizadora.

Não há que se falar em receita já que a pessoa jurídica centralizadora somente atua em conta e ordem das demais empresas que fazem parte do contrato de compartilhamento de despesas, de forma que Aires Barreto leciona que:

“não cabe falar em receita quando o prestador de serviço é provido de recursos financeiros por seus clientes, para o fim de, à conta e ordem destes, entregá-los a terceiros. Tais valores, mesmo quando na posse do prestador, são sempre valores de terceiros, que não se integram ao seu patrimônio, e não configuram, em nenhuma hipótese, despesa sua (do prestador) mas, sim, despesas dos seus clientes.”<sup>127</sup>

Os contratos de compartilhamento de despesas celebrados entre empresas de um mesmo grupo econômico também podem ser entendidos como autosserviço, visto que as funções administrativas estão sendo prestadas no âmbito de um mesmo grupo econômico.

Roque Carrazza assevera que “refoge à tributação do ISS o autosserviço, isto é, o serviço que a pessoa presta a si própria, aí compreendido o realizado em favor de empresa integrante do mesmo grupo econômico. O serviço só pode ser produzido para outrem.”<sup>128</sup>

Tendo em vista que prestar serviços é efetuar atividade em proveito alheio, não há que se falar em serviço a si próprio. No contrato de compartilhamento de despesas oriundas de serviços, a pessoa jurídica centralizadora do contrato de prestação de serviços não está oferecendo o serviço a terceiros em caráter negocial, pois a prestação de serviços não está sendo colocada no mundo dos negócios.

## 5. Conclusão

Uma das principais consequências do processo de globalização dos mercados foi o aumento significativo da concorrência entre as empresas. Em virtude de tal aumento, as empresas têm demonstrado uma tendência a se concentrar para que tenham condições de baixar os custos de produção em razão de economias de escala, bem como investir em projetos de pesquisa e desenvolvimento (P&D).

Da necessidade de otimização na estruturação de empresas, quer seja no mesmo país ou em diferentes países, surgiu um novo campo de estudos denominado arquitetura organizacional, pelo qual verificou-se que existem divisões dentro da própria organização que podem ser classificadas segundo a atividade executada e o impacto econômico que acarretam para a empresa.

Tais divisões podem ser sintetizadas em centros de custo, centros de despesa e centros de receita. Os centros de custo e de receitas estão relacionados às ativi-

<sup>126</sup> CF. BARRETO, Aires Fernandino. Ob. cit. (nota 111), p. 382.

<sup>127</sup> Cf. BARRETO, Aires Fernandino. Ob. cit. (nota 111), p. 383.

<sup>128</sup> Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. Ob. cit. (nota 117), p. 116.

dades-fim da empresa, ao passo que os centros de despesa estão relacionados às atividades-meio da empresa e congregam as áreas de suporte de uma organização, tais como contabilidade, P&D, tecnologia de informação, recursos humanos e outros.

A formação de grupos econômicos aliada aos estudos da arquitetura organizacional fez com que surgissem centros de despesa compartilhados por diversas empresas do grupo.

Dessa forma, cada empresa pode se dedicar à sua atividade-fim dando foco aos seus centros de custos e de receitas, ao passo que uma das sociedades se torna responsável pelo ônus financeiro do centro de despesas, sendo reembolsada posteriormente pelas demais beneficiárias de tal centro.

Os grupos de sociedades foram regulados pelos artigos 265 e seguintes da Lei n. 6.404/1976. O grupo de sociedades poderá se constituir formalmente mediante arquivamento, no registro do comércio da sede da sociedade de comando da convenção de constituição do grupo. O grupo será considerado de direito ou de fato, caso tenha havido o referido ato formal de constituição.

A sociedade dominante nos grupos de sociedades tem recebido diferentes denominações, tais como sociedade de comando, sociedade-mãe ou *holding*.

Tendo em vista que nem sempre a sociedade responsável pelo compartilhamento de despesas é uma sociedade *holding* (embora o seja em muitos casos), optamos por utilizar a denominação “sociedade centralizadora” neste artigo, visto que tal termo abrange a essência econômica da função desempenhada por esta sociedade, isto é, centralização do pagamento para um terceiro em decorrência da prestação por ele de determinada utilidade em benefício das sociedades participantes do contrato de compartilhamento de despesas.

O fenômeno econômico do compartilhamento de despesas é verificado quando uma “sociedade centralizadora” efetua gastos com serviços em proveito de todas ou parte das demais sociedades participantes do grupo, que serão posteriormente reembolsados por estas. Tais operações constituem negócio jurídico que será objeto de contrato de compartilhamento de despesas.

Não existem normas gerais dispendo sobre o contrato de compartilhamento de despesas no Brasil, embora já tenham existido normas infralegais e específicas disciplinando determinadas espécies de contratos de rateio de despesas, sobretudo os relacionados a projetos de pesquisa e desenvolvimento tecnológico.

A inexistência de previsão normativa não impede que as partes estabeleçam um modelo contratual que enquadre os seus anseios de acordo com o princípio da autonomia da vontade e da liberdade de contratar.

No contrato de compartilhamento de despesas, as partes objetivam compartilhar esforços através da centralização das atividades-meio em uma única sociedade. Os resultados advindos da atividade ou bem compartilhado irão beneficiar todas as partes envolvidas no contrato, inclusive a “sociedade centralizadora” que será responsável pela centralização do pagamento das atividades-meio.

A característica fundamental do contrato de compartilhamento de despesas é a centralização do pagamento do bem ou serviço compartilhado, visto que o gasto é incorrido ou contratado com terceiros por um só integrante do contrato

de compartilhamento de despesas em seu nome próprio, mas no interesse dos demais que se obrigam a reembolsá-lo em um momento posterior.

Ao centralizar os pagamentos, a “sociedade centralizadora” registra um direito de crédito a ser exigido das sociedades integrantes do contrato de compartilhamento de despesas, em contrapartida a uma saída de caixa ou entrega de ativo, ou futuro, representado por uma promessa de saída de caixa ou de entrega de um ativo.

Tal direito de crédito da “sociedade centralizadora” será transformado em uma entrada de caixa no momento do ressarcimento das despesas pelas sociedades participantes do contrato de compartilhamento de despesas.

O reembolso decorrente do contrato de compartilhamento de despesas não representa acréscimo patrimonial para a “sociedade centralizadora”. Em decorrência da centralização do pagamento, a “sociedade centralizadora” registra um direito de crédito a ser exigido das sociedades participantes do contrato de compartilhamento de despesas, em contrapartida a uma saída de caixa, entrega de ativo ou constituição de obrigação a ser realizada no futuro.

A inexistência de acréscimo patrimonial nos reembolsos oriundos do contrato de compartilhamento de despesas implica a não incidência do IRPJ, visto que inexistente renda. O mesmo raciocínio é aplicado para a CSLL, visto que esta tem fato gerador idêntico ao do IRPJ.

O ressarcimento do dinheiro gasto pela “sociedade centralizadora” em um primeiro momento pelas sociedades integrantes do contrato de compartilhamento de despesas configura mera reparação financeira da “sociedade centralizadora” em razão da centralização de pagamentos por ela efetuada.

O eventual aferimento de receita somente poderia ser cogitado caso houvesse pagamento pela prestação sobre o serviço de comissão mercantil, e, se assim fosse, a receita não seria a soma das despesas rateadas, mas apenas um valor que seria cobrado a título de comissão.

Assim, o mero ingresso de recursos na “sociedade centralizadora” a título de reembolso oriundo de contrato de compartilhamento de despesas não configura receita para fins de tributação do PIS e da Cofins.

O contrato de compartilhamento de despesas difere de contrato de prestação de serviços, visto que não há um prestador de serviços que se obriga a prestar uma utilidade ao tomador do serviço em troca de uma remuneração, mas um contrato que estabelece que determinados custos ou despesas de alguma utilidade serão pagos em um primeiro momento por uma empresa centralizadora, embora demais empresas do mesmo grupo econômico sejam as beneficiárias (total ou parcialmente) de tal utilidade, de forma que as beneficiárias da utilidade irão ressarcir a pessoa jurídica centralizadora pelo seu desembolso inicial.

Logo, o ISS não incide sobre o reembolso decorrente dos contratos de compartilhamento de despesas, pois não existe prestação de serviços.

Ainda que se entendesse tratar de serviço, ressaltamos que os contratos de compartilhamento de despesas celebrados entre empresas de um mesmo grupo econômico deveriam ser interpretados como autosserviço, visto que as funções

administrativas estão sendo prestadas no âmbito de um mesmo grupo econômico.

Em suma, no contrato de compartilhamento de despesas oriundas de serviços, a pessoa jurídica centralizadora do contrato de prestação de serviços não está oferecendo o serviço a terceiros em caráter negocial, pois a prestação de serviços não está sendo colocada no mundo dos negócios.