

HIPÓTESES DE *COST SHARING* E SEUS REFLEXOS NA TRIBUTAÇÃO

Como já dito, o *cost sharing* configura uma forma de associação entre empresas, cujo escopo é a redução de custos e despesas por meio da adoção de um **centro de custo ou serviços**. Uma empresa pode realizar, de forma centralizada, as atividades essenciais ao desenvolvimento da atividade empresária de todas as que integram o grupo, tais como:

- gerenciamento da folha de pagamento;
- levantamento de custos;
- ações de *marketing*;
- treinamento de pessoal administrativo.

Pode, outrossim, simplesmente proceder ao **rateio de despesas comuns**, como as decorrentes da aquisição de bens de uso e consumo, por exemplo, o que também acaba por otimizar as atividades dessas empresas. Cada hipótese deve ser analisada separadamente, por implicar soluções distintas.

No primeiro caso, a empresa centralizadora assume a incumbência de desenvolver atividades administrativas em favor das empresas do grupo, que deixam de ter despesas diretas com o exercício de tais atividades e passam a ter o dever de pagar à centralizadora a **contrapartida** por ela cobrada.

Por exemplo, em vez de cada empresa possuir um funcionário responsável pelo gerenciamento de sua folha de pagamentos, essa atividade fica concentrada em uma única empresa, que realiza esse fazer para as demais empresas do grupo.

Evidentemente, para esse mister, a empresa centralizadora incorre em um gasto, gasto este que, ao final, deve ser suportado e, pois, repartido às empresas beneficiadas. Parece clara, para as autoras deste artigo, a existência de uma **prestação de serviços** nessa relação jurídica.

As atividades a que a empresa centralizadora se obriga a realizar para as demais atendem, na opinião das autoras deste artigo, ao conceito constitucional de serviço. Tem-se uma **obrigação de fazer prestada a terceiro**, com vistas à produção de uma utilidade, com conteúdo econômico, realizada sem vínculo de subordinação e sob o regime de Direito Privado.

Essa conclusão é inexorável, na medida em que se tratam de empresas do mesmo grupo, com personalidades jurídicas distintas, o que afasta o denominado **autosserviço** (serviço prestado para si mesmo).

Pois bem. Se a natureza da atividade realizada pela empresa centralizadora é de prestação de serviços, a sua contrapartida paga pelas demais empresas do grupo assume a condição de **preço do serviço**, sujeito, assim, à tributação pelo ISSQN.

O que pode ocorrer é essa contraprestação corresponder numericamente ao efetivo custo da prestação do serviço, caso não adicionada uma margem de lucro. Mas isso não altera a natureza do ingresso, que, nesse caso, constitui **receita (preço)** pela prestação de serviços. Vale ressaltar o que já advertira Aires Barreto: “[...] para os efeitos de ISSQN é absolutamente irrelevante se o prestador tem, ou não, lucro. O que importa é ter havido prestação de serviços. Se dela decorre, ou não, lucro para o prestador é circunstância de nenhum relevo para a incidência do imposto”.¹⁷

A Figura 1 mostra uma representação gráfica da situação descrita.



Figura 1 – Exemplo de cost sharing com prestação de serviços, com transferência de atividades administrativas à empresa centralizadora mediante pagamento de preço. Empresas do grupo: pagamento à empresa centralizadora dos custos pelo desenvolvimento das atividades administrativas. Empresa centralizadora desenvolvimento de atividades administrativas de que se aproveitam as demais, como gerenciamento de folha de pagamento e ações de marketing.

Fonte: Arquivo de imagens das autoras.

Em síntese, na situação descrita, a empresa centralizadora, responsável pela realização das atividades administrativas das demais integrantes do acordo de compartilhamento de custos e despesas, desenvolve um fazer em proveito das demais. Há, portanto, nesse caso, a incidência de ISSQN, a ser apurado com base nos valores recebidos das empresas participantes, cuja natureza é de **receita proveniente da prestação de serviços**.

Deveras, não se pode equiparar a essa situação o mero **rateio de despesas comuns**, incorridas pelas empresas do grupo. Não raras são as vezes que despesas comuns com a aquisição de bens de uso e consumo (água, café, material de escritório, etc.) e com a contratação de profissionais, por exemplo, são centralizadas em uma única empresa. Nesses casos, não se vislumbra a execução de um fazer que se enquadre no conceito constitucional de serviço para fins de ISSQN, mas tão somente o rateio puro e simples de despesas.

Nesse cenário, a contrapartida paga pelas empresas beneficiadas à empresa centralizadora não configura receita, pois de prestação de serviço não se trata. Tem-se diversamente o **ingresso de numerário**, que visa recompor o patrimônio da empresa centralizadora. Em outras palavras, tem-se nítido reembolso de despesas, não sujeito ao ISSQN. A Figura 2 mostra uma representação gráfica da segunda situação descrita.

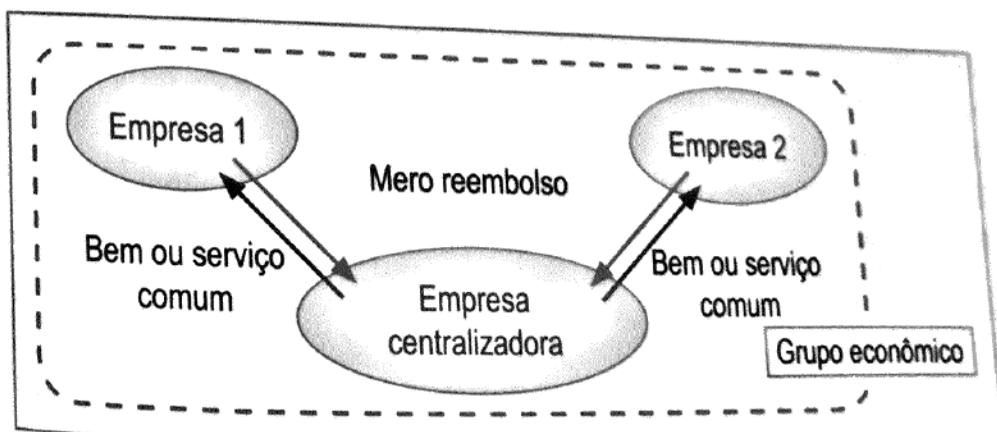


Figura 2 – Exemplo de cost sharing sem prestação de serviços, com mera transferência de despesas com reembolso pelos dispêndios. Empresas 1 e 2: repasse à empresa centralizadora dos custos pela concentração da aquisição de bens comuns.

Fonte: Arquivo de imagens das autoras.

Conclui-se, assim, que, nesta segunda situação, a tributação do ISSQN é excluída. Isso porque não há a realização de um fazer pela empresa centralizadora, que se amolda ao conceito de serviço tributável. Acerca da impossibilidade de tributação, pelo ISSQN, de valores que representam meros ingressos, ensina Aires F. Barreto [1] "jamaiz poderão ser considerados como receitas os valores recebidos de outrem para adimplir obrigações (não do prestador) de terceiros, cujo(s) negócio(s) é(são) por aquele administrado(s)".¹⁷

Nessa mesma linha, Eduardo Domingos Bottalio destaca que a base de cálculo do ISSQN é o efetivo **preço do serviço**, o qual não se confunde com simples ingressos que representam, tão somente, ressarcimentos em razão de despesas havidas no exclusivo interesse dos contratantes, verbis: ¹⁸

Sem base de cálculo, inexistente será a própria obrigação de pagar tributo. No caso concreto do ISS, sua base de cálculo é o preço do serviço (art. 9º do Decreto-lei 406/68, com a redação do Decreto-lei 834/89). Diga-se, desde logo, que o conceito de preço do serviço não se confunde e nem pode compreender todo o conjunto das entradas de caixa que venham a ocorrer no curso das atividades desempenhadas pelos contribuintes, na medida em que estas se revestem de distintos fundamentos e origens, cada qual sujeita a apreciação própria. Tais entradas, por não se caracterizarem como fatores de remuneração de atividade economicamente desenvolvida, obviamente, não servem de parâmetros para a adequada identificação da contrapartida que o "preço dos serviços" deve representar; por outras palavras, eles não compartilham da natureza comum dos valores que irão compor, em conjunto, a base de cálculo do tributo que se cuida.

Como se nota, apenas os aportes que **incrementam o patrimônio**, como elemento novo e positivo, configuram receitas.¹⁹ A remuneração pela prestação de serviço compõe receita do prestador e, como tal, é tributável pelo ISSQN. Os demais ingressos, porque não remuneram o prestador pelo serviço prestado, não podem ser validamente incluídos na base de cálculo do ISSQN.



LEMBRAR

No caso do *cost sharing agreement*, que envolve o rateio puro e simples de despesas comuns, a empresa centralizadora será ressarcida pelas demais empresas do grupo por numerário que não configura receita proveniente de prestação de serviços, dado que fazer nesse sentido não há. Estar-se-á diante, apenas e tão somente, do recebimento de valores a título de reembolso das despesas havidas em prol das empresas participantes, o que afasta a incidência do ISSQN.

Nesse contexto, não se pode afirmar genericamente que há a incidência de ISSQN no *cost sharing* ou, ainda, que não há tal incidência. É forçoso verificar primeiramente de que fato se trata, é dizer, qual a incumbência da empresa centralizadora para se concluir pela presença, ou não, de prestação de serviço e, por conseguinte, de receita tributável. Somente quando houver prestação de serviço e receita dela proveniente haverá se falar em ISSQN.