

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
NÍVEL MESTRADO

LUCAS PACHECO VIEIRA

A TRIBUTAÇÃO NOS CONTRATOS DE COMPARTILHAMENTO DE
CUSTOS E DESPESAS

PORTO ALEGRE

2018

LUCAS PACHECO VIEIRA

**A TRIBUTAÇÃO NOS CONTRATOS DE COMPARTILHAMENTO DE
CUSTOS E DESPESAS**

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito da Empresa e dos Negócios, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Orientador: Prof. Dr. Cristiano Rosa de Carvalho.

PORTO ALEGRE

2018

V658t Vieira, Lucas Pacheco

A tributação nos contratos de compartilhamento de custos e despesas / por Lucas Pacheco Vieira. – 2018.
161 f. : 30 cm.

Dissertação (mestrado) — Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2018.
Orientação: Prof. Dr. Cristiano Rosa de Carvalho.

1. Contratos. 2. Compartilhamento. 3. Custos. 4. Despesas.
5. Tributação. 6. Segurança jurídica. 7. Eficiência. Título.

Catálogo na Fonte:

Bibliotecária Vanessa Borges Nunes - CRB 10/1556

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO DA EMPRESA E DOS NEGÓCIOS
NÍVEL MESTRADO PROFISSIONAL

O Trabalho de Conclusão de Curso intitulado: "**A TRIBUTAÇÃO NOS CONTRATOS DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS**" elaborada pelo mestrando **Lucas Pacheco Vieira**, foi julgada adequada e aprovada por todos os membros da Banca Examinadora para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO DA EMPRESA E DOS NEGÓCIOS - Profissional.

São Leopoldo, 13 de março de 2018.


Prof. Dr. Wilson Engelmann

Coordenador do Programa de Mestrado Profissional em Direito da Empresa e dos Negócios

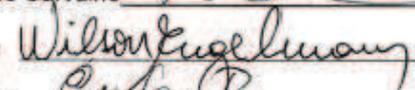
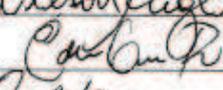
Apresentada à Banca integrada pelos seguintes professores:

Presidente: Dr. Cristiano Rosa de Carvalho

Membro: Dr. Wilson Engelmann

Membro: Dr. Éderson Garin Porto

Membro: Dr. Gustavo Masina


Dedico a presente dissertação ao meu pai, à
minha mãe, à minha esposa, aos meus Mestres
e ao Professor Cristiano Rosa de Carvalho.

RESUMO

O presente trabalho tem como objeto o tratamento tributário dos contratos de compartilhamento de custos e despesas na ordem jurídica brasileira, avaliado com base nos critérios da segurança jurídica e da eficiência. Trata-se de arranjos contratuais utilizados por empresas e grupos econômicos para aumentar a eficiência nas suas operações, alocando melhor os seus recursos e reduzindo os custos inerentes às suas atividades, de maneira a se adaptar ao ambiente de negócios altamente competitivo destes tempos de intensificação da globalização econômica. Por meio destes instrumentos, as empresas racionalizam a aquisição, a prestação e o uso de bens, serviços e direitos de comum necessidade aos participantes da partilha; e, também, o financiamento das pesquisas e do desenvolvimento de novas tecnologias, intangíveis e produtos, serviços e direitos que implicarão em benefícios para os integrantes do rateio. Embora os contratos de compartilhamento sejam muito utilizados por grupos empresariais e empresas parceiras, o ordenamento jurídico brasileiro não dispõe, atualmente, de regras que disciplinem a matéria, seja no âmbito cível, tributário ou comercial. A orientação sobre o regime tributário destes contratos decorre da doutrina, dos pronunciamentos consultivos dos órgãos fiscalizatórios, da jurisprudência dos órgãos administrativos fiscais e da jurisprudência dos Tribunais. A multiplicidade de fontes e manifestações produz um cenário complexo, marcado por diversas controvérsias. Assim, mostra-se de grande importância a realização de um estudo empírico capaz de identificar e examinar de maneira crítica o entendimento dos principais entes estatais e da doutrina sobre as variadas questões que surgem a partir desta temática, sempre tendo em conta as consequências destes posicionamentos, conforme orienta a vertente da análise econômica do direito. Para tanto, analisam-se, inicialmente, mediante exame da literatura especializada e das soluções de consulta da Receita Federal, os fundamentos dos contratos de *cost sharing* e as principais questões fáticas, contratuais e tributárias, com destaque para os tributos e regras fiscais possivelmente incidentes (IR, CSLL, PIS, COFINS, PIS-Importação, COFINS-Importação, CIDE, ISS; normas de preços de transferência). Forte nesses alicerces, promove-se pesquisa empírica quali-quantitativa a respeito da jurisprudência dos Tribunais sobre a matéria, notadamente do STF, do STJ, do TRF3, do TJSP, do TRF4 e do TJRS, de modo a determinar o posicionamento sobre os aspectos dogmáticos da matéria, o número de decisões exaradas, o tempo de tramitação das decisões, a

necessidade de percorrer todas as instâncias para a resolução do caso, o alcance (temporal/espacial/material/subjetivo) da decisão, a profundidade material (requisitos do contrato, tributos incidentes, etc) da decisão, a vinculatividade (possibilidade de os agentes do fisco agirem em sentido contrário) da decisão, a atenção às peculiaridades de cada caso e a exequibilidade das decisões. Em face deste robusto conjunto informacional, procede-se a verificação sobre o grau de segurança jurídica – entendida como estabilidade, certeza e justiça de orientação – e de eficiência – subdividida em celeridade, economicidade e exequibilidade – que os Tribunais Brasileiros oferecem aos contribuintes e ao sistema jurídico, permitindo a visualização dos méritos e deficiências da ordem jurídica pátria neste campo e a reflexão sobre possíveis aprimoramentos.

Palavras-chave: Contratos. Compartilhamento. Custos. Despesas. Tributação. Segurança Jurídica. Eficiência.

ABSTRACT

The present study has as object the tax treatment of the cost sharing agreements in the Brazilian legal order, evaluated based on the criteria of legal certainty and efficiency. These are contractual arrangements used by companies and economic groups to increase efficiency in their operations, better allocating their resources and reducing the costs inherent to their activities, in order to adapt to the highly competitive business environment of these times of intensification of the economic globalization. Through these instruments, companies rationalize the acquisition, provision and use of goods, services and rights of common necessity to the participants of the sharing; and also the funding of research and development of new technologies, intangibles and products, services and rights that will imply benefits for the members of the apportionment. Although the cost sharing agreements are widely used by business groups and partner companies, the Brazilian legal system does not currently have rules that govern the matter, whether in the civil, tax or commercial ambit. The guidance on the tax regime of these contracts follows from the doctrine, the opinions of the supervisory authorities, the jurisprudence of the administrative tax authorities and the jurisprudence of the Courts. The multiplicity of sources and manifestations produces a complex scenario, marked by several controversies. Thus, it is of great importance to carry out an empirical study capable of critically identifying and examining the understanding of the main state entities and doctrine on the various issues that arise from this theme, always taking into account the consequences of these positions, as it guides the economic analysis of law doctrine. In order to do so, it is analyzed, initially, through an examination of the specialized literature and the solutions of consultation of the Receita Federal, the fundamentals of cost sharing agreements and the main factual, contractual and tax issues, with a special focus on possible taxes and tax rules applicable (IR, CSLL, PIS, COFINS, PIS-Importação, COFINS-Importação, CIDE, ISS; transfer pricing rules). Based in these foundations, qualitative and quantitative empirical research is promoted on the jurisprudence of the Courts on the matter, in particular of the STF, STJ, TRF3, TJSP, TRF4 and TJRS, in order to determine the position on the dogmatic aspects, the number of decisions, the time for processing decisions, the necessity to go through all instances for the resolution of the case, the scope (temporal/spatial/material/subjective) of the decision, the material depth (contract requirements, incident taxes, etc) of the decision, the binding nature of the decision, the

particularities of each case and the feasibility of the decisions. In view of this robust set of information, the degree of legal certainty – understood as stability, certainty and fairness of orientation – and efficiency – subdivided in celerity, economicity and feasibility – that the Brazilian Courts offer to taxpayers and legal system, allowing the visualization of the merits and deficiencies of the homeland juridical order in this field and the reflection on possible improvements.

Key-words: Contracts. Sharing. Costs. Expenses. Taxation. Legal Certainty. Efficiency.

SÚMARIO

1. INTRODUÇÃO.....	10
2. OS CONTRATOS DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS.....	18
2.1. Conceito, Características, Métodos de Rateio e Espécies de Contratos de Compartilhamento de Custos e Despesas.....	18
3. A TRIBUTAÇÃO DOS CONTRATOS DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS.....	27
3.1. Definição de Custos e Despesas na Legislação Tributária.....	27
3.2. Tributação Federal: IRPJ, CSLL, IRRF, PIS e COFINS, PIS-Importação e COFINS-Importação, CIDE e Preços de Transferência.....	30
3.3. Tributação Municipal: ISSQN.....	78
4. DADOS E METODOLOGIA.....	88
4.1. Base de Dados.....	89
4.2. Segurança Jurídica: parâmetros quanti-qualitativos de aferição empírica em decisões administrativas e judiciais.....	90
4.3. Eficiência: parâmetros quanti-qualitativos de aferição empírica em decisões administrativas e judiciais.....	105
5. RESULTADOS DA PESQUISA: ANÁLISE EMPÍRICA SOBRE O TRATAMENTO DADO PELO PODER JUDICIÁRIO À TRIBUTAÇÃO DOS CONTRATOS DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS.....	111
5.1. Supremo Tribunal Federal.....	111
5.2. Superior Tribunal de Justiça.....	121
5.3. Tribunal Regional Federal da 3ª Região.....	127

5.4. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.....	136
5.5. Tribunal Regional Federal da 4ª Região.....	148
5.6. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul.....	149
6. CONCLUSÕES.....	150
7. REFERÊNCIAS.....	155

1. INTRODUÇÃO

A presente dissertação tem como premissa que a ciência do Direito pode ser utilizada como instrumento de gestão para empresas. Vale dizer, o conhecimento formado a partir da interpretação e aplicação das normas jurídicas (princípios e regras) e do ordenamento jurídico pode servir como uma das ferramentas para o gerenciamento das firmas.

Nesta perspectiva, o conhecimento jurídico torna-se insumo de caráter informacional para a tomada de decisões, contribuindo para a formação adequada e correta das expectativas e para a definição das escolhas que gerem desempenho mais eficiente nas atividades das pessoas jurídicas. Assim, as funções do Direito passam a ser o fornecimento de informações sobre as consequências de curto, médio e longo prazo das leis e das decisões judiciais, a mensuração dos riscos e impactos jurídicos a que a firma está sujeita, e a indicação das estratégias, planos de ação e formas de execução de medidas que impliquem em uma melhor alocação dos recursos nas situações em que a legislação e a jurisprudência exercem influência sobre o comportamento da organização.

Na linguagem do método da análise econômica do direito, adotado nesta pesquisa, o conhecimento jurídico passa a ser examinado e construído com o objetivo de reduzir a assimetria informacional com os agentes econômicos e, com isso, viabilizar o ingresso de novas receitas, mitigar os custos de transação, os custos de oportunidade e os demais custos pecuniários e não pecuniários que incidem sobre as operações empresariais, permitindo a maximização da utilidade dos recursos à disposição das firmas.

O advogado, no labor prático, e o pesquisador (cientista) do Direito, na atividade teórica, exercem, neste contexto, os papéis de arquitetos e gestores de soluções jurídicas com potencial para incrementar os resultados das empresas, seja criando condições para a obtenção de recursos novos – como ocorre quando orientam e/ou conduzem o ajustamento da pessoa jurídica aos requisitos legais para o alcance de benefícios fiscais, de licenças operacionais, de êxito em processos licitatórios, ou para a formação de consórcios, *joint ventures*, dentre outras hipóteses –, seja estabelecendo estratégias e ações para minorar custos de todos os tipos, como acontece quando emitem recomendações de alterações de procedimentos ambientais, fiscais ou trabalhistas para evitar fiscalizações e punições (atuação preventiva), bem como quando examinam e

laboram em ações judiciais, mediações, conciliações e arbitragens administrativas ou judiciais (atuação contenciosa).

A instrumentalização do conhecimento jurígeno para estas finalidades exige que se dialogue com outras áreas, de maneira a conferir maior consistência às análises, predições e recomendações sobre o conteúdo e as implicações práticas das regras e decisões de cunho jurídico, com destaque para aquelas emanadas das casas legislativas e judiciais.

No âmbito do Direito Tributário, órbita na qual gravita o presente trabalho, as Ciências Contábeis e as Ciências Econômicas são os ramos do conhecimento com maior afinidade e potencial de contribuição substantiva para o enriquecimento do Direito.

As Ciências Contábeis oferecem, dentre outros subsídios, o conjunto dos registros submetidos aos Fiscos e os atos de cumprimento (e descumprimento) de obrigações tributárias principais e acessórias, proporcionando o dimensionamento preciso (i) da carga fiscal (efetiva) incidente sobre as atividades da empresa, (ii) do tempo despendido para atender às exigências tributárias, (iii) do *quantum* de eventual passivo tributário, (iv) dos impactos financeiros reais (positivos e negativos) da adoção de comportamentos conservadores e arrojados em matéria fiscal, dentre outros contributos de relevo. Ademais, cabe ressaltar o papel fundamental da Contabilidade na produção, avaliação e impugnação de provas técnico-contábeis em processos tributários nas esferas administrativa e judiciária, as quais muitas vezes constituem o cerne (fático) do debate.

Por sua vez, os aportes da Economia ao Direito são de tal envergadura que resultaram na fundação de um campo de pesquisa próprio, nomeado Direito e Economia ('D&E'; '*Law and Economics*'; '*L&E*'), ou Análise Econômica do Direito ('AED'; '*Economic Analysis of Law*'; '*EAL*'). Trata-se de um corpo teórico embasado na aplicação da Economia às normas e instituições jurídico-políticas¹. Os conceitos econômicos utilizados com maior frequência na produção científica desta disciplina são aqueles oriundos da microeconomia, como, por exemplo, custos de transação, incentivos, eficiência e relação de agência. Aos conceitos, soma-se o método peculiar da AED, segundo o qual a pesquisa divide-se em duas etapas independentes: *primus*, AED Positiva, focada na descrição do fenômeno e predição de suas consequências; e,

¹ SALAMA, Bruno. "O que é "Direito e Economia"?". In: TIMM, Luciano B. (Org.). **Direito e Economia**. 2ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado 2008. pp. 49-62.

secundus, AED Normativa, concentrada na formulação de prescrições, propostas, para aperfeiçoar a regulação de condutas promovida pelo Direito. A Escola de L&E cresceu exponencialmente desde a segunda metade do século passado, tendo sido desenvolvidas abordagens inovadoras com base em importantes teorias econômicas, tais como a Teoria Neo-Institucional, a Teoria dos Jogos e a L&E comportamental, além de ter impulsionado pesquisas empíricas ancoradas em métodos estatísticos e econométricos sobre fenômenos jurídicos proeminentes. O impacto sobre o ensino pode ser medido pela criação de disciplinas de Direito e Economia na maior parte das faculdades de direito norte-americanas. A repercussão também se verifica pelo aumento do número de juízes que se filiam expressamente ao movimento ou utilizam instrumentos desenvolvidos pela *law and economics*, como Richard Posner, Frank Easterbrook e Guido Calabresi.

A análise econômica do direito teve suas bases teóricas fixadas inicialmente nos trabalhos de Ronald Coase, *The Problem of Social Cost* (1960)², Guido Calabresi, *Some Thoughts on Risk Distribution and the Law of Torts* (1961)³, e Gary Becker, *Crime and Punishment: An Economic Approach* (1968)⁴. No começo dos anos 70, Richard Posner sistematizou a matéria no clássico *Economic Analysis of Law* (1973).⁵⁶

² COASE, Ronald. "The Problem of Social Cost". In: **Journal of Law and Economics**. Chicago: The University of Chicago Press, Out. 1960. V. 3, pp. 1-44. Disponível em: <<http://econ.ucsb.edu/~tedb/Courses/UCSBpf/readings/coase.pdf>> Acesso em: 10/08/2017.

³ CALABRESI, Guido. "Some Thoughts on Risk Distributions and the Law of Torts". In: **Yale Law Journal**. New Haven: The Yale Law Journal Company, Inc., Mar. 1961. V. 70, N. 4, pp. 499-553. Disponível em: <http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3035&context=fss_papers> Acesso em: 10/08/2017.

⁴ BECKER, Gary. "Crime and Punishment: An Economic Approach". In: **Journal of Political Economy**. Chicago: The University of Chicago Press, Mar-Abril. 1968. Nº 02, pp. 169-217. Disponível em: <<http://www.journals.uchicago.edu/doi/pdfplus/10.1086/259394>>. Acesso em: 10/08/2017.

