

Em outras palavras, os **elementos de prova** assumem papel de relevo no tema em questão. Os contratos firmados, os resultados da atividade centralizada e os documentos que respaldam os pagamentos efetuados à empresa centralizadora constituem elementos importantes para, em uma fiscalização, identificar-se a presença ou não de prestação de serviço em determinada situação de *cost sharing*. Como já dito:²⁰

[...] para se afirmar se há ou não a incidência do ISSQN num determinado caso concreto, forçosa a identificação do fato, no tempo e no espaço. A norma individual e concreta que possibilita a incidência tributária só será produzida se o fato jurídico se subsumir à classe dos fatos descrita no antecedente da norma geral e abstrata.

Em análise da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) – que tem analisado o tema das perspectivas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto Social (Cofins) – Donavan Lessa, Fernando Fonseca e Daniel Serra Lima concluem que o foco das discussões no âmbito daquele Tribunal reside na **análise das provas** que suportam o fato. Afirmam que²¹ “o Carf não admite o lançamento de ofício que tribute o reembolso de despesas rateadas sem analisar os critérios utilizados pelo contribuinte. [...] A questão deixou de ser conceitual e se tomou de prova documental”.

Assim, o ideal é a comprovação documental de que o rateio de despesas atende aos critérios já indicados anteriormente:

- o rateio de despesas deverá estar previsto em contrato específico para esse fim;
- os gastos deverão ter sido incorridos por uma das empresas;
- a aferição do benefício de cada uma delas deverá ser possível;
- a despesa rateada deve ser atividade-meio das empresas envolvidas e não atividade-fim;
- os contratos devem prever critérios razoáveis de alocação dos custos e das despesas rateados.

Será nesse momento – o da comprovação do fato – que se verificará pela existência, ou não, de **prestação de serviços**. Como visto, existirão situações em que essa prestação estará presente, assim como existirão situações em que não haverá o fazer tributável.

A Secretaria da Receita Federal (SRF), já em algumas oportunidades, manifestou-se sobre os *costs sharing agreements*, para fins de IRPJ, PIS e Cofins. Veja-se a Solução de Divergência da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit) nº 23, de 23 de setembro de 2013:²²

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO EMENTA: 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 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.

A referida decisão expressa entendimento no sentido de ser possível o compartilhamento de despesas entre pessoas jurídicas, admitindo que os valores pagos à empresa centralizadora configuram **reembolsos de despesas** e, assim, não se incluem na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Nada obstante, do fato descrito não se é possível concluir de qual situação se trata. Quer parecer que se trata de mero rateio de despesas comuns, em que a obrigação de fazer tributada pelo ISSQN não está presente.

A presente Solução de Consulta Cost nº 21 de 25 de fevereiro de 2015, por sua vez, ao abordar a questão da necessidade de registro das operações realizadas pela empresa sede em decorrência das operações de cost sharing no Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (Siscoserv), é no sentido de que os contratos não contemplam a prestação de serviços, em razão da existência de finalidade lucrativa:

[...] a relação entre a centralizadora e as demais sociedades do grupo constitui por um princípio colaborativo, em que o grupo lucrativo não se constitui para se associar, portanto, o contrato de prestação de serviços possui, apesar do princípio de mercado conforme a economia, sendo a finalidade lucrativa o aspecto indissociável de sua natureza. Apesar do contrato, impõe o princípio de legal em que o grupo econômico como unidade jurídica possui as atividades jurídicas que o compõem sendo as despesas feitas em nome das sociedades membros para custos incorridos pela empresa centralizadora e que devem ser imputados às demais. 19.] Como decorrência, a responsabilidade de informar desse tipo de registro não ocorre em virtude de estar se dando de uma prestação de serviço, pois, de fato, não é disso que se trata. (Cassaque s/soluto)

O Siscoserv é um sistema da Receita Federal do Brasil (RFB) instituído pela Portaria RFB/MF nº 1.908 de 19 de julho de 2012, por meio do qual deve ser realizado o registro de informações relativas às transações realizadas entre residentes ou domiciliados no Brasil e residentes ou domiciliados no exterior que compreendam serviços intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas ou dos entes despersonalizados.

Reitera-se, aqui, a advertência de Aires Barreto já exposta anteriormente, no sentido de que a lucratividade é aspecto irrelevante para a incidência do ISSQN. Haja ou não lucro, para fins da Constitucional, deve-se verificar se há efetiva **prestação de serviço**, à luz do texto

A questão que sobressai, em verdade, é a de verificar, a partir da análise dos elementos concretos da relação jurídica firmada entre as pessoas jurídicas participantes do cost sharing, o fato praticado pela empresa centralizadora para, a partir dele, verificar-se a natureza dos valores pagos pelas demais empresas do grupo:

- se decorrentes de prestação de serviços, ter-se-á receita, que deve ser submetida à tributação pelo ISSQN;
- se decorrentes de mero rateio de despesas comuns, ter-se-á ingresso a título de reembolso pelas despesas havidas em favor das empresas do grupo, não havendo se falar na incidência do ISSQN.

P964

PRODIREITO: Direito Tributário: Programa de Atualização em Direito: Ciclo 2 / organização Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; organizadores: Paulo de Barros Carvalho, Fabiana Del Padre Tomé, Lucas Galvão de Britto. – Porto Alegre : Artmed Panamericana, 2016.

4 v. : il. color ; 25cm. – (Sistema de Educação Continuada a Distância ; v. 1)

ISBN 978-85-8322-821-9

1. Direito tributário – Atualização profissional. I. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. II. Carvalho, Paulo de Barros. III. Tomé, Fabiana Del Padre. IV. Britto, Lucas Galvão de. V. Série.