⁵ O histórico foi traçado com amparo no entendimento de Eugênio Battesini, Giacomo Balbinotto Neto e Luciano Benetti Timm, exposto no texto *O Movimento de Direito e Economia no Brasil*, que compõe a edição brasileira do clássico *Law and Economics*, de Robert Cooter e Thomas Ulen. BATTESINI, Eugênio; NETO, Giacomo Balbinotto; TIMM, Luciano. "O Movimento de Direito e Economia no Brasil". In: COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito e Economia**. 5ª Ed. Tradução de Luis Marcos Sander e Francisco Araújo da Costa. Porto Alegre: Bookman, 2010. p. 17.

⁶ As fontes históricas apontadas constituem as origens do movimento *law and economics*, que propõe, desde meados do século XX, uma interpretação do direito a partir de noções como eficiência, assimetria de informações, custos de transação, externalidade, etc. Porém, deve-se reconhecer que os grandes economistas abordaram as relações entre direito e economia. Adam Smith, no século XVIII, examinou os efeitos da legislação mercantilista. John Stuart Mill, no século XIX, escreveu uma das mais robustas defesas das liberdades contra a intervenção estatal indevida (em especial mediante a legislação) no festejado ensaio *On Liberty*. Karl Marx, também no século XIX, sustentou que o direito, na realidade, está submetido e é determinado pelas relações econômicas de produção, o que foi expresso pela fórmula de que a infraestrutura (relações econômicas da produção – capital x trabalho) determina a superestrutura (direito, cultura, política, religião). F. A. Hayek, já no século XX, discorreu sobre o Estado de Direito e seus fundamentos no capítulo 6 da obra *Road to Serfdom*, de 1944, além de ter publicado livros influentes sobre Direito, em especial *The Constitution of Liberty* (1960) e *Law, Legislation and Liberty* (1973).

A introdução da análise econômica no direito brasileiro ocorreu por meio do artigo *Notas de análise econômica: contratos e responsabilidade civil*, da lavra de Rachel Sztajn e Décio Zylbersztajn, publicado na *Revista de Direito Mercantil*, nº 111, em 1998. O movimento ganhou projeção no contexto jurídico brasileiro a partir de meados dos anos 2000, com as obras *Direito e Economia* (2005), de Rachel Sztajn e Décio Zylbersztajn, *Direito e Economia* (2005), de Luciano Benetti Timm, e *Direito, Economia e Mercados* (2006), de Armando Pinheiro e Jairo Saddi.⁷ A análise econômica do direito tributário, por sua vez, recebeu suas contribuições pioneiras, e de maior importância, de Cristiano Rosa de Carvalho em diversos artigos científicos⁸, capítulos de obras coletivas⁹ e livros¹⁰.

Na *praxis* judiciária brasileira, verificam-se aplicações dos instrumentos da Análise Econômica do Direito em importantes julgamentos do E. Supremo Tribunal Federal¹¹ e do E. Superior Tribunal de Justiça¹². No campo tributário, vale ressaltar

HAYEK, F.A. **The Constitution of Liberty**. *The Collected Works of F. A. Hayek*, V. 17. Chicago: The Chicago University Press, 2011. HAYEK, F.A. **Law, Legislation and Liberty**. Londres: Routledge, 1998.

⁷ BATTESINI, Eugênio; NETO, Giacomo Balbinotto; TIMM, Luciano. "O Movimento de Direito e Economia no Brasil". In: COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito e Economia**. 5ª Ed. Tradução de Luis Marcos Sander e Francisco Araújo da Costa. Porto Alegre: Bookman, 2010. pp. 19-20.

⁸ CARVALHO, Cristiano. "Deveres Instrumentais e Custos de Transação". In: **Revista da Faculdade de Direito Ritter dos Reis**. V. 9, N. 8. Porto Alegre: Editora UniRitter, 2007. pp. 115-122. CARVALHO, Cristiano. "A Tributação Estratégica. Introdução à Teoria dos Jogos no Direito Tributário." In: **Direito Tributário Atual**. V. 1. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2014.

⁹ CARVALHO, Cristiano. "A Análise Econômica do Direito Tributário" São Paulo: Vol. 1 (2008). In: SCHOUERI, L. E. (Coord.). **Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. V. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2008. CARVALHO, Cristiano. "Princípios e Consequências: A Teoria da Escolha Racional como critério de ponderação - introdução ao problema" In: CARVALHO, Paulo de Barros. **Tributação e Processo**. IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2007. pp. 141-154.

¹⁰ CARVALHO, Cristiano. **Ficções Jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008. CARVALHO, Cristiano. **El Análisis Económico del Derecho Tributario**. Lima: Editora Jurídica Grijley, 2011. CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

¹¹ No Supremo Tribunal Federal, observa-se a utilização da AED em acórdãos que versam sobre diversas matérias jurídicas. No Direito Tributário, pode-se mencionar o Recurso Extraordinário nº 651.703/PR, decidido sob o regime da repercussão geral, pertinente à incidência do ISSQN sobre as atividades das operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651.703**. Tribunal Pleno. Relator: Min. Luiz Fux. Julgado em 29/09/2016. Brasília: Diário de Justiça Eletrônico nº 86, 26/04/2017. p. 20.

No Direito do Trabalho, pode-se indicar o Recurso Extraordinário nº 760.931, também julgado pelo rito da repercussão geral, no qual foram empregados conceitos advindos da teoria da firma, com citação expressa do artigo clássico de Ronald Coase, "The Nature of the Firm", na ementa do precedente. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 760.931**. Tribunal Pleno. Relator p/ Acórdão: Min. Luiz Fux. Julgado em 26/04/2017. Brasília: Diário de Justiça Eletrônico nº 206, 12/09/2017.

No Direito da Propriedade Intelectual, verifica-se o uso de contribuições da teoria dos custos de transação, mediante referência expressa à obra de Ronald Coase nos fundamentos do voto do Ministro Relator, Ministro Luiz Fux, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.062. Veja-se a passagem pertinente: "O direito autoral é um conjunto de prerrogativas que são conferidas por lei à pessoa física ou jurídica que cria alguma obra intelectual (cf., por todos, ASCENSÃO, José de Oliveira. Direito do autor e

passagem do RE nº 651.703/PR, na qual a Corte Suprema afirma que “deve-se reconhecer a interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo

direitos conexos . Coimbra: Coimbra Editora, 1992). Dentre tais prerrogativas, destaca-se, para os fins do presente julgamento, o direito exclusivo do autor à utilização, à publicação ou à reprodução de suas obras, garantido expressamente pelo art. 5º, XXVII, da Constituição da República (...). À exclusividade do direito do autor corresponde, como face simétrica, a necessidade de todo interessado obter autorização prévia do titular para poder utilizar a obra. Aqui se iniciam as delicadezas da proteção da propriedade intelectual, em particular dos direitos autorais. Em primeiro lugar, a titularidade sobre determinada obra é, em geral, compartilhada por diversos indivíduos que participaram da sua criação, tais como artistas intérpretes ou executantes e produtores de fonogramas. Em segundo lugar, a ausência de suporte físico que delimite o domínio intelectual cria dificuldades de monitoramento da utilização da obra, sobretudo na execução pública. Ambas as características tornam o mercado de obras intelectuais refém de elevados custos de transação. O termo “custos de transação” ganhou destaque nas ciências econômicas com o trabalho seminal de Ronald Coase, que posteriormente lhe rendeu o Prêmio Nobel em 1991 (“The problem of social cost”. *Journal of Law and Economics*, vol. 3, 1960, pp. 1-44). Quer-se, com essa ideia, designar os recursos sacrificados (i) na procura e na identificação da contraparte negocial, (ii) na barganha e na decisão quanto aos termos contratuais; (iii) na supervisão das condutas e na responsabilização das violações ao ajuste firmado. Custos de transação elevados comprometem o sistema de incentivos voltado a induzir a produção intelectual ao reduzirem o retorno esperado dos criadores. Daí a importância de mecanismos que, mitigando as aludidas dificuldades práticas, tornem atrativa a dedicação humana à criação intelectual. É o que faz a gestão coletiva.” BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.062/DF**. Tribunal Pleno. Relator: Min. Luiz Fux. Julgado em 27/10/2016. Brasília: Diário de Justiça Eletrônico nº 134, 21/06/2017. p. 49.

¹² No Superior Tribunal de Justiça, colhe-se a aplicação da AED no Recurso Especial nº 1.302.735/SP, cujo objeto era o Direito Recuperacional, e no Recurso Especial nº 1.691.748/PR, que versava sobre a utilização do seguro garantia judicial na fase processual do cumprimento de sentença. No Recurso Especial nº 1.302.735/SP, julgado pela 4ª Turma do STJ, de relatoria do Ministro Luis Felipe Salomão, restou assentado que após o biênio de supervisão judicial, e desde que ainda não encerrado o processo de recuperação judicial, é possível a aprovação de novo plano recuperacional. Trata-se de decisão paradigmática no Direito da Recuperação Judicial, fixando a orientação da Corte sobre matéria controversa. O caso era relativo à recuperação judicial do Grupo Parmalat, uma das mais relevantes do panorama jurídico nacional. Veja-se passagem importante da ementa: “3. Outrossim, por meio da “Teoria dos Jogos”, percebe-se uma interação estratégica entre o devedor e os credores, capaz de pressupor um consenso mínimo de ambos a respeito dos termos delineados no plano de recuperação judicial. Essas negociações demonstram o abandono de um olhar individualizado de cada crédito e um apego maior à interação coletiva e organizada. 4. Discute-se, na espécie, sobre a modificação do plano originalmente proposto, após o biênio de supervisão judicial - constante do artigo 61 da Lei de Falências -, sem que houvesse o encerramento da recuperação judicial da empresa recuperanda. Ainda que transcorrido o prazo de até 2 anos de supervisão judicial, não houve, como ato subsequente, o encerramento da recuperação, e, por isso, os efeitos da recuperação judicial ainda perduram, mantendo assim a vinculação de todos os credores à deliberação da Assembleia.” BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.302.735/SP**. 4ª Turma. Relator: Min. Luis Felipe Salomão. Julgado em 17/03/2016. Brasília: Diário de Justiça Eletrônico de 05/04/2016.

Por sua vez, o Recurso Especial nº 1.691.748/PR, julgado pela 3ª Turma do STJ, de relatoria do Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, firmou o entendimento de que “na fase de cumprimento de sentença, é incabível a rejeição do seguro garantia judicial pelo exequente, salvo por insuficiência, defeito formal ou inidoneidade de salvaguarda oferecida”. Verifica-se menção da AED na ementa do julgado e no voto do Ministro Relator. Observe-se o trecho pertinente da ementa: “No cumprimento de sentença, a fiança bancária e o seguro garantia judicial são as opções mais eficientes sob o prisma da análise econômica do direito, visto que reduzem os efeitos prejudiciais da penhora ao desonerar os ativos de sociedades empresárias submetidas ao processo de execução, além de assegurar, com eficiência equiparada ao dinheiro, que o exequente receberá a soma pretendida quanto obter êxito ao final da demanda”. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.691.748/PR**, 3ª Turma. Relator: Min. Ricardo Villas Bôas Cueva. Julgado em 07/11/2017. Brasília, Diário de Justiça Eletrônico de 17/11/2017.

jurídico”, uma vez que “a interpretação é simultaneamente jurídico-econômica, ainda que, para a formação dos conceitos tributários passem pelo filtro jurídico”¹³.

Estabelecido o perfil pragmático e interdisciplinar do presente trabalho, é mister apresentar a temática versada, o seu contexto, a importância para os sistemas jurídico e econômico e as diretrizes, método e finalidade da pesquisa empírica leva a cabo.

O tratamento tributário dos contratos de compartilhamento de custos e despesas (‘CCCD’) na ordem jurídica brasileira, avaliado com base nos critérios da segurança jurídica e da eficiência, consubstancia o tema objeto da dissertação. Os CCCD enquadram-se no contexto mais amplo das exigências de coordenação no uso das informações, bens, serviços e direitos no âmbito do sistema econômico de livre mercado, nos termos descritos por Friedrich von Hayek¹⁴. Cuida-se de uma das medidas adotadas pelas empresas e grupos econômicos para aumentar a eficiência nas suas operações, alocando melhor os seus recursos e minorando os custos das suas atividades.

Mediante os acordos de repartição de custos e despesas, racionaliza-se (i) a aquisição, a prestação e o uso de bens, serviços e direitos de comum necessidade aos participantes da partilha; e (ii) o financiamento das pesquisas e do desenvolvimento de novas tecnologias, intangíveis e produtos, serviços e direitos que implicarão em benefícios para os integrantes do rateio.

A operacionalização dos CCCD se dá através da designação de um centro de custos que incorre nos gastos descritos acima e, em contrapartida, receberá reembolso dos beneficiários. A idoneidade dos acordos depende fundamentalmente de a contribuição de cada participante ser definida com base em critérios objetivos, razoáveis e consistentes.

No Brasil, embora os contratos de compartilhamento sejam muito utilizados por grupos empresariais e empresas parceiras, não existe disciplina legal tributária, civil ou comercial sobre a matéria. É certo que houve regulação setorial durante curto período expedida pelo órgão nacional que disciplina a propriedade industrial (INPI). No entanto, as Leis civis e comerciais não dispõem sobre esta modalidade contratual, de modo que vigora ampla liberdade entre as partes nessas avenças. A orientação estatal

¹³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651.703**. *Op. Cit.* p. 23. Este julgamento merece ressalvas em razão da excessiva flexibilização do conceito de serviço, a ponto de abranger as atividades das operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde.

¹⁴ HAYEK, Friedrich von. ‘The Use of Knowledge in Society’. *In: The American Economic Review*. V. XXXV, N. 4. Estados Unidos: American Economic Association, Set. 1945. pp. 519-530. Disponível em: <<http://home.uchicago.edu/~vlima/courses/econ200/spring01/hayek.pdf>>. Acesso em: 20/07/2017.

sobre os contratos de rateio, parca e não sistematizada, pode ser verificada somente (i) nas soluções de consulta emitidas pela Receita Federal; (ii) na jurisprudência dos órgãos administrativos fiscais; e (iii) na jurisprudência dos Tribunais pátrios.

Por consequência, estão em aberto diversas questões que envolvem a tributação destes contratos. Temas como a natureza jurídica do reembolso pago pelas empresas beneficiárias dos serviços à sociedade-mãe ou à empresa parceira, os tributos que devem incidir sobre o contrato, a dedutibilidade para fins de IRPJ e CSLL, a fixação de critérios idôneos e precisos de rateio, a necessidade de contrato escrito, a aplicação de métodos de preços de transferência quando o acordo envolver pessoas jurídicas não residentes, entre outros, vêm sendo examinados pela doutrina, pelos órgãos administrativos fiscais e pelos Tribunais, porém inexistente análise sistematizadora de tais manifestações.

Assim, revela-se de grande importância a realização de um estudo empírico destinado a averiguar o grau de segurança jurídica e eficiência de que gozam atualmente os contribuintes no âmbito da tributação dos contratos de compartilhamento de custos e despesas, de modo a subsidiar a tomada de decisões de todos os agentes envolvidos na prática desta questão, notadamente empresas, legisladores, juízes e fiscais.

Previamente ao exame empírico, foi empreendida, para fins de bem estabelecer os fundamentos do assunto versado, uma imersão na literatura especializada e nas orientações da RFB sobre as questões fáticas, contratuais e tributárias envolvendo os *cost sharing agreements*.

Erigidos em sólida base os alicerces do estudo, realizou-se pesquisa empírica quali-quantitativa a respeito da jurisprudência dos Tribunais, notadamente STF, STJ, TRF3, TJSP, TRF4 e TJRS, de modo a determinar o posicionamento sobre os aspectos dogmáticos da matéria, o número de decisões exaradas, o tempo de tramitação das decisões, a necessidade de percorrer todas as instâncias para a resolução do caso, o alcance (temporal/espacial/material/subjetivo) da decisão, a profundidade material (requisitos do contrato, tributos incidentes, etc) da decisão, a vinculatividade (possibilidade de os agentes do fisco agirem de modo contrário) da decisão, a atenção às peculiaridades de cada caso e a exequibilidade das decisões.

A partir dos dados colhidos, passou-se a verificar o grau de segurança jurídica (estabilidade, certeza e justiça de orientação) e o nível de eficiência (celeridade, economicidade e exequibilidade) garantidos aos contribuintes pelos parâmetros estabelecidos na jurisprudência dos Tribunais – que consubstancia o problema

enfrentado por este trabalho –, de maneira a identificar méritos e deficiências da quadratura atual do sistema jurídico pátrio. Ao final, com amparo no robusto conjunto de informações produzido, expõem-se os resultados alcançados e as conclusões deles extraídas, norteadas pelo propósito de apresentar medidas práticas e entendimentos jurídicos destinados ao aprimoramento das instituições brasileiras.

2. OS CONTRATOS DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS E A SUA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

2.1. Conceito, Características, Métodos de Rateio e Espécies de Contratos de Compartilhamento de Custos e Despesas

Os contratos de compartilhamento de custos e despesas ('CCCD') consistem em acordos firmados por duas ou mais pessoas jurídicas, sob forma escrita ou verbal, que têm por objeto a repartição de custos e despesas comuns entre as contratantes, materializada através da concentração destes gastos em apenas uma das partes, que recebe das demais, de maneira antecipada ou diferida, a contrapartida adequada em valor correspondente aos benefícios efetivamente obtidos pelos participantes.

Os agentes envolvidos nestes negócios jurídicos costumam ser grupos de sociedades empresárias, constituídos de maneira formal ou factual. Todavia, os laços que unem as sociedades também podem ser de parceira comercial, sem que haja controle ou coligação. Dado o fato de a regra ser a firmatura de CCCDs no seio de grupos empresariais, este será o contexto padrão das reflexões e análises.

Na legislação brasileira, os grupos de sociedades, ou empresas plurissocietárias, tem sua regulamentação positivada na Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76). Os grupos são divididos em grupos de fato, disciplinados no capítulo XX da LSA, entre os arts. 243 e 264, contemplando as relações entre controladora, controladas e coligadas; e grupos de direito, disciplinados no capítulo XXI da LSA, entre os arts. 265 e 277, cujo regime jurídico é distinto das sociedades anônimas isoladas, tendo regras específicas para sua constituição e funcionamento.

A formação dos grupos se deve, essencialmente, consoante os ensinamentos da nova economia institucional e da análise econômica do direito, à sua capacidade de equacionar, de maneira eficiente e adequada, determinados custos de transação, figurando como alternativa melhor, em termos de análise custo-benefício, do que transacionar diretamente no mercado ou mediante empresa unissocietária.¹⁵ No Brasil, apesar do regime dual dos grupos de sociedade, prevalecem amplamente os grupos de fato. Verifica-se baixíssima adesão aos grupos de direito, configurando, segundo a

¹⁵ ARAÚJO, Danilo Borges e WARDE JR., Walfrido Jorge. "Os grupos de sociedades: o estado atual da técnica." In: ARAÚJO, Danilo Borges e WARDE JR., Walfrido Jorge. **Os Grupos de Sociedades: organização e exercício da empresa.** São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 15-16.

doutrina¹⁶, letra morta os arts. 265-277 da LSA, haja vista sua incompatibilidade com a realidade empresarial, pois inaptos para reduzir os custos de transação em comparação com os grupos de fato e as empresas unissocietárias.¹⁷ Logo, o estudo ora desenvolvido sobre a tributação dos contratos de *cost sharing* será aplicado, no contexto brasileiro, predominantemente aos grupos societários de fato.

O propósito que norteia estes acordos é a promoção de maior eficiência no uso das estruturas materiais e dos recursos humanos pertencentes aos grupos econômicos. Gastos com informática, contabilidade, publicidade, serviços jurídicos, serviços administrativos em geral, e com o desenvolvimento de novas tecnologias eletrônicas, informacionais, farmacêuticas, entre outras, viabilizam o rateio em função de proporcionarem benefícios coletivos, passíveis de discriminação em relação às unidades favorecidas, e garantem redução geral de custos e maior competitividade.

Os acordos de rateio de custos e despesas tornaram-se comuns inicialmente nos países anglo-saxões, em boa medida devido ao papel proeminente que exercem no processo de globalização. Por consequência, o regime jurídico destes contratos foi estabelecido de forma pioneira na legislação tributária dos Estados Unidos. Neste país, os acordos receberam a denominação *cost sharing arrangements* (CSA), sendo restritos ao rateio das despesas referentes ao desenvolvimento de intangíveis, nos termos do § 1.482-7, do capítulo 26, do Código de Regulamentos Federais (CFR).

Em meados dos anos 1970, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico ('OCDE') tratou brevemente sobre o tema em Relatório

¹⁶ Por todos, vale citar Modesto Carvalhosa: "O nosso legislador de 1976, traduzindo o sonho, à época, de aceleração exponencial de nossa microeconomia, visando à criação da Grande Empresa (como explicitamente previa o II PND, 1973-1975), descuroou-se de um princípio fundamental do direito, que é o da antecedência do fato que o direito quer regular²⁶. E, em 1975, não existia o fato, não pree- xistia o Zaibatsu brasileiro, o Konzern brasileiro. Não podendo, portanto, institucionalizar o que não havia, o legislador, cioso dos planos de política econômica em voga (II PND), resolveu fazer com que a lei criasse entre nós o Zaibatsu com roupagem de Konzern. E por se tratar de direito sem fato, o "instituto de grupo de sociedades" tratado no presente Capítulo XXI, pela sua notória artificialidade, não logrou instalar-se no mundo jurídico-empresarial brasileiro. Interessante notar, ainda, que alguns grupos empresariais, à época, quiseram experimentar a novidade importada de um contexto histórico totalmente diverso. É o caso dos grupos Real, Grupo Cindumel, Grupo Rosager e Grupo Pão de Açúcar. Desde logo, desistiram e regressaram ao sistema de grupo de fato (art. 243). Ademais, não houve recepção do novo modelo pelas autoridades fazen- dárias, que impuseram dupla tributação no que respeita às convencionadas transferências de recursos e de lucros. Esse direito sem fato é demonstrado na própria Exposição de Motivos, de 1976, em que fica claro que o legislador nem sequer, ao copiar apressada- mente normas do Konzernrecht de 1965, chegou a compreendê-las." CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas**. V.4. Tomo II. São Paulo: Saraiva, 2013. pp. 378-379.

¹⁷ AZEVEDO, Luís André. "O paradoxo da disciplina legal dos grupos de direito no Brasil sob uma perspectiva de direito e economia." In: ARAÚJO, Danilo Borges e WARDE JR., Walfrido Jorge. **Os Grupos de Sociedades: organização e exercício da empresa**. São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 177-194.

que versava sobre a tributação internacional.¹⁸ Os contratos de compartilhamento foram abordados na parte relacionada à regulação de preços de transferência. Posteriormente, foram publicadas novas orientações, nos anos 1990 e 2000, consubstanciadas nas Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, cuja última edição é de 2017.

O capítulo VIII das Guidelines utiliza a nomenclatura *cost contribution arrangements* (CCA) para referir aos contratos de compartilhamento de custos e despesas. Segundo o documento da OCDE, um CCA consiste em um contrato firmado entre empresas com a finalidade de compartilhar as contribuições e os riscos envolvidos no desenvolvimento, produção ou obtenção, em conjunto, de intangíveis, ativos tangíveis ou serviços, desde que tais intangíveis, ativos tangíveis ou serviços criem benefícios para a esfera econômica de cada participante do acordo.¹⁹

A OCDE considera que existem duas espécies de CCAs. A primeira seria dos contratos destinados ao desenvolvimento conjunto, produção e obtenção de intangíveis e ativos tangíveis, recebendo o nome de CCAs de desenvolvimento, equivalentes aos CSAs norte-americanos. A segunda espécie seria dos acordos com propósito de obtenção de serviços, chamados CCAs de serviços²⁰, cuja nomenclatura anterior atribuída pela OCDE era *cost funding arrangement* (CFA).²¹

As *Guidelines* de 2017 estabelecem seis pressupostos para a qualificação de um acordo como CCA de grupo econômico: (1) os contratantes serem somente empresas que esperam obter benefícios mútuos e proporcionais a partir da atividade envolvida no CCDA (e não apenas benefícios pela realização da atividade) (2) o acordo especificar a natureza e a extensão dos interesses de cada participante nos resultados da atividade do objeto do CCA, bem como a respectiva participação nos benefícios esperados; (3) inoportunidade de pagamento diferente daqueles viáveis em um CCA

¹⁸ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 333.

¹⁹ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017**. Paris: OCDE, 2017. pp. 347-348. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page348>. Acesso em: 11/10/2017.

²⁰ Idem. p. 351.

²¹ Luciana Rosanova Galhardo apresenta a terminologia adotada pela OCDE no Relatório de 1995 com esta peculiaridade. Veja-se: “3.3. Nos termos do Relatório da OCDE de 1995, em capítulo próprio sobre *Cost Contribution Arrangements*, há duas grandes categorias de contratos dessa natureza: (i) acordo de repartição de custos (*cost sharing arrangements*) (...); e (ii) acordo de financiamento de custos (*cost funding arrangements*), nos termos do qual os membros do grupo contribuem valores, no início, para as atividades comuns do grupo.” GALHARDO, L. R. **Rateio de Despesas: Aspectos Tributários**. São Paulo: Quartier Latin 2003. pp. 28-29.

(ressarcimentos para a controladora; pagamento do *buy in* [entrada] para associação no desenvolvimento de intangível; pagamento equacionador [*appropriate balancing payments*]) para garantir o direito de fruição/desenvolvimento de intangíveis, ativos tangíveis e serviços alcançados via CCA; (4) o valor da contrapartida paga pelos participantes ser determinada em consonância com as regras da OCDE/2017 para o tema e, onde necessário, os pagamentos equacionadores (*balancing payments*) - que se destinam a reequilibrar as quotas de rateio das partilhantes - serem feitos para assegurar que a fatia de reembolso da unidade esteja alinhada à proporção de benefícios esperados do acordo; (5) o convênio deve especificar provisionamento para os pagamentos equacionadores e/ou mudanças prospectivas na alocação dos ressarcimentos, posteriores a um período razoável de tempo, de maneira a refletir as alterações materiais na proporção dos benefícios esperados entre os participantes; e (6) realização de ajustes no ingresso e na retirada de participantes quando necessário, ou quando do encerramento do CCA.²²

No Brasil, embora os contratos de compartilhamento sejam muito utilizados por grupos empresariais e empresas parceiras, não há disciplina legal tributária, administrativa, civil ou comercial em vigor sobre a matéria. Em virtude disso, tais avenças qualificam-se como contratos atípicos.

Nem sempre foi assim. Durante os anos 1990, vigoraram por certo período duas normativas do INPI a respeito do tema: o Ato Normativo nº 116/93 e o Ato Normativo nº 120/93. O primeiro autorizava o registro no INPI de “contrato de participação nos custos de pesquisa e desenvolvimento tecnológico que estabeleçam fluxo de tecnologia entre empresas domiciliadas no País, adiante denominadas receptoras, e centros de pesquisa, ou empresa com capacidade de geração de tecnologia, no País ou no exterior, adiante denominadas fornecedoras, inclusive entre empresas com vinculação societária entre si”. Por sua vez, o Ato Normativo nº 120/93 reiterou a viabilidade da averbação no INPI dos atos ou contratos “de compartilhamento de custo e/ou cooperação em programas de pesquisa e desenvolvimento, franquia, serviços de assistência técnica científica e semelhantes”. Tais Atos foram revogados pelo Ato Normativo nº 135/97, que não mais previu a averbação destes acordos.

Na doutrina pátria, as lições mais influentes são as de Alberto Xavier, tendo sido consagradas na jurisprudência administrativa e judiciária, em especial a divisão que

²² ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Op. Cit.* p. 362.

defendia a respeito das espécies de contrato de compartilhamento de custos, que não encontrava respaldo na OCDE, nem na legislação americana únicas referências disponíveis.

O renomado tributarista português sustentava que estes acordos possuem as seguintes características: (i) objeto consistente em serviços prestados em caráter individual, mas através de estrutura que serve de forma comum ao grupo, ou serviços que atribuem aos seus destinatários um benefício ou vantagem coletivo ou global, de forma que a despesa ou custo para manutenção da estrutura coletiva ou para a prestação do serviço coletivo visa ao interesse de todos, indistintamente, em conjunto; (ii) a retribuição dos serviços pode ser objeto de contrato bilateral ou plurilateral, caso em que intervêm o prestador e os diversos beneficiários; (iii) por se tratar de uma estrutura que presta serviços à coletividade do grupo, normalmente os contratos de repartição de custos não têm por objeto um serviço isolado, mas serviços variados em caráter duradouro, prestados numa base continuada, e não instantâneos ou limitados no tempo, como os serviços isolados e individualizados; (iv) a remuneração dos serviços normalmente não pressupõe o seu uso efetivo, mas a simples colocação à disposição da estrutura comum ou do serviço coletivo, ou seja, a atribuição de um benefício ou vantagem potencial, remunerada num sistema de partido ou avença (*on call*); e (v) a determinação da vantagem individual e a consequente medida de partição dos custos é feita, na maior parte das vezes, por métodos indiretos, por estimativa baseada em certos critérios, e não por determinação direta da vantagem auferida, como sucede nos serviços individualizados.²³

Os métodos de rateio dos custos podem ser diretos ou indiretos, segundo Alberto Xavier. No método direto, a contrapartida é feita para serviços, bens e direitos faturados individualmente e que geram benefícios concretos, precisos e específicos para a empresa participante do acordo. Pelo método indireto, a imputação dos custos, e consequentemente a remuneração, é calculada de forma aproximada ou estimada, mediante critérios como volume de negócios, faturamento, lucro líquido, etc. O Mestre luso expõe três alternativas de concretização do método indireto: (1) o método da repartição dos custos, que consiste na atribuição e partilha dos custos entre as empresas do grupo com fulcro numa estimativa das vantagens decorrentes, para cada uma, das aludidas despesas; (2) o método de financiamento do custo ou da fórmula fixa de

²³ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.* pp. 334-335.

repartição, que consiste na imputação e divisão dos custos entre as empresas associadas com amparo num elemento de natureza geral de atividade das empresas interessadas, via de regra, o volume de negócios ou faturamento; e (3) o método da margem de lucro, no qual se aplica uma margem de lucro, que inclua as despesas centrais, ao preço dos produtos vendidos pela sociedade-mãe às unidades.²⁴

Neste sentido, cabe tecer algumas observações de cunho prático sobre os critérios de apuração mais adequados para aferir os benefícios auferidos pelas unidades do grupo empresarial em decorrência do compartilhamento de certos bens, serviços ou direitos, que usualmente estão contemplados nos acordos ora perscrutados. Nas hipóteses de rateio de imóveis, o critério que surge mais adequado é o do espaço físico efetivamente ocupado por cada participante. No caso de máquinas, podem ser adotados como critérios o tempo de efetiva utilização do equipamento ou o tempo de disponibilização para uso a cada unidade do grupo. No setor de contabilidade, o rateio pode ser estabelecido em função da quantidade de lançamentos contábeis gerados para cada filiada. No departamento de pessoal, o parâmetro empregado pode ser o tempo consumido nas atividades destes profissionais em favor das unidades individualmente. Na área de sistemas de processamento de dados e gestão de informações, mostra-se razoável o critério do volume de informações das participantes do acordo, sempre levando em conta a complexidade do gerenciamento destes dados, que por vezes não apresentam volume expressivo, mas demandam esforço notável para a adequada gestão e proteção.²⁵

Independentemente do critério escolhido, todos os membros do contrato de *cost sharing* devem formar um conjunto sólido de documentos fiscais (nomeadamente a nota de débito), rotinas, relatórios, entre outros meios formais e escritos, que comprovem a utilização do critério e o efetivo benefício auferido a partir do bem, serviço ou direito alvo do compartilhamento. Com isso, o contribuinte resguarda-se para eventuais discussões administrativas ou judiciais com foco nos valores remetidos das unidades para a sociedade mãe do grupo empresarial.

Voltando aos ensinamentos de Alberto Xavier, colhe-se a distribuição destes acordos em três espécies: (a) *contratos de compartilhamento de custos (cost sharing*

²⁴ Idem. pp. 336-337.

²⁵ BRANCO, Vinícius. “Convênio de Rateio de Despesas – Disciplina Tributária.” *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. V. 107. São Paulo: Dialética, 2004. p. 80. MARTINS, Natanael. “Rateio de Custos/Despesas entre Empresas sob Controle Comum – Tratamento Tributário Aplicável. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). Planejamento Fiscal Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 156.

agréments), referentes aos pactos celebrados entre duas ou mais empresas (em regra componentes do mesmo grupo econômico) pelo qual uma ou mais empresas se obrigam a assumir uma quota-parte dos custos necessários à fruição de bens ou direitos ou à realização de atividades do interesse comum de todos, sendo que os custos inerentes a essa fruição ou exercício são incorridos apenas por uma (centro de custos), para a qual é exclusivamente imputável a obrigação do respectivo pagamento, por ela promovido em nome próprio. Os aludidos custos podem compreender tanto a fruição de bens e direitos (como o uso de imóvel remunerado por aluguel) de titularidade de uma empresa, colocados à disposição das demais, quanto o exercício de atividades consistentes em atividades-meio de uma dada empresa, não incluídas no seu objeto social, mas que gere benefícios (pelo menos potenciais) aos participantes. Os valores vertidos ao centro de custos constituem recomposição patrimonial, podendo ser destinados antes ou depois de o custo com o bem, serviço ou direito ter sido incorrido pela empresa centralizadora, configurando, na primeira hipótese, adiantamento, e, na segunda, ressarcimento/reembolso. (b) contratos de prestação de serviços intragrupo, nos quais ocorre a centralização numa só entidade (centro de serviços) de toda a estrutura funcional destinada à execução de serviços para as demais empresas dele integrantes. O aspecto peculiar é que nestes contratos a entidade centralizadora presta os serviços de maneira profissional, como se fosse uma empresa independente. Nos serviços intragrupo, Xavier identifica fim lucrativo, independência técnica e responsabilidade pelos riscos, qualificando as quantias destinadas ao centro de custos como preço, remuneração, pela execução de serviço. (c) contratos de contribuição para os custos (*cost contribution arrangements*), consistentes em pactos celebrados na órbita de um grupo multinacional de empresas tendo por objeto repartir os custos e os riscos do desenvolvimento, produção e obtenção de ativos, serviços ou direitos, bem como definir a natureza e a extensão dos interesses de cada participante nessas atividades. Nesses acordos, forma-se um *pool* de recursos e tecnologias tendo como contrapartida uma quota-parte de direitos relativos ao intangível produzido, quer tais direitos se configurem como propriedade na acepção jurídica ou na acepção econômica. O critério de rateio é proporcional à utilização prevista dos resultados das pesquisas. Os participantes poderão utilizar, como contrapartida, de maneira gratuita dos bens incorpóreos produzidos.²⁶

²⁶ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.* pp. 337-342.

Consoante relatado acima, a doutrina de Alberto Xavier é a mais relevante no cenário pátrio, sendo a mais citada por órgãos administrativos e jurisdicionais. Nos 17 (dezesete) pronunciamentos da Receita Federal localizados sobre o tema²⁷, o renomado advogado luso é citado em 07 (sete), com destaque para os mais recentes, especificamente a DISIT SRRF06 nº 6024/2017, a DISIT SRRF04 nº 4001/2017, a COSIT nº 50/2016, a COSIT nº 21/2015, a COSIT nº 43/2015, a COSIT nº 08/2012 e a DISIT SRRF08 nº 354/2008. Na jurisprudência dos Tribunais pátrios, a doutrina de Alberto Xavier também exerce forte influência, conforme será notado nos capítulos da pesquisa empírica.

Não obstante, a presente dissertação opta pelo uso da expressão contrato de *cost sharing* de maneira abrangente, contemplando (a) os pactos referentes à divisão de custos e despesas decorrentes da aquisição de bens, serviços e direitos pelo centro de custos para benefício comum das empresas do grupo econômico, (b) as avenças referentes ao rateio para desenvolvimento e pesquisa de intangíveis e outros bens, serviços e direitos, e (c) acordos envolvendo prestação de serviços intragrupo sem caráter profissional, finalidade lucrativa, além de não incluída margem de lucro nas atividades.

O emprego da nomenclatura em sentido amplo justifica-se pelo fato de essas três hipóteses partilharem características idênticas quanto às consequências tributárias,

²⁷ DISIT SRRF08 nº 140/2000, DISIT SRRF01 nº 15/2005, DISIT SRRF08 nº 462/2006, DISIT SRRF08 nº 354/2008, DISIT SRRF06 nº 84/2011, COSIT nº 08/2012, DISIT SRRF08 nº 308/2013, COSIT DIVERGÊNCIA nº 308/2013, COSIT nº 21/2015, COSIT nº 43/2015, COSIT nº 50/2016, DISIT SRRF04 nº 4001/2017, COSIT nº 99069/2017, COSIT nº 290/2017, DISIT SRRF06 nº 6024/2017 e COSIT nº 442/2017. BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 140.** Brasília: Ministério da Fazenda, 05/06/2000. BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta DISIT SRRF01 nº 15.** Brasília: Ministério da Fazenda, 23/03/2005. BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta DISIT SRRF08 nº 462.** Brasília: Ministério da Fazenda, 29/11/2006. BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta DISIT SRRF08 nº 354.** Brasília: Ministério da Fazenda, 30/09/2008. BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta DISIT SRRF06 nº 84.** Brasília: Ministério da Fazenda, 30/08/2011. BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº 08.** Brasília: Ministério da Fazenda, 01/11/2012. BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta DISIT SRRF08 nº 308.** Brasília: Ministério da Fazenda, 14/12/2012. BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Divergência COSIT nº 23.** Brasília: Ministério da Fazenda, 23/09/2013. BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº 21.** Brasília: Ministério da Fazenda, 25/02/2015. BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº 43.** Brasília: Ministério da Fazenda, 26/02/2015. BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº 50.** Brasília: Ministério da Fazenda, 05/03/2016. BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta DISIT SRRF04 nº 4.001.** Brasília: Ministério da Fazenda, 03/01/2017. BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº 99.069.** Brasília: Ministério da Fazenda, 08/05/2017. BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº 290.** Brasília: Ministério da Fazenda, 13/05/2017. BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta DISIT SRRF06 nº 6.024.** Brasília: Ministério da Fazenda, 30/04/2017. BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº 442.** Brasília: Ministério da Fazenda, 13/09/2017.

especificamente a não incidência dos tributos que serão estudados, porquanto, em todos esses casos, o valor remetido pelas unidades à sociedade mãe ostenta a natureza de reembolso/ressarcimento, de modo que não atrai os gravames fiscais cuja base de cálculo seja receita, faturamento, preço de serviço, renda, etc.

Cabe salientar que a proeminência dos ensinamentos de Alberto Xavier não significa ausência de outros estudos. Pelo contrário, existe literatura sobre o tema, com contribuições pontuais importantes. Luciana Rosanova Galhardo realizou o mais completo estudo sobre o tema, especialmente sob os aspectos tributários, que serão versados adiante neste trabalho.²⁸ Livia Germano enfatizou com propriedade as questões societárias e empresariais envolvidas, além de oferecer reflexões sobre a maior parte dos temas tributários, desde os tributos possivelmente incidentes até as regras de *transfer pricing*.²⁹ Natanael Martins merece menção pelo estudo competente de inúmeros aspectos da tributação dos contratos de compartilhamento de custos e despesas, tendo aclarado inclusive a possibilidade de tais avenças serem firmadas entre empresas independentes, e não apenas em grupos econômicos.³⁰ Elidie Palma Bifano, Eliete Malheiro e Gabriel Troianelli discorreram com profundidade sobre assuntos referentes à aplicação de preços de transferência aos contratos de compartilhamento em todas as suas modalidades (custos e despesas correntes – CSA – e desenvolvimento de intangíveis e ativos tangíveis – CCA), e aos contratos de serviços intragrupo.^{31 32 33}

Na presente dissertação, não será detalhada toda a literatura, de pleno conhecimento do autor deste trabalho, por conta do viés profissional, ou seja, da incumbência de contribuir para a reflexão prática a partir de pronunciamentos judiciais a fim de revelar o grau de segurança jurídica e eficiência oferecido pelos órgãos judiciais à sociedade.

²⁸ GALHARDO, L. R. *Op. Cit.*

²⁹ GERMANO, Livia. “Regime Tributário dos Contratos de Compartilhamento de Custos e Despesas”. In: TORRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. V. III. São Paulo: Quartier Latin, 2005. Pp. 791-830.

³⁰ MARTINS, Natanael. *Op. Cit.*

³¹ BIFANO, E. P. “Apuração de Preços de Transferência em Intangíveis, Contratos de Prestação de Serviços, Intragrupo e *Cost Sharing Agreements*.” In: SCHOUERI, L. E. **Tributos e Preços de Transferência**. 3ª Volume. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 28-47.

³² MALHEIRO, E. L. R. “Preços de Transferência – Intangíveis, Serviços e *Cost-Sharing*”. In: SCHOUERI, L. E. **Tributos e Preços de Transferência**. 3ª Volume. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 48-74.

³³ TROIANELLI, G. L. “Preços de Transferência: Intangíveis, Acordos de Repartição de Custos e Serviços de Grupo.” In: SCHOUERI, L. E. **Tributos e Preços de Transferência**. 3ª Volume. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 75-92.

3. A TRIBUTAÇÃO DOS CONTRATOS DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS

3.1. Definição de Custos e Despesas na Legislação Tributária

A operação veiculada na contratualidade sob exame consiste no rateio, entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, dos custos e despesas envolvidos na fruição, desenvolvimento ou produção de bens, serviços e direitos que gerem benefícios a todos os participantes do esforço partilhado.

Os custos e despesas compartilhados nestas relações econômicas têm suas principais características e desdobramentos pronunciados na literatura de contabilidade de custos. O conhecimento científico produzido nesta seara afigura-se insumo indispensável para a correta descrição da operação de rateio, embora devam prevalecer sempre, no Direito, os conceitos jurídicos, principalmente quando definidos ou derivados da legislação ou da jurisprudência.

Os custos e as despesas qualificam-se como espécies do gênero gastos, que contempla também os investimentos.³⁴ Os gastos são sacrifícios financeiros promovidos pela entidade, mediante a entrega ou promessa de entrega de ativos, com a finalidade de obter um bem, serviço ou direito.³⁵ Em termos práticos, podem-se mencionar, para fins exemplificativos, os gastos com a compra de matéria-prima (bem), os gastos com os serviços de energia elétrica (serviço) e os gastos com a obtenção de uma licença de uso de software para operar as máquinas da produção (direito).

Os custos constituem os gastos relativos a bem, serviço ou direito utilizado na produção de outros bens, serviços e direitos. Em síntese, custos são os dispêndios relativos ao processo produtivo. Os custos permanecem no patrimônio, em contas do ativo, e somente são debitados aos resultados na medida em que os bens que representam sejam alienados, perdidos, depreciados, amortizados ou exauridos.³⁶ A título de exemplo, podem-se mencionar os gastos com a matéria-prima utilizada na produção, embalagens, salário do pessoal da produção, aluguel do prédio, combustíveis

³⁴ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010. pp. 24-26. VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 13-14.

³⁵ VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. *Op. Cit.* p. 13.

³⁶ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo. Quartier Latin, 2008. p. 674.

e lubrificantes usados em máquinas, depreciação dos equipamentos da empresa, gastos com serviços de manutenção de máquinas, entre outros.³⁷

As despesas são os gastos referentes à administração, às vendas e aos financiamentos da empresa.³⁸ Trata-se dos dispêndios com a venda e a distribuição dos produtos, sendo ligados essencialmente aos setores administrativo e comercial.³⁹ As despesas têm por finalidade a obtenção de receitas.⁴⁰ As despesas são debitadas às contas do resultado do período em que forem incorridas, ou seja, em que se tornarem juridicamente devidas ou quando economicamente representarem perdas.⁴¹ À luz da legislação vigente sobre o IR, abordada adiante, as despesas são os gastos não computados nos custos, necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.⁴²

Constituem exemplos de despesas os salários e encargos sociais do departamento de vendas, os salários e encargos sociais do pessoal do setor administrativo, a energia elétrica consumida no escritório, gastos com combustíveis e refeições do setor de vendas, aluguéis e seguros do prédio do escritório dispêndios referentes à conta telefônica do escritório e de vendas, entre outros.⁴³

A distinção técnica entre custos e despesas pode ser enunciada de maneira simples: todos os gastos realizados com o produto até que esteja pronto, são custos; a partir daí, são despesas. Contudo, a prática apresenta dificuldades na indicação da natureza dos dispêndios. Nas empresas com a administração unificada da administração geral e da administração da produção, que não configuram exceções no cenário pátrio, impõe-se a eleição de critérios com menor grau de objetividade e precisão para a identificação dos custos e das despesas, tais como número de pessoas na fábrica e fora dela, ou uma porcentagem fixada pela Diretoria. A problemática se repete nos setores de compras, almoxarifado e manutenção, entre outros, dado que suas atividades atendem tanto a produção quanto o restante da firma. Também se mostra complicada a situação relativa aos gastos com embalagens, que podem se enquadrar como custos ou despesas. Quando os produtos vêm embalados desde a produção, os gastos com embalagens são custos. Por outro lado, quando o produto é embalado após a venda, como ocorre nas

³⁷ VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. *Op. Cit.* p. 13.

³⁸ MARTINS, Eliseu. *Op. Cit.* p. 40.

³⁹ PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade de Custos: teoria, pratica, integração com Sistemas de Informações (ERP)**. São Paulo: Cengage Learning, 2015. p. 16.

⁴⁰ VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. *Op. Cit.* p. 14.

⁴¹ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Op. Cit.* p. 674.

⁴² GALHARDO, Luciana. *Op. Cit.* p. 34.

⁴³ Idem. p. 14.

transações a granel ou em pequenas quantidades, deve ser tratado como despesa. Outra circunstância que enseja atenção, é referente aos encargos financeiros incorridos pela empresa, que devem ser considerados despesas até mesmo quando originários da aquisição de insumos para a produção. Ressalte-se que a literatura aponta como dispensável a divisão entre custos e despesas nos casos em que os valores forem irrelevantes.

Merecem abordagem também, em virtude de compor parte importante do objeto deste trabalho, o tratamento conferido pela contabilidade aos gastos com pesquisa e desenvolvimento de produtos novos.

A pesquisa é definida pelo Pronunciamento Técnico CPC 04 (Ativo Intangível) como “a investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico”. A normativa elenca alguns exemplos de atividades de pesquisa: (a) atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento; (b) busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos; (c) busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e (d) formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados. Os gastos com pesquisa, desde a edição do CPC 04, devem ser considerados como despesa do período, sendo inviável a ativação destes dispêndios.

Por sua vez, o desenvolvimento é conceituado como a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em um plano ou projeto visando à produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente aprimorados, antes do início da sua produção comercial ou do seu uso. São exemplos de atividades de desenvolvimento: (a) projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização; (b) projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia; (c) projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial; e (d) projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados.

Os gastos com desenvolvimento de produto podem ser ativados somente quando comprovado o cumprimento dos seguintes requisitos: (a) viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda; (b) intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo; (c) capacidade para

usar ou vender o ativo intangível; (d) forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade; (e) disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e (f) capacidade de mensurar com confiabilidade os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento. Por força do rigor destas exigências, na maior parte das vezes os dispêndios com desenvolvimento também acabam sendo considerados como despesas.⁴⁴

Quanto à legislação fiscal, observa-se que o regramento do imposto de renda, com destaque para o art. 47 da Lei nº 4.506/1964, reproduzido no art. 299 do RIR/1999, estabelece um critério de exclusão, pronunciando que despesa é tudo o que não for custo de ativo permanente ou custo de bens e serviços destinados à venda. A insuficiência deste critério, simplista e parco de conteúdo, obriga o jurista a examinar, para fins desta distinção, a finalidade do emprego dos recursos do ativo da pessoa jurídica ou das dívidas que contrair⁴⁵, o que resulta em legitimação do que foi exposto nas linhas acima, com fulcro na literatura contábil.

Os contratos de *cost sharing* podem englobar (1) o rateio de custos, tornando a empresa filiada co-titular daquele bem, direito ou serviço resultante dos gastos; ou (2) a divisão de despesas, o que permite o lançamento dos dispêndios diretamente na conta de resultados, se atendidas as condições gerais de dedutibilidade; ou (3) a partilha de custos e despesas, com aplicando-se os efeitos supra mencionados.⁴⁶

3.2. Tributação Federal: IRPJ, CSLL, IRRF, PIS e COFINS, PIS-Importação e COFINS-Importação e CIDE.

Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) tem suporte constitucional no art. 153, inc. III, da Carta da República. O Legislador Magno atribuiu à União a competência para instituir o IR, preservando a tradição pátria de

⁴⁴ MARTINS, Eliseu. *Op. Cit.* p. 41.

⁴⁵ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Op. Cit.* p. 674.

⁴⁶ GALHARADO, Luciana. *Op. Cit.* p. 35.

reservar a cobrança e criação deste tributo exclusivamente ao governo central. Trata-se da principal exação do Sistema Tributário Nacional, representando a maior arrecadação desde 1979.⁴⁷ A sistemática do imposto de renda foi dividida, por opção legislativa, em dois regimes, um destinado às pessoas físicas e outro às pessoas jurídicas, sendo ambos disciplinados, em nível infralegal, pelo Decreto nº 3.000/99 (‘Regulamento do Imposto de Renda’; ‘RIR/99’).⁴⁸

O IR é informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei, consoante prescreve o art. 153, § 2º, inc. I, da Constituição Federal. A generalidade significa que o tributo deve abranger todos os contribuintes que auferirem renda, sem privilégios e/ou discriminações⁴⁹. A universalidade exige que o IR alcance toda a espécie de rendimento, independentemente da origem, da natureza ou do modo técnico de apropriação.⁵⁰ A progressividade é o critério que demanda variação positiva da alíquota à medida que há aumento da base de cálculo, ou seja, quanto maior a base, maior deve ser a alíquota do IR, garantindo tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais.⁵¹

O fato gerador do IR, determinado no art. 43 do Código Tributário Nacional, consiste na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (i) de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; ou (ii) de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. Considera-se disponibilidade, conforme Paulo Caliendo, como uma forma de titularidade definitiva e completa dos poderes para consumir, extinguir, transferir total ou parcialmente a propriedade.⁵²

⁴⁷ Dado disponibilizado pela Secretaria da Receita Federal. BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/memoria-fazendario/o-imposto-de-renda-no-brasil>> Acesso em 10/08/2017.

⁴⁸ O dualismo, segundo leciona Misabel Derzi com amparo nos estudos de Klaus Tipke, “tem longa tradição, pois, ainda no século XIX, a lei cedeu às exigências dos empresários do comércio e da indústria, que insistiram em identificar o lucro com o resultado da contabilidade comercial.” E prossegue, elencando as razões para os diferentes regimes, vinculados às pessoas físicas e às pessoas jurídicas: “A diferença de tratamento legal, dispensado à pessoa física e à jurídica, ainda hoje, está assentada nos argumentos do legislador nos seguintes termos: (a) do risco do empreendimento, sendo a atividade empresarial muito mais sensível às oscilações da economia; (b) da necessidade de afetação de um patrimônio às atividades empresariais.” DERZI, Misabel. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. pp. 441-442.

⁴⁹ DERZI, Misabel. *Op. Cit.* p. 402.

⁵⁰ DERZI, Misabel. *Op. Cit.* p. 402.

⁵¹ PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 60.

⁵² CALIENDO, Paulo. *Op. Cit.* p. 829.

A disponibilidade *econômica*, segundo Rubens Gomes de Sousa, identifica-se quando o titular do acréscimo patrimonial que configura renda o tem em mãos, já separado de sua fonte produtora e fisicamente disponível. Em suma, é o dinheiro em caixa. Na lição de Bulhões Pedreira, a disponibilidade econômica é a posse direta da renda, caracterizada pela posse da moeda ou de direitos dotados de liquidez imediata (*quase-moeda*).

A disponibilidade *jurídica*, na esteira do magistério de Rubens Gomes de Sousa, verifica-se quando o titular do acréscimo patrimonial que configura renda, sem o ter ainda em mãos separadamente de sua fonte produtora e fisicamente disponível, entretanto já possui um título jurídico apto a habilitá-lo a obter a disponibilidade econômica. Para Bulhões Pedreira, a disponibilidade jurídica é presumida por força de lei e abrange a aquisição virtual, e não efetiva, do poder de dispor de renda; a disposição virtual, neste contexto, ocorre quando já cumpridas todas as condições necessárias para que se torne efetiva.⁵³⁵⁴

Já a disponibilidade *financeira* não constitui fato gerador do imposto de renda. Cuida-se da integração patrimonial não permanente de riqueza, em que não há direitos subjacentes à relação que tenham sido consolidados. Os valores apenas transitam pelo caixa da empresa ou da pessoa física, mas não produzem mutação no patrimônio desta.⁵⁵ Tributar essas quantias, conforme ensina Roque Carrazza, obrigaria a empresa a minorar parcela do seu patrimônio, “recolhendo imposto sobre “lucro que não existiu e, assim, prejudicando suas atividades produtivas, desrespeitando seu *direito de propriedade*”.⁵⁶

O legislador impôs o regime de caixa no âmbito do imposto de renda das pessoas físicas, sendo devido o tributo à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, nos termos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 7.713/88. No regime de caixa, considera-se existente uma receita quando a pessoa recebe o valor, não importando o período a que se referem. Por conseguinte, somente as receitas efetivamente recebidas e as despesas feitas pela pessoa física são imputadas no ano-base para fins de IR. Não surge a obrigação sem que haja a efetiva disponibilidade econômica da renda, com base no princípio da tributação da renda efetiva, sob pena de

⁵³ SOUSA, Rubens Gomes. **Pareceres 1 – Imposto de Renda**. Resenha Tributária, 1975. p. 248.

⁵⁴ BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Justec, 1979. V. 1. pp. 119-120.

⁵⁵ CALIENDO, Paulo. *Op. Cit.* p. 830.

⁵⁶ CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 134.

violação ao princípio da capacidade contributiva, visto que a tributação não pode reduzir a capacidade econômica do contribuinte. Ademais, o princípio da realização da renda exige que somente seja objeto de tributação a renda que sofreu separação do patrimônio, ou seja, a renda realizada. A realização do excedente é pressuposto essencial, ou seja, a concretização no fluxo monetário do período. Não basta a majoração do patrimônio, é necessário que ocorra a separação, pois deve existir a criação de riqueza nova, não apenas a mutação patrimonial.

Diferentemente, as pessoas jurídicas estão submetidas, em regra, ao regime de competência, como ocorre com as sociedades anônimas (art. 177 da Lei nº 6.404.76) e com as empresas que escolhem recolher o IR pelo rito do lucro real. Contudo, podem adotar o regime de caixa as pessoas jurídicas que tributarem o IR pela sistemática do lucro presumido ou forem optantes do Simples Nacional. Pelo regime de competência, segundo o art. 9º da Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, os efeitos das transações e outros eventos devem ser reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento, pressupondo sempre a simultaneidade da confrontação de receitas e despesas correlatas.

A base de cálculo do tributo está consubstanciada nos conceitos de (1) renda e (2) proventos de qualquer natureza. Em razão de figurarem na Carta Política, a doutrina majoritária considera que tais conceitos ostentam natureza constitucional, não estando à livre disposição do legislador infraconstitucional.⁵⁷ Constitui elemento comum destes conceitos a ideia de acréscimo, *plus*, patrimonial dentro de um período.⁵⁸ Trata-se de fatores de produção de aumento patrimonial.⁵⁹ Ricardo Mariz de Oliveira

⁵⁷ Neste sentido: CARRAZZA, R. A. “A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei nº 11.195/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais.” *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. V. 154. São Paulo: Dialética, Julho/2008. p. 109. ÁVILA, Humberto. **Contribuições e Imposto sobre a Renda: estudos e pareceres**. São Paulo: Malheiros, 2015. pp. 215-216. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Op. Cit.* p. 170. DERZI, Misabel. *Op. Cit.* p. 389. VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 2ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. GONÇALVES, José Artur Lima. “Imposto sobre a renda – resultados auferidos no exterior por filiais, sucursais, controladas e coligadas.” *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. V. 74. São Paulo: Dialética, 2001. pp. 70-81. PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 260. Não obstante, autores de renome, como Ricardo Lobo Torres e Luis Eduardo Schoueri consideram que a Carta da República não explicita, nem dela se extrai de maneira unívoca, um conceito de renda. Trata-se, na visão de Lobo Torres, de um conceito constitucional aberto. SCHOUERI, Luis Eduardo. “O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica.” *In: MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alessandro Broedel. Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 245. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17ª Ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2010. p. 379.

⁵⁸ PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Op. Cit.* p. 60. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Op. Cit.* p. 286.

⁵⁹ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Op. Cit.* p. 286.

pontua que a separação desses fatores em rendas e proventos é desnecessária, pois o que importa, *in fine*, é a existência do resultado configurado no aumento do patrimônio do contribuinte. José Artur Lima Gonçalves leciona que “o conceito de renda é gênero que encampa a espécie ‘proventos de qualquer natureza’”.⁶⁰ Examinando a linha histórica da nomenclatura do IR, percebe-se que o excerto ‘proventos de qualquer natureza’ foi mantido por tradição constitucional, cujo início remonta à Constituição de 1934, a qual necessitava aclarar este ponto para não deixar margem para dúvidas sobre a tributação dos valores pagos aos servidores públicos, principalmente quando em inatividade.⁶¹

Sendo assim, o conceito nuclear para o estudo da base de cálculo do IR é o de renda. Na literatura especializada, surgiram três correntes sobre a definição de renda para fins do aludido imposto. Veja-se:

(1) Teoria da Fonte ou Teoria da Renda-Produto: renda definida como produto periódico (anual) novo de uma fonte permanente, que não se confunde com esta, sendo o imposto incidente sobre o excedente. Em termos figurados, considerava a renda como fruto que se obtém, sem que pereça a árvore. A árvore seria o capital, enquanto o fruto seria a renda. Tem origem no Direito Romano⁶² e era defendida por Fuistig, Strutz e Cohn.

(2) Teoria do Acréscimo de Patrimônio Líquido ou Teoria da Renda-Acréscimo: conceituava renda como acréscimo de patrimônio líquido em uma economia em determinado período. Propõe a existência de um intervalo de tempo, ou seja, de dois momentos, para a definição da renda, consistindo ela na diferença positiva entre a situação patrimonial no final e no começo do período. Para esta corrente, todas as formas de renda são incluídas na base impositiva do tributo, independentemente da natureza da atividade, envolvendo a soma entre consumo mais variação do patrimônio em determinado período. Era

⁶⁰ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda**, Pressupostos Constitucionais. 1ª Ed. São Paulo; Malheiros, 2002. P. 174.

⁶¹ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Op. Cit.* p. 172 e 286.

⁶² LANG, Joachim. “The influence of tax principles on the taxation of income from capital. *In*: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 18.

defendida por Schanz, Haig e Simon, tendo sido nomeada como “Sistema SHS”, em alusão a estes autores.

(3) Teoria Legalista da Renda: define a renda como aquilo que a lei determinar como renda. Atribui ao legislador a liberdade de alterar o conceito de renda, promovendo alterações da base de cálculo, exclusões de certos rendimentos ou pessoas, a seu bel prazer. A doutrina considera que foi assumida pela maioria do Supremo Tribunal Federal nos julgamentos do Recurso Extraordinário nº 201.456/MG e do Recurso Extraordinário nº 200.844/PR, que contrariaram a jurisprudência tradicional da Corte, segundo será demonstrado adiante.⁶³⁶⁴⁶⁵

As três teorias possuem falhas importantes. A teoria da renda-produto não explica a tributação dos ganhos eventuais, como nos casos das loterias e jogos, nos quais não existe “fonte permanente”. Igualmente, o ganho de capital não seria renda, pois não é “fruto”. Por sua vez, a teoria da renda-acrécimo não possui elementos para justificar a tributação exclusiva na fonte, na qual não se consegue medir o acréscimo patrimonial em virtude do caráter instantâneo da remessa.⁶⁶ Já a teoria legalista é a que recebe maior reprimenda da doutrina. A margem de produção normativa do legislador ordinário está delimitada pelas normas constitucionais, sendo inadmissível a disposição

⁶³ Pela doutrina, podem-se mencionar os Professores Misabel Derzi e Luis Eduardo Schoueri. DERZI, Misabel. *Op. Cit.* p. 389. SCHOUERI, Luis Eduardo. “O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica.” *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexsandro Broedel. **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. pp. 244-245.

⁶⁴ Sobre o Recurso Extraordinário nº 201.456/MG, observe-se o pronunciamento do Ministro Nelson Jobim: “o conceito de lucro real tributável é puramente legal e decorrente exclusivamente da lei, que adota a técnica da enumeração taxativa.”. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 201.456/MG**. Tribunal Pleno. Relator p/ o acórdão: Min. Nelson Jobim. Julgado em 02/05/2002. Brasília: Diário de Justiça de 17/10/2003.

⁶⁵ Sobre o Recurso Extraordinário nº 200.844/PR, é mister reproduzir o seguinte excerto: “O Supremo Tribunal Federal, ao examinar a *ratio* subjacente ao art. 3º, n. I, da Lei nº 8.200/91, cuja eficácia veio a ser revigorada pela Lei nº 8.682/93 (art. 11), e ao manifestar-se a respeito do benefício em referência, cuja outorga foi motivada, unicamente, por razões de política legislativa, deixou assentado, no tema (...) (b) que o conceito normativo de renda (e de lucro real) representa noção revestida de caráter simplesmente legal, cabendo, ao legislador comum, definir-lhe o conteúdo e delinear-lhe o sentido, desde que observados – como no caso o foram – critérios de razoabilidade, em estrita consonância com os padrões fundados no princípio da proporcionalidade.” Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 200.844/PR**. Tribunal Pleno. Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em 25/06/2002. Brasília: Diário de Justiça de 16/08/2002.

⁶⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Op. Cit.* p. 243.

livre e incondicionada sobre o conceito de renda, uma vez que incompatível com o sistema estrito de distribuição das competências tributárias fixado na Constituição de 1988.⁶⁷ A manipulação indiscriminada do conceito de renda culminaria, em certas situações, na tributação do patrimônio ou do capital, o que significaria intolerável invasão da competência tributária dos Estados e dos Municípios pela União, ou, ainda, poderia implicar em instituição involuntária do imposto sobre grandes fortunas por lei ordinária, sendo que a normativa constitucional exige a instrumentalização através de lei complementar. Além disso, como assevera Ricardo Mariz de Oliveira, a renda, assim como o provento de qualquer natureza, “é acontecimento da vida econômica real, e não criação artificial da lei, ainda que se trate de um ser abstrato.”⁶⁸

A jurisprudência tradicional do Supremo Tribunal Federal, de que são exemplos o Recurso Extraordinário nº 188.684/SP, o Recurso Extraordinário nº 195.059, o Recurso Extraordinário nº 117.887 e o Recurso Extraordinário nº 221.142/RS, acolhe o entendimento da maior parcela da doutrina, no sentido de que o conceito de renda é constitucional, “até porque não pode a Lei infraconstitucional definir como renda o que insitivamente não o seja”.^{69 70 71 72} Depreende-se da leitura destes julgados a prevalência do entendimento de quatro Ministros da Corte Suprema, os Ministros Carlos Velloso, Moreira Alves, Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio Mello. Vale lembrar, ainda neste ponto, a famosa ponderação do Ex-Ministro Luiz Galotti, do Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 71.758, julgado em 1973 – mais de quarenta anos antes do mais recente acórdão com essa tendência (Recurso Extraordinário nº 221.142/RS, de 30/10/2014) – quando afirmou que “se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.”⁷³

⁶⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Op. Cit.* p. 245. DERZI, Misabel. *Op. Cit.* p. 389. MARIZ DE OLIVEIRA, *Op. Cit.* p. 177.

⁶⁸ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Op. Cit.* p. 400.

⁶⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 188.684/SP**. Primeira Turma. Relator: Min. Moreira Alves. Julgado em 16/04/2002. Brasília: Diário de Justiça de 07/06/2002.

⁷⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 195.059/SP**. Primeira Turma. Relator: Min. Moreira Alves. Julgado em 02/05/2000. Brasília: Diário de Justiça de 16/06/2000.

⁷¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 117.887/SP**. Tribunal Pleno. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgado em 11/02/1993. Brasília: Diário de Justiça de 23/04/1993.

⁷² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 221.142/SP**. Tribunal Pleno. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgado em 20/11/2013. Brasília: Diário de Justiça Eletrônico de 30/10/2014.

⁷³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 71.758**. Tribunal Pleno. Relator: Min. Thompson Flores. Julgado em 14/06/1972. Brasília: Diário de Justiça de 31/08/1973. p. 357.

Entretanto, não se pode desconsiderar a existência de importantes julgamentos do Plenário do STF, marcadamente o Recurso Extraordinário nº 201.456/MG e o Recurso Extraordinário nº 200.844/PR, nos quais ficou assentado que o conceito de renda é legal, ficando ao alvitre do legislador a sua caracterização. A tese foi defendida com maior vigor pelo Ministro Nelson Jobim, tendo emitido magníficos votos vencidos os Ministros Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence.

Identifica-se, ainda, em acórdão recente, uma posição aparentemente intermediária, sustentada pelo Ministro Joaquim Barbosa. No Recurso Extraordinário nº 582.525/SP, o Ministro pontificou que “por maior que seja a ambiguidade da expressão *“renda e proventos de qualquer natureza”*, a respectiva definição não fica ao exclusivo arbítrio do legislador complementar ou ordinário”⁷⁴. Embora tenha afirmado a inexistência de um conceito expresso de renda e proventos no Texto Constitucional, ou mesmo um conceito ontológico, defendeu que a definição de renda somente pode ser estipulada a partir de uma série de influxos provenientes do sistema jurídico, como a proteção ao mínimo existencial, o direito ao amplo acesso à saúde, a capacidade contributiva, a proteção à livre iniciativa e à atividade econômica, e de outros sistemas com os quais o Direito mantém acoplamentos, como o econômico e o contábil.⁷⁵

Enfim, colhem-se da doutrina e da jurisprudência os seguintes pontos pacíficos sobre a matéria: (1) renda é produto, fluxo ou acréscimo patrimonial, inconfundível com o patrimônio de onde promana, assim entendido o capital, o trabalho ou a sua combinação; (2) renda é disponibilidade, econômica ou jurídica, de riqueza nova, decorrente de atividade econômica; (3) a renda pode ter uma realização econômica (avaliada monetariamente – regime de caixa) ou representar um crédito líquido e certo (riqueza a ser realizada – regime de competência); (4) a periodicidade é elemento fundamental na definição de renda, com raras exceções; e (5) provento é forma específica de rendimento tributável, tecnicamente compreendida como o que é fruto não da realização imediata e simultânea de um patrimônio, mas sim do acréscimo patrimonial resultante de uma atividade que já cessou.⁷⁶

⁷⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 582.525/SP**. Tribunal Pleno. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgado em 09/05/2013. Brasília: Diário de Justiça Eletrônico de 07/02/2014. p. 8.

⁷⁵ Idem. p. 9.

⁷⁶ DERZI, Misabel. *Op. Cit.* p. 393. CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. pp. 825-826. CARRAZZA, R. A. *Op. Cit.* p. 109. MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza**: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996. p. 79.

Quanto ao aspecto territorial do IR, admite-se o regramento pelo princípio da extraterritorialidade, ou seja, tributam-se não apenas a totalidade das rendas e proventos cuja disponibilidade for adquirida no território nacional por residentes no Brasil, mas também as rendas percebidas no exterior por residentes no país, ainda que se encontrem no estrangeiro e ausentes do território nacional, bem como as rendas percebidas no Brasil por estrangeiros, que se encontrem dentro ou fora do país, a depender do caso.

Em relação ao aspecto temporal, pertinente ao momento em que ocorre o fato gerador, deve-se levar em consideração a questão de o imposto de renda demandar, para a sua apuração, a escolha de um determinado intervalo de tempo, a fim de que se possa constatar a renda efetivamente auferida pelo contribuinte. Neste sentido, qualifica-se o imposto de renda como tributo sujeito à periodicidade. Vale sublinhar que essa periodicidade deve ser delineada de forma que o lapso temporal possa ser suficiente e adequado para revelar e possibilitar a aferição de acréscimo patrimonial, de modo a garantir a observância dos princípios da capacidade contributiva, pessoalidade e progressividade, sob pena de desnaturar o tributo caso se estabeleça um prazo muito curto. Atualmente, a ordem jurídica em vigor prescreve a periodicidade anual ao imposto de renda, existindo discussão doutrinária acerca do lapso anual ser obrigatório a partir das normas constitucionais ou estar sujeito à discricionariedade do legislador.⁷⁷

Tecidas as observações gerais sobre os principais aspectos do IR, passa-se a cuidar, agora, especificamente do imposto de renda das pessoas jurídicas ('IRPJ'), porquanto é o regime que importa ao presente trabalho. O IRPJ tem seu regramento em diversos Diplomas Legais e Infralegais, cabendo destacar a Lei nº 7.713/1988, a Lei nº 9.250/1995 e o Decreto nº 3.000/1999.

Os contribuintes do IRPJ são as pessoas jurídicas e as empresas individuais. Por pessoas jurídicas, entende-se (i) as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital; (ii) as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior; e (iii) os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País. As sociedades em conta de participação são equiparadas às pessoas jurídicas para fins de IRPJ. Quanto às

⁷⁷ A favor da obrigatoriedade da periodicidade anual com base na Constituição Federal, podem-se mencionar Misabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho. DERZI, Misabel, *Op. Cit.* p. 425. COÊLHO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. pp. 299-302.

empresas individuais, consistem (a) nas firmas individuais; (b) nas pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços; e (c) nas pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos.

A base de cálculo do IRPJ, fixada em consonância com a lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, é o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração. Os contribuintes podem optar pela apuração trimestral do imposto, por períodos encerrados nos dias 31/03, 30/06, 30/09 e 31/12 de cada ano-calendário, ou pela apuração anual, no qual deve ser apurado o lucro real até 31 de dezembro de cada ano.

O regime do lucro real é obrigatório para as pessoas jurídicas (i) cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de setenta e oito milhões de reais, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses; (ii) cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; (iii) que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; (iv) que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; (v) que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/96; (v) que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*) e (vi) que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio, tudo conforme o art. 14 da Lei nº 9.718/98.

O lucro real é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária, consoante dispõem o art. 6º da Lei nº 1.598/77 e o art. 247 do Decreto nº 3.000/99. A determinação do lucro real é precedida da apuração do lucro líquido de cada período de

apuração com observância das disposições das leis comerciais. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deve ser determinado com observância dos preceitos da legislação comercial. Parte, assim, do lucro contábil da pessoa jurídica, o qual é ajustado por adições, *e. g.* despesas e custos não dedutíveis para fins tributários, e exclusões, *e. g.* receitas contábeis não consideradas para fins tributários, previstas na legislação.

O regime do lucro presumido pode ser adotado pelas pessoas jurídicas cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses. A opção pela tributação com base no lucro presumido é definitiva em relação a todo o ano-calendário. O imposto com base no lucro presumido é determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

A base de cálculo do imposto e do adicional no regime do lucro presumido é determinada, em cada trimestre, mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

O lucro arbitrado, a seu turno, pode ser utilizado quando (1) o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; (2) a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real; (3) o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527 do RIR; (4) o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido; (5) o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente

do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior; (6) o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário. O lucro arbitrado tem sua base de cálculo delineada nos arts. 531 a 535 do RIR/99.

No que tange aos reembolsos ocorridos no contexto de contratos de *cost sharing*, verifica-se que a recuperação dos custos ou despesas é inócua para efeitos da base de cálculo do IRPJ nas sistemáticas do lucro presumido e do lucro arbitrado. As exceções são as situações em que a empresa não aproveitou destes custos/despesas como redutor de lucro, quer por ter calculado, em período anterior, seu regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado, quer por ter comprovado não ter deduzido tais valores na sistemática do lucro real.⁷⁸

Sendo assim, os ressarcimentos feitos ao centro de custos pelas unidades de um grupo econômico, por força de pacto de partilha de custos e despesas, geram repercussão efetiva quando se está tratando do regime de apuração do IRPJ pelo lucro real. Neste caso, a questão da dedutibilidade destas despesas pode gerar influência significativa porque podem implicar na redução do lucro líquido, base de cálculo do IRPJ apurado pelo lucro real.

Quando do reembolso do custo ou da despesa, deve ser promovido o registro do valor com a finalidade de anular ou neutralizar a despesa ou custo previamente incorrido. Tal neutralização pode se dar mediante adição de uma receita ou estorno do custo ou da despesa anteriormente suportados.

Em qualquer cenário, sobressai o fato de que os reembolsos de custos e despesas, no âmbito do *cost sharing*, não se enquadram como acréscimos, aumentos, de patrimônio. Cuida-se, efetivamente, de mera recomposição, reposição, patrimonial. A quantia vertida pelas unidades à sociedade mãe, ou de uma empresa parceira para outra, no bojo destes acordos de partilha, não ostenta caráter de remuneração, ou natureza jurídica de preço, estando destituída de qualquer margem de lucro, e, por consequência, restringindo-se ao exato valor dos custos e despesas suportados pela entidade centralizadora, na medida do benefício econômico auferido pelos demais participantes.

⁷⁸ GALHARDO, Luciana. *Op. Cit.* p. 127.

A literatura especializada corrobora plenamente este posicionamento, podendo-se mencionar Luciana Galhardo, Livia Germano e Leonardo Freitas de Moraes e Castro, que afirmam inexistir acréscimo patrimonial, riqueza nova ou renda, nos termos da Constituição, mas apenas uma recomposição de patrimônio previamente reduzido, na hipótese ora tratada.⁷⁹

Além desta questão, merece abordagem o tema da dedutibilidade das despesas para a empresa que efetua a entrega do reembolso ao centro de custos. A regra geral sobre dedutibilidade de despesas está posta no art. 299 do RIR/99, que reproduz o disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/1964, tendo ambas por função concretizar o mandamento constitucional de que a tributação pelo IR deve ser restrita à renda, não alcançando outros fenômenos econômicos.

De acordo com esses preceitos, são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. As despesas necessárias são definidas como aquelas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. As despesas ainda devem ser efetivas e comprovadas mediante documentação hábil e idônea. Em síntese, as despesas devem ser necessárias, normais e usuais, além de regularmente comprovadas e pagas.

O fator comum entre todos os requisitos de dedutibilidade é a *relação com a atividade operacional da empresa*. Tanto a necessidade quanto a normalidade e a usualidade estão vinculadas com a observância deste fator, a vinculação, direta ou indireta com o modelo, o padrão e as características da atividade da empresa.

Deve-se atentar, na interpretação destas regras legais/infralegais de dedutibilidade, para a compatibilização delas com as normas constitucionais das quais se extrai a dedutibilidade. Afinal, os dispositivos legais e infralegais citados constituem, segundo o ensinamento de Ricardo Mariz de Oliveira, normas meramente explicitadoras “do substrato material constitucional para a instituição e a cobrança do imposto de renda.”⁸⁰

⁷⁹ GALHARDO, Luciana. *Op. Cit.* p. 128. GERMANO, Livia. *Op. Cit.* p. 801. CASTRO, L. F. M.. 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. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 177. São Paulo: Dialética, 2010. p. 90-102.

⁸⁰ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Op. Cit.* p. 690.

Neste sentido, surgem algumas ponderações importantes, lastreadas na doutrina nacional, para garantir a adequação dos critérios de dedutibilidade ao figura constitucional da matéria.

Em primeiro lugar, a exigida relação com a atividade operacional da empresa, seja para qual critério for (necessidade, normalidade e usualidade), não deve ser interpretada de modo a impedir a dedução de despesas indiretamente ligadas à atividade exercida pela firma. Humberto Ávila leciona, neste ponto, que “ao admitir a dedução de despesas *necessárias* às atividades da empresa, a legislação aceita e pressupõe a dedução de despesas *indiretamente* relacionadas a atividade operacional”.⁸¹

Em segundo lugar, os critérios da normalidade e da usualidade devem ser interpretados e aplicados tendo como referência o *tipo* de transações, operações ou atividades da empresa. O que deve ser perquirido, na esteira da doutrina de Humberto Ávila, é a existência de vinculação das despesas com o “*conjunto de características* que indicam as qualidades de um *modelo ou padrão* de atividade operacional.”⁸² Não servem como balizas para os critérios da normalidade e da usualidade os conceitos obtidos junto ao senso comum sobre esses termos, na acepção de despesas que, na opinião das autoridades fiscais, são corriqueiras ou indispensáveis no ramo empresarial do contribuinte.

Em terceiro lugar, o filtro de validade extraído das normas magnas exige que na concretização das regras de dedutibilidade haja o máximo de objetividade possível, pautada por uma leitura constitucional da questão, extirpando-se subjetivismos por parte das autoridades fiscais. Como diz Ricardo Mariz de Oliveira, “saber afirmar ou julgar que uma despesa é ou não é necessária não pode ficar ao sabor de interpretações e sentimentos pessoais variáveis e voláteis”.⁸³ Adotado um critério subjetivo e pessoal, o contribuinte pode ter uma opinião sobre os fatos e o direito aplicável, os integrantes do Fisco firmarem outro posicionamento e o Judiciário consolidar apreciação e julgamento diversos daqueles formulados pelo contribuinte e pelo Fisco. Este panorama de insegurança jurídica não se coaduna com as regras legais e infralegais que disciplinam o assunto. Pelo contrário. A exegese constitucional dos ditames que regem a matéria conduz a parâmetros claros e objetivos para a dedutibilidade das despesas operacionais, vinculados, essencialmente, com “à existência

⁸¹ Idem. p. 221.

⁸² Idem. p. 220-221.

⁸³ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Op. Cit.* p. 692.

de uma relação entre as despesas e as atividades da empresa ou a sua fonte produtora”. Segundo Mariz de Oliveira, identificada esta relação “a despesa será por todos reconhecida como necessária, independentemente do que qualquer um pense ou possa pensar, ache ou possa achar, quanto à sua conveniência ou por comparação com qualquer outro referencial de apreciação”⁸⁴.

No âmbito dos contratos de *cost sharing*, o questionamento central, neste ponto, é relativo à possibilidade de uma sociedade deduzir como despesa operacional própria os gastos incorridos por outra empresa (líder) para a aquisição de serviços, bens e direitos, ou para o desenvolvimento de intangíveis e novos ativos. A literatura especializada aponta na direção da viabilidade da dedução, sendo imprescindível a observância detida dos pré-requisitos legais e infralegais.

Edmar Andrade Filho entende que, no contexto dos acordos de partilha de custos e despesas, “as despesas, se necessárias, normais e usuais, são perfeitamente dedutíveis, desde que o critério de rateio seja razoável”.⁸⁵ O consagrado especialista na seara do imposto de renda adverte que os contribuintes devem ter redobrada atenção para a questão da prova dos fatos, cercando-se de elementos probantes fartos a servir como demonstração “sobre a adequação e veracidade dos valores rateados e também de sua relação com a fonte produtora dos rendimentos.”⁸⁶

Na mesma linha, Alberto Xavier considera admissível a dedução das despesas operacionais decorrentes de pactos de *cost sharing*, desde que cumpridas as disposições normativas e atendidos, especialmente, os pressupostos da comprovação da necessidade da despesa e da razoabilidade do critério de determinação do valor da despesa.⁸⁷ Não destoam o posicionamento de Luciana Galhardo, segundo a qual a dedutibilidade das citadas despesas é possível, mas depende “da comprovação de sua necessidade à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, embasada em documentação hábil e idônea (...), e da efetividade de sua realização”.⁸⁸

A Receita Federal publicou diversas Soluções de Consulta sobre o IRPJ nos contratos de compartilhamento de custos e despesas, podendo-se mencionar as seguintes: DISIT SRRF08 nº 140/2000; DISIT SRRF08 nº 354/2008; DISIT SRRF06 nº 84/2011; COSIT nº 08/2012; e COSIT Divergência nº 23/2013. Vejam-se as conclusões

⁸⁴ Idem. p. 693.

⁸⁵ ANDRADE FILHO, Edmar. **Imposto de Renda das Empresas**. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 177.

⁸⁶ Idem. p. 178.

⁸⁷ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.* p. 344.

⁸⁸ GALHARDO, Luciana. *Op. Cit.* p. 41.

destes pronunciamentos, que abrangem um período superior a 15 (quinze) anos, quanto à possibilidade de dedução das despesas e seus pressupostos:

Solução de Consulta	Dedutibilidade das despesas	Pressupostos/Justificativa (P/J)
DISIT SRRF08 nº 140/2000	Permitida	P: Despesas estejam devidamente comprovadas, sem incorrer no caso do art. 273 do RIR/99, e o critério do rateio entre sociedades interdependentes estiver fundamentado em contrato idôneo.
DISIT SRRF08 nº 354/2008	Vedada.	J: As despesas “competem ao estabelecimento permanente situado fora do território nacional, e, em consequência, não devem impactar negativamente as bases de cálculo destes tributos no Brasil.”
DISIT SRRF06 nº 84/2011	Permitida	P: Devem ser adotados critérios de rateio que correspondam à efetiva imputação da despesa. Recomendado igualmente que os critérios sejam comprovados e registrados em contrato escrito, formalizado entre as empresas do grupo, utilizando-se parâmetros objetivos e previamente ajustados. Deve haver, ainda, consistência na opção por certo critério, não podendo o contribuinte mudá-lo a cada exercício.
COSIT nº 08/2012	Permitida	P: As despesas:

		<p>a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos;</p> <p>b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;</p> <p>c) o rateio se der mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;</p> <p>d) o critério de rateio for consistente com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios gerais de Contabilidade;</p> <p>e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços apropriar como despesa tão somente a parcela que lhe couber segundo o critério de rateio.</p>
COSIT Divergência nº 23/2013	Permitida	P: Os mesmos listados na COSIT nº 08/2012.

O quadro revela uma tendência claramente predominante da Receita Federal no sentido do reconhecimento da viabilidade da dedução das despesas no âmbito dos contratos de *cost sharing*. Nos últimos 15 anos, quatro manifestações do órgão foram favoráveis a esta tese, enquanto somente uma, datada de 2008, fixou posicionamento na direção oposta. Vale frisar que os dois pronunciamentos mais recentes ostentam maior relevância por terem sido emanados pela Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), cuja competência é nacional, enquanto os demais foram proferidos por órgãos regionais (as Superintendências da 8ª e da 6ª Regiões Fiscais). Não por acaso, as Soluções da

COSIT são as mais completas, detalhadas e aprofundadas dentre as cinco, fixando de maneira cristalina os requisitos que o Fisco Federal considera indispensáveis para a aplicação da regra da dedutibilidade.

Assim, nota-se que a Receita Federal aceita a dedução em contratos de compartilhamento de custos e despesas sempre que cumpridos os seguintes pressupostos sobre as despesas: a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos; b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas; c) o rateio se der mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; d) o critério de rateio for consistente com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios gerais de Contabilidade; e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços apropriar como despesa tão somente a parcela que lhe couber segundo o critério de rateio.

Delineados os principais aspectos do IRPJ em relação aos acordos de *cost sharing*, mediante exposição das normas legais e infralegais, da doutrina e do entendimento da Receita Federal, cumpre prosseguir o estudo com a abordagem sobre a aplicabilidade das regras de preços de transferência nos contratos de compartilhamento.

Regras de Preços de Transferência

Preço de transferência é o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a empresa a ela relacionada.⁸⁹ As regras de preços de transferência visam a regular, para fins tributários, os preços praticados entre partes vinculadas nos negócios voltados à importação e exportação de bens, serviços e direitos, assim como juros em contratos internacionais. As aludidas normas têm como propósito coibir que entidades consideradas relacionadas, na acepção dada pela lei, transfiram riqueza, sob a forma de renda tributável, de um país para outro, com a finalidade de reduzir ou eliminar o correspondente encargo tributário. O desvio de riqueza combatido poderia ser alcançado pelos contribuintes por meio da manipulação artificial dos preços praticados nas operações de importação ou exportação

⁸⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 10.

entre partes vinculadas, aproveitando-se do fato de tais preços não serem negociados em um mercado livre e aberto.⁹⁰

As regras de preços de transferência foram instituídas na Lei nº 9.430/1996, por meio da qual completou-se no Brasil a transição para o regime de tributação com bases universais, iniciada um ano antes, pela Lei nº 9.239/1995. Enquanto esta expandia o aspecto espacial da hipótese de incidência do IRPJ, a Lei nº 9.430/96 pretendia garantir que lucros decorrentes de atividades no país fossem refletidos na base de cálculo do IR. Para tanto, a adoção do princípio do *arm's length* exerce papel fundamental, servindo como instrumento para assegurar que contribuintes com igual capacidade contributiva sejam igualmente tratados, independentemente de suas transações se darem com pessoas ligadas ou com terceiros.⁹² Em síntese, o *arm's length* consiste em tratar os membros de um grupo multinacional como se eles atuassem como entidades separadas, não como partes inseparáveis de um negócio único.⁹³

A normatização dos preços de transferência situa-se entre os artigos 18 e 24-B da Lei nº 9.430/1996. A regulamentação infralegal vigente está definida nos arts. 240 a 245 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99) e na Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012.

O marco legal define pessoa vinculada (à pessoa jurídica domiciliada no Brasil), para fins de *transfer pricing*, (i) a matriz desta, quando domiciliada no exterior; (ii) a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior; (iii) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; (iv) a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; (v) a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica; (vi) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a

⁹⁰ BIFANO, Elidie Palma. *Op. Cit.* p. 28.

⁹¹ BELLAN, Daniel Vitor. “Preços de Transferência: Dificuldades Práticas na Aplicação do Método PIC”. *In:* SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord). **Tributos e Preços de Transferência**. 3ª Volume. São Paulo: Dialética, 2009. p. 9.

⁹² SHOUERI, Luis Eduardo. “Apresentação”. *In:* SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord). **Tributos e Preços de Transferência**. 3ª Volume. São Paulo: Dialética, 2009. p. 7.

⁹³ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 26.

pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; (vii) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento; (viii) a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta; (ix) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos; e (x) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

O objeto do regramento de preços de transferência, segundo a legislação vigente, diz respeito aos custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, os quais somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos métodos previstos pelo legislador.

No âmbito das importações, existem quatro métodos positivados na Lei nº 9.430/1996 (arts. 18 e 18-A) para o controle de preços de transferência: (a) Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda empreendidas pela própria interessada ou por terceiros, em condições de pagamento semelhantes; (b) Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia especificada na lei; (c) Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, acrescido dos impostos e taxas cobrados na exportação no país onde tiverem sido originariamente produzidos, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado; e (d) Método do Preço sob Cotação na Importação – PCI:

definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

Na hipótese de utilização de mais de um método, considera-se dedutível o maior valor apurado. Se os valores apurados segundo os métodos aludidos forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.

Quanto às exportações, a legislação prescreve que as receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes. Caso seja verificado que o preço de venda nas exportações é inferior ao limite citado, as receitas das vendas nas exportações são determinadas tomando-se por base o valor apurado segundo um dos seguintes métodos: (1) Método do Preço de Venda nas Exportações - PVEx: definido como a média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes, ou por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamento semelhantes; (2) Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVA: definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de quinze por cento sobre o preço de venda no atacado; (3) Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVV: definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de trinta por cento sobre o preço de venda no varejo; (4) Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro - CAP: definido como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições; e (5) Método do Preço sob Cotação na Exportação –

PECEX: definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

Introduzidos os principais aspectos das regras de preços de transferência, passa-se a analisar, com base na doutrina e no entendimento da Receita Federal, a possibilidade de aplicação aos contratos de compartilhamento de custos e despesas, em especial entre grupos econômicos.

Alberto Xavier sustenta que “não tendo os acordos de compartilhamento a natureza de uma prestação de serviços, não se poderá falar de uma receita de *exportação* ou *venda de serviços*, nem de sua *importação* ou *compra* dos mesmos”⁹⁴. Os recursos recebidos pelo centro de custos têm caráter participativo, e não contraprestacional. Assim, conclui com segurança que “aos casos de contrato de compartilhamento de custos não se aplicam as regras internas em matéria de preço de transferência”.⁹⁵ Todavia, o festejado jurista luso posiciona-se pela incidência das normas de *transfer pricing* quando se estiver “diante de um verdadeiro contrato de prestação de serviços intragrupo com pessoa vinculada residente no exterior (ou domiciliada em território de tributação favorecida ou beneficiária de regime fiscal privilegiado”⁹⁶.

A impossibilidade de aplicação das regras de preços de transferência nos contratos de *cost sharing* também é esposada por Luciana Galhardo, que salienta não ser possível a adição de qualquer margem de lucro nestes acordos. Nestas circunstâncias, as normas de *transfer pricing* não encontra aplicabilidade porque trabalham com a figura de preços e a inclusão de um elemento de lucro, incompatíveis com rateios de custos e despesas bem elaborados e obedecidos na realidade. O que os contribuintes devem atentar é se o montante de custos ou despesas alocados pela empresa estrangeira para a empresa brasileira está causando superalocação de custos e despesas, gerando uma diminuição excessiva dos lucros da firma pátria. Sem dúvidas, um quadro deste tipo poderia provocar o interesse da fiscalização. Mesmo nesse caso, destaca-se, a resolução deve ser procedida mediante os “critérios gerais de dedutibilidade e necessidade, não através da aplicação dos métodos objetivos da Lei 9.430/96 e alterações posteriores”.⁹⁷

Na mesma linha, Elidie Palma Bifano assevera que “o contrato de rateio de custos não se submete às regras de controle de preços, consoante a lei brasileira”, tendo

⁹⁴ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.* p. 342.

⁹⁵ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.* p. 342.

⁹⁶ *Idem.* p. 344.

⁹⁷ GALHARDO, Luciana. *Op. Cit.* pp. 72-73.

em vista que as operações nos acordos de *cost sharing* estão fora do mercado, não possuindo conteúdo de preço. Não estão presente os pressupostos para a utilização das normas de *transfer pricing*.⁹⁸ Entretanto, a jurista considera que nos serviços intragrupo há sujeição às regras de preços de transferência, aplicando-se o princípio *arm's length*, sob os métodos PIC e PVEEx.⁹⁹

Por outro lado, cabe registrar que existe corrente que considera aplicáveis as normas de preços de transferência inclusive nos contratos de *cost sharing*, tais como Eliete Malheiro¹⁰⁰ e Gabriel Troianelli¹⁰¹. A primeira jurista alega que a ausência do elemento lucro não exige a empresa pagadora de submeter a transação às regras de controle de preços, pois haveria, de fato, uma atividade, um esforço empreendido pela empresa no exterior em favor da empresa brasileira, cuja natureza seria de remuneração, de preço.¹⁰² Esta tese doutrinária, embora respeitável, compreende de maneira equivocada o contrato de compartilhamento de custos e despesas, atribuindo ao centro de custos estrangeiro uma atividade em prol das unidades, como se os valores remetidos fossem a título de contraprestação por serviço prestado. Aqui a distinção é absolutamente necessária e incontornável. Em pactos de *cost sharing*, não há prestação de serviço ou venda de produto, tendo - por essa razão, e não somente pela ausência de margem de lucro – as remessas natureza de mero reembolso, incompatível com a noção de preço ou remuneração. A inaplicabilidade das regras de *transfer pricing*, com a devida vênia à tese oposta, não encontra sustentação robusta em uma interpretação mais aprofundada sobre a matéria.

A Receita Federal vem se deparando com questionamentos nesta matéria há muitos anos, conforme se observa nas seguintes Soluções de Consulta: DISIT SRRF08 nº 354/2008; COSIT nº 08/2012; COSIT nº 50/2016; DISIT SRRF04 nº 4001/2017; e DISIT SRRF06 nº 6024/2017.

Na DISIT SRRF08 nº 354/2008 o Fisco concluiu pela inaplicabilidade do controle de preços de transferência porque “referida legislação tem por função (...) determinar o limite do quanto uma dada despesa pode impactar negativamente as bases de cálculo” do IRPJ e da CSLL, o que seria inviável nos casos de *cost sharing* uma vez que, nesta Consulta, a RFB entendeu indedutíveis os valores de reembolso na órbita do

⁹⁸ BIFANO, Elidie. *Op. Cit.* pp. 46-47.

⁹⁹ *Idem.* p. 43.

¹⁰⁰ MALHEIRO, Eliete. *Op. Cit.* p. 48-75.

¹⁰¹ TROIANELLI, Gabriel. *Op. Cit.* p. 75-93.

¹⁰² MALHEIRO, Eliete. *Op. Cit.* p. 74.

IRPJ e da CSLL, devendo ser arcados os custos e despesas exclusivamente pela controladora.

Posteriormente, na COSIT nº 08/2012, a Receita Federal modificou seu posicionamento, considerando que não são aplicáveis as regras de *transfer pricing* neste contexto, cabendo sua incidência apenas nos casos em que “as disposições do contrato sejam inconsistentes com as características de contratos de compartilhamento de custos e despesas”. O Fisco adentrou inclusive na questão do método mais adequado de controle de preços, indicando a utilização do Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) ou o do Método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL). Por óbvio, ocorreu também mudança no que tange à dedutibilidade das despesas rateadas para fins de IRPJ e CSLL, que passou a ser autorizada.

Em 2016, a COSIT nº 50 novamente afirmou a aplicabilidade do controle de preços previsto na Lei nº 9.430/1996 em contratos de compartilhamento de custos e despesas. Vale destacar que a situação analisada foi qualificada pelo Fisco como caso de operações de importação de serviços, embora o contribuinte tenha expressamente frisado que “os contratos formalizados não envolvem prestação de serviços propriamente ditos e não geram resultados no país”¹⁰³, configurando “mera forma de rateio entre as subsidiárias das despesas comuns, suportadas pela matriz situada no exterior”¹⁰⁴. A conclusão da RFB, nesta Consulta, portanto, mostra-se equivocada por conta de incompreensão sobre as circunstâncias fáticas e jurídico-contratuais enfrentadas.

As Soluções DISIT SRRF04 nº 4001/2017 e DISIT SRRF06 nº 6024/2017, embora versassem sobre casos concretos diferentes entre si e diferentes da COSIT nº 50/2016, adotaram a orientação desta última, sob o fundamento de que as situações trazidas pelos contribuintes em 2017 diziam respeito a serviços prestados pela empresa líder, residente e domiciliada no estrangeiro. A peculiaridade é que a DISIT 4001 menciona na ementa as expressões ‘acordos de repartição de custos e despesas’, ‘contrato de compartilhamento de custos e despesas’ e ‘*cost-sharing*’, enquanto deveria destacar que o caso versava sobre serviços intragrupo, de modo a especificar o substrato fático ao qual aplicável a decisão fiscal. Na DISIT 6024, a redação da ementa sobreveio mais adequada, limitando o entendimento à hipótese de ‘serviços técnicos e de

¹⁰³ BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº 50**. Brasília: Ministério da Fazenda, 05/03/2016. p. 2.

¹⁰⁴ Idem. p. 2.

assistência administrativa e semelhantes. Não obstante, reitera-se a crítica, para essas DISIT's, que foi formulada à COSIT nº 50/2016, no sentido do equívoco na interpretação dos fatos e das contratualidades pelos agentes da Receita Federal.

Encerra-se, com isso, a abordagem sobre a incidência das regras de *transfer pricing* aos contratos de rateio de custos e despesas, tendo sido apresentadas a legislação, a literatura especializada e a evolução do entendimento da Receita Federal sobre a matéria. A título conclusivo, verifica-se maior solidez e adequação jurídica na tese da inaplicabilidade das normas de controle de preços, fixadas na Lei nº 9.430/1996, aos acordos de *cost sharing*, englobando rateios de custos e despesas de (i) aquisições de bens, serviços e direitos; (ii) desenvolvimento e pesquisa para criação de intangíveis e novos ativos tangíveis; e (iii) serviços intragrupo sem natureza profissional, intuito mercantil/lucrativo e destituídos de margem de lucro, pois ausente o elemento da contraprestação, que caracteriza a prestação de serviços típica – nesta última hipótese, de serviços *in house* prestados com profissionalidade e lucro, em caráter contraprestacional, devem ser impostas as regras de preços de transferência.

Distribuição Disfarçada de Lucros

A análise dos preços e condições dos negócios entabulados entre empresas ligadas também é objeto da normativa sobre a distribuição disfarçada de lucros ('DDL'). As normas sobre DDL, aduz Edmar de Oliveira Andrade Filho, exigem que, para fins fiscais, esses negócios jurídicos produzam os mesmos efeitos que seriam produzidos se fossem realizados nas mesmas bases em que seriam contratados com terceiros.¹⁰⁵ O objetivo é coibir a prática de operações artificiais pelas quais algumas empresas concediam benefícios a seus sócios, administradores, parentes ou dependentes, em prejuízo da sociedade e da Fazenda Pública.¹⁰⁶

Na legislação, o regramento consta entre os arts. 60 e 62 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, alterado pelo Decreto-lei nº 2.064/1983, e, em nível infralegal, entre os arts. 464 e 466 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999).

Os conceitos fundamentais para o estudo da DDL são os de pessoa ligada (à pessoa jurídica) e de valor de mercado. Ambos constituem pressupostos essenciais, indispensáveis, para a aplicação das regras de DDL. Segundo a legislação, considera-se

¹⁰⁵ ANDRADE FILHO, Edmar. *Op. Cit.* p. 444. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Op. Cit.* p. 775.

¹⁰⁶ ANDRADE FILHO, Edmar. *Op. Cit.* p. 444.

pessoa ligada à pessoa jurídica, a) o sócio desta, mesmo quando outra pessoa jurídica; b) o administrador ou o titular da pessoa jurídica; c) o cônjuge e os parentes até terceiros grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata a letra "a" e das demais pessoas mencionadas na letra "b". Já o valor de mercado é definido como a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado. O valor do bem negociado frequentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes. O valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço. Se o valor do bem não puder ser determinado nos termos dos dois conceitos acima apresentados, e o valor negociado pela pessoa jurídica basear-se em laudo de avaliação de perito ou empresa especializada, cabe à autoridade tributária a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros.

A consequência da aplicação das regras de DDL é a adição, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, da diferença entre o valor de mercado e o valor praticado pelas pessoas jurídicas com pessoas ligadas.¹⁰⁷

A partir dessas definições, tem-se pavimentado o caminho para a plena compreensão das hipóteses em que se presume a distribuição disfarçada de lucros. Trata-se dos negócios nos quais a pessoa jurídica (1) aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada; (2) adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada; (3) perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição; (4) a parte das variações monetárias ativas que exceder as variações monetárias passivas; (5) empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros; (6) paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente do valor de mercado; ou (7) realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado

¹⁰⁷ GALHARDO, Luciana. *Op. Cit.* p. 81.

ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros. Vale salientar que a prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros.

As situações legalmente previstas para enquadramento nas regras sobre DDL são objetivas e *numerus clausus*, não permitindo apreciações ou valorações subjetivas ampliativas, dado que caracterizadas pela taxatividade.¹⁰⁸ Deste modo, mesmo que ocorra uma hipótese fática em que haja passagem disfarçada de lucros a sócios ou acionistas da pessoa jurídica, se não estiver listada expressamente como caso de DDL, não pode incorrer nos lançamentos a esse título.¹⁰⁹

Vistos os principais aspectos da DDL, cabe refletir sobre a sua aplicabilidade aos contratos de *cost sharing*. Nestes acordos, inexistem as figuras da alienação e da aquisição, dado que se trata de reembolso, ressarcimento, recomposição patrimonial. Não incidentes as regras de DDL, por essa razão, portanto, às hipóteses 1, 2, 3, 4, 5 e 7. Todavia, podem atrair estas normas o caso descrito no item 6, porquanto abrange qualquer espécie de transação. O afastamento das regras de DDL, nestas circunstâncias, deve ser feito mediante a comprovação de condições comutativas e de não favorecimento entre as partes no pacto de compartilhamento.¹¹⁰

Assim, a aplicação das regras de DDL não pode ser realizada na maior parte das situações envolvendo contratos de *cost sharing*, cabendo sua incidência somente em um caso, hipótese em que podem ser obstadas mediante provas de condições comutativas e ausência de favorecimento entre as partes envolvidas na avença.

Contribuição social sobre o lucro líquido

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) encontra seu fundamento constitucional no art. 195, inciso I, alínea 'c', da Carta Política. A competência para a sua instituição pertence à União. A base de cálculo é o lucro auferido por empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei. O conceito de lucro não vem definido no Texto Magno, cabendo ao legislador ordinário estabelecer os seus contornos, desde que respeitado o limite semântico do *acréscimo*

¹⁰⁸ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Op. Cit.* p. 778-779.

¹⁰⁹ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Op. Cit.* p. 778-779.

¹¹⁰ GALHARDO, Luciana. *Op. Cit.* pp. 82-83.

patrimonial derivado do exercício da atividade da empresa ou de entidade a ela legalmente equiparada.

A CSLL foi instituída pela Lei nº 7.689/88, tendo sido alterada por diversas medidas provisórias e Diplomas Legais posteriores. A base de cálculo foi delineada como o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. Regulamentando o tributo, a Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017 estabeleceu que esta definição vale para a CSLL a que estão sujeitas as pessoas jurídicas obrigadas à tributação pelo regime do lucro real. A norma infralegal batizou esse conceito como *resultado ajustado*. De outro lado, para os contribuintes submetidos ao regime de tributação do lucro presumido, a CSLL tem por base de cálculo o *resultado presumido*.

As alíquotas da CSLL são de (i) 20% (vinte por cento), no período compreendido entre 1º de setembro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, e 15% (quinze por cento) a partir de 1º de janeiro de 2019, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; (ii) 17% (dezessete por cento), no período compreendido entre 1º de outubro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, e 15% (quinze por cento) a partir de 1º de janeiro de 2019, no caso das pessoas jurídicas referidas no inciso IX do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; e (iii) 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas.

A contribuição pode ser anual ou trimestral, da mesma forma que o IRPJ, sendo recolhida nos mesmos prazos, conforme o art. 31 da IN nº 1.700/2017. Cabe destacar, novamente quanto à base de cálculo, que o *resultado ajustado* não corresponde ao *lucro real*, motivo pelo qual a base imponible da CSLL não se confunde com a do IRPJ. A diferença reside nas adições, deduções e compensações admissíveis para a apuração de um não serem as mesmas autorizadas para fins de apuração da base de cálculo do outro. Apesar disso, a CSLL, do mesmo modo que o IRPJ, só pode incidir quando houver aumento patrimonial da pessoa jurídica contribuinte.

No que tange aos contratos de compartilhamento de custos e despesas, em qualquer das suas formas (aquisição de bens, serviços e direitos; desenvolvimento/pesquisa de bens, serviços e direitos; prestação de serviços, fornecimento de bens e direitos intragrupo), afigura-se impossível a exigência da CSLL, no quadro constitucional pátrio vigente, sobre os valores transferidos pelas unidades de um grupo econômico ao centro de custos, ou por um parceiro comercial para outro. O lucro previsto no art. 195, I, 'a', da Carta da República, não abrange, dentro dos seus

limites conceituais, os reembolsos, ressarcimentos, encaminhados por uma pessoa jurídica para outra no panorama do *cost sharing*, uma vez que inexistente *plus*, acréscimo, patrimonial. A IN RFB nº 1.700/2017 corrobora este entendimento no art. 40, inciso II, segundo o qual as recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas não integram a base de cálculo da CSLL.

A literatura especializada é unânime no mesmo sentido, conforme se depreende dos escritos de Luciana Galhardo¹¹¹, Livia Germano¹¹² e Leonardo Freitas de Moraes e Castro¹¹³.

Dada a similaridade da CSLL com o IRPJ, inclusive por conta da imposição das mesmas regras para apuração da base imponible e pagamento, com esteio no art. 28 da Lei nº 9.430/1996, aplicam-se à contribuição ora versada as mesmas observações feitas em relação ao IRPJ.

Imposto de Renda Retido na Fonte

Conforme consignado em relação ao IRPJ, o fato gerador do imposto de renda, com fulcro nos arts. 153, inc. III, da Carta da República, e 43, incs. I e II, do Código Tributário Nacional, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, entendida como o acréscimo patrimonial produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos dentro de um dado período de tempo, ou de proventos de qualquer natureza, considerados como os acréscimos patrimoniais não compreendidos na hipótese anterior.

O IRRF, por sua vez, tem por fundamento o art. 45, parágrafo único, do CTN, que prescreve que a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. Trata-se de técnica ou sistemática de arrecadação do IR - e não de espécie tributária autônoma – que visa a facilitar o trabalho da fiscalização mediante a atribuição a uma pessoa da obrigação de recolher o tributo, a qual estaria disseminada por tantos contribuintes quantos recebessem pagamentos ou créditos da fonte. Nesta hipótese, o sujeito passivo não é o contribuinte, mas o responsável tributário, ou seja, terceira pessoa com vinculação ao fato gerador a qual seja atribuída a obrigação de

¹¹¹ GALHARDO, Luciana. *Op. Cit.* p. 129.

¹¹² GERMANO, Livia. *Op. Cit.* p. 801.

¹¹³ CASTRO, Leonardo. *Op. Cit.* p. 101.

recolher o tributo, por força de lei, consoante os arts. 121, parágrafo único, inc. II, e 128, *caput*, do CTN. No caso do IRRF, o vínculo reside no fato de que é a fonte quem efetua o pagamento ou crédito, ou ao equivalente, da renda ou do provento tributável, de maneira que ostenta os meios para a apropriação do valor do imposto e destinação ao erário federal.

Nas hipóteses em que previsto, o IRRF é devido exclusivamente pela fonte, com exclusão da responsabilidade do contribuinte receptor do pagamento ou do crédito, uma vez que inexistente norma jurídica que prescreva responsabilidade supletiva. Deste modo, a fonte responde por obrigação tributária principal em caráter pessoal e exclusivo, sendo o único sujeito sobre o qual pode recair procedimento fiscalizatório para cobrança do imposto.

A legislação (art. 7º, incs. I e II, da Lei nº 7.713/1988) autoriza a atribuição da retenção na fonte do IR tanto a pessoa jurídicas quanto a físicas. Em regra, as leis estabelecem tal responsabilidade às pessoas jurídicas.

Nos contratos de *cost sharing*, por não estar configurado o fato gerador do imposto sobre a renda, haja vista que as transferências de valores das unidades para os centros de custos não geram acréscimo patrimonial, mas sim recomposição do patrimônio, mostra-se incabível a incidência do IRRF. Conforme salientado supra, deve ser permitida, neste caso, a dedução destes valores no âmbito do IRPJ, nos termos do entendimento da própria RFB na Solução de Consulta COSIT nº 08/2012 e na Solução de Divergência COSIT nº 23/2013 (não aplicável a serviços intragrupo, consoante Solução de Consulta COSIT nº 290/2017). A dedução deve ser procedida, tanto pela sociedade mãe quanto pelas afiliadas, no montante que lhe cabe dentro do critério de rateio.

Apesar disso, existe situação que merece considerações adicionais. Cuida-se do IRRF sobre remessas ao exterior no bojo dos contratos de compartilhamento de custos e despesas. A análise se deve ao fato de a Receita Federal entender pela obrigatoriedade do seu recolhimento, manifestada em diversos pronunciamentos, tais como, restringindo-se a Soluções de Consulta, na Solução de Consulta DISIT SRRF08 nº 462/2006, da 8ª Região Fiscal, na Solução de Consulta COSIT nº 8/2012, na Solução de Consulta DISIT SRRF06 nº 6.024/2017, da 6ª Região Fiscal, e da Solução de Consulta COSIT nº 442/2017.

Antes de versar sobre as manifestações do Fisco Federal, cabe relatar brevemente a legislação aplicável e a compreensão doutrinária sobre o tema. Segundo o

ordenamento vigente, estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no Brasil, quando percebidos por não residentes (art. 682 do RIR/99;). A alíquota cominada, em regra, é de 15% (art. 97, alínea ‘a’, c/c art. 100, do Decreto-lei nº 5.844/43), sendo fixada em 25% em casos específicos (art. 77 da Lei nº 3.470/58; arts. 7º e 8º da Lei 9.779/99). A alíquota majorada impõe-se (1) aos rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior; e (2) aos rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento.

No âmbito doutrinário, Alberto Xavier defendia que as remessas feitas por empresas brasileiras a residentes no estrangeiro, sob o manto dos acordos de repartição de custos, não estão sujeitas ao IRRF. A razão é que o pagamento configura mera transferência de capital, não atraindo tributação de qualquer espécie. Por outro lado, o renomado jurista português sustentava a incidência do IRRF no pagamento de contratos de serviços intragrupo, dada a natureza de preço da contraprestação pecuniária à atividade realizada.¹¹⁴

Luciana Galhardo examina com propriedade cinco hipóteses: (i) despesas próprias; (ii) custos próprios; (iii) custos ou despesas incorridos por terceira empresa estrangeira em favor da empresa brasileira; (iv) custos ou despesas a incorrer; e (v) custos ou despesas a incorrer por terceira empresa.

O primeiro caso (‘despesas próprias’) diz respeito às situações em que a empresa brasileira remete valores para pessoa jurídica residente no exterior para cobrir custos próprios desta última. O exemplo mais comum é o dos escritórios de representação e apoio para negócios internacionais, em especial o fomento de exportações. Nesta situação, a pessoa jurídica estrangeira incorre nos custos em nome próprio e depois os atribui, na medida correta, de acordo com os benefícios gerados, à empresa brasileira. O *quantum* enviado por empresa brasileira integrante do *cost sharing* tem natureza de reembolso, ressarcimento, pois destinado a recomposição patrimonial do centro de custos (escritório no exterior). Não há que se falar, assim, de

¹¹⁴ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.* p. 345.

qualquer acréscimo patrimonial, motivo pelo qual afastada a circunstância do campo de incidência do IRRF.¹¹⁵

A segunda hipótese ('custos próprios') refere às situações em que a empresa estrangeira (centro de custos – controladora) recebe valores de unidade brasileira como contrapartida pelos custos de serviços prestados pela primeira à segunda. A situação, portanto, é de serviços intragrupo em que não há inclusão de margem de lucro ou remuneração pelas atividades realizadas pela empresa estrangeira à pessoa jurídica brasileira. Atividades como o serviço de assistência técnica e disponibilização de licenças de programas de computador usados na produção são exemplos. Em nenhum dos casos existe remuneração, havendo apenas rateio dos custos junto às empresas beneficiadas, de modo que não se enquadram os valores das remessas como renda, faturamento, receita ou preço. O documento fiscal utilizado é a nota de débito, sendo inviável o emprego de faturas.¹¹⁶ Em verdade, a renda só poderá ser apurada na contabilidade da empresa estrangeira, comparando-se a totalidade de suas receitas operacionais e a totalidade de seus custos e despesas. Outrossim, no caso do rateio de custos para obtenção ou desenvolvimento de nova tecnologia, produto, serviço ou direito, o pagamento também não corresponde a renda da pessoa jurídica residente no exterior. A empresa brasileira está participando somente dos custos para a criação do novo bem, que gerará benefícios econômicos a todos os integrantes do grupo econômico. Em caso de sucesso, a transferência do direito, mediante cessão, licença ou outra figura contratual, é feita sem a inserção de margem de lucro ou a previsão de qualquer espécie de remuneração, de maneira que caracterizado o contrato de compartilhamento de custos e despesas e a finalidade recompositiva, ressarcitória, dos valores vertidos ao centro de custos, o que implica na não incidência do IRRF. No caso de insucesso no desenvolvimento do novo bem, serviço ou direito, os gastos podem ser lançados no resultado, desde que provadas a pertinência, necessidade e normalidades deles.¹¹⁷

Na terceira situação, a empresa brasileira transfere valores para empresa estrangeira controladora, ou parceira, para que pague terceira empresa estrangeira que presta serviço, vende produto ou cede/licencia direito. Duas possibilidades surgem em termos de tributação pelo IRRF. A primeira é de um contrato de *cost sharing* bem

¹¹⁵ GALHARDO, Luciana. *Op. Cit.*, pp. 168-169.

¹¹⁶ GALHARDO, Luciana. *Op. Cit.*, p. 170.

¹¹⁷ *Idem.* p. 171-173.

estipulado, com regras claras sobre as atividades objeto do rateio e os critérios de partilha de custos e despesas entre os participantes, acompanhado por notas de débito e relatórios demonstrando o efetivo reembolso e os reais benefícios econômicos comuns. Neste caso, Livia Germano e Luciana Galhardo, corretamente, consideram que não há possibilidade de cobrança do IRRF por dois motivos: inexistência de acréscimo patrimonial para o centro de custos do grupo, localizado no estrangeiro¹¹⁸, e a fonte pagadora dos serviços, bens ou direitos é estrangeira.

Por outro lado, a segunda possibilidade tem resposta diferente. Trata-se da situação em que a empresa estrangeira que paga o terceiro consiste em mera intermediária, tendo por função somente repassar a quantia recebida da empresa brasileira. Neste caso, de equiparação a uma relação direta entre a brasileira e a estrangeira prestadora, Livia Germano sustenta a incidência do IRRF, e Luciana Galhardo adverte que as empresas brasileiras devem tomar cautelas com gastos com passagens aéreas, serviços de hospedagem, honorários de engenheiros e técnicos, honorários advocatícios, emolumentos de tabeliães, etc¹¹⁹. Entendemos que as remessas para a estrangeira pagar por tais serviços a (terceiros) estrangeiros podem indicar um planejamento tributário ilícito para suprimir o IRRF através de falso *cost sharing*.

A quarta hipótese é de custos ou despesas a incorrer pelo centro de custos estrangeiro. A empresa brasileira remete valores ao exterior antes de a pessoa jurídica alienígena adquirir ou desenvolver produtos, serviços ou direitos. A distinção para os casos 1 e 2 é apenas em relação ao momento do envio do *quantum* destinado à partilha coletiva dos custos e despesas. Não há diferença no aspecto material, fundamental, da relação de *cost sharing*. A entrega de valores para cobrir custos/despesas comuns de maneira postergada, mediante reembolso, ou prévia, através de antecipação, não merece tratamento diferenciado, porquanto a natureza jurídica da quantia remetida e os efeitos sobre o patrimônio da empresa estrangeira receptora dos valores são iguais, caracterizados pelo ressarcimento, pela reposição, pela recomposição patrimonial, e não por acréscimo ou *plus* de patrimônio, configurador de renda. A incidência do IRRF, destarte, é vedada neste caso.¹²⁰

A quinta situação, de adiantamento de custos e despesas por empresa brasileira para empresa estrangeira que, por sua vez, pagará outra pessoa jurídica

¹¹⁸ GERMANO, Livia. *Op. Cit.* p. 820. GALHARDO, Luciana. *Op. Cit.* p. 174.

¹¹⁹ GERMANO, Livia. *Op. Cit.* pp. 820-821. GALHARDO, Luciana. *Op. Cit.* p. 175.

¹²⁰ GALHARDO, Luciana. *Op. Cit.* pp. 176-177.

estrangeira para realizar a atividade objeto do *cost sharing*, também não atrai o IRRF. Isso porque a fonte pagadora é a empresa estrangeira, e esta não auferiu renda em relação aos valores recebidos da empresa brasileira.¹²¹

Feitas as referências doutrinárias, vejam-se as circunstâncias concretas apreciadas em cada pronunciamento da Receita Federal, em conformidade com a narrativa dos consultantes:

Solução de Consulta RFB	Circunstância fática
DISIT SRRF08 nº 462/2006	Contratos de rateio de custos e despesas denominados <i>services global cost sharing agreement</i> e <i>group functions cost sharing agreement</i> , firmado por grupo econômico do setor financeiro, para uniformizar procedimentos e dar suporte às atividades comuns às unidades do agrupamento, envolvendo diretoria financeira, recursos humanos, gestão de informação, divisão de aquisição/licitação, política de gestão e risco, gestão de imóveis e instalações, tecnologia de informação, marketing e comunicações, estratégia e desenvolvimento, finanças e organização, auditoria, jurídico, tributário, <i>compliance</i> , padrões e políticas, e administração de ativos e passivos. A empresa líder é responsável pelo desembolso financeiro relativo às despesas necessárias à concepção e realização das atividades a serem compartilhadas e, posteriormente, tais despesas são reembolsadas pelas demais empresas do grupo, de forma proporcional aos respectivos benefícios, conforme critério de rateio fixado nos pactos.
COSIT nº 8/2012	Mesmo contexto da DISIT SRRF08 nº 462/2006.
DISIT SRRF06 nº 6.024/2017	Ressarcimento de controlada brasileira para empresa domiciliada no México, pertencente a grupo econômico, em decorrência de atividades de contabilidade (processamento de contas a pagar e solicitações de pagamento, escrituração de livros contábeis, resposta a requisições de auditoria interna/externa, atendimento de

¹²¹ Idem. p. 177.

	requisições de preços de transferências, ajustes às normas de contabilidade sob os padrões internacionais e apuração de tributos) em favor da pessoa jurídica localizada no Brasil. O reembolso era feito com base em critérios previamente definidos em contrato de rateio de custos e sem a adição de margem de lucro.
COSIT nº 442/2017	Reembolso por empresa domiciliada no Brasil à sua controladora, com sede na Itália, pelos valores transferidos para o pagamento de <i>royalties</i> a terceiro externo ao grupo em decorrência de licença de uso de software adquirido pela matriz italiana.

Observe-se a compreensão da Receita Federal sobre os fatos descritos pelos contribuintes e a natureza jurídica dos valores remetidos:

Solução de Consulta RFB	Circunstância fática e natureza
DISIT SRRF08 nº 462/2006	Assistência administrativa e semelhante prestada por residente ou domiciliado no exterior. Remuneração pela prestação contínua de serviços nas áreas: financeira e organizacional, de recursos humanos, de gerenciamento de risco, de padrões e política, e de estratégia e desenvolvimento.
COSIT nº 8/2012	Sub-contratação de atividades. Remessa não imediata de rendimento ao exterior.
DISIT SRRF06 nº 6.024/2017	Serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes. Remessa não imediata de rendimento ao exterior.
COSIT nº 442/2017	Licença de uso de <i>software</i> adquirida junto a terceiro estrangeiro. Remessa qualificada como <i>royalties</i> , mesmo que a fonte pagadora seja a controladora italiana.

Depreende-se dos quadros exibidos acima que os contratos de *cost sharing* submetidos à apreciação da RFB eram robustos e as situações fáticas envolviam atividades aceitas como partilháveis - dado que efetivamente oferecem benefícios econômicos coletivos –, rateio adequado e transferências de valores sem a inclusão de

margem de lucro ou ganho de qualquer natureza em favor da controladora empresa estrangeira, seja para que esta realize a prestação ou para que pague terceiro que disponibilize o serviço, bem ou direito. O enquadramento de remessa nesses moldes, à luz da doutrina, seria tranquilo como reembolso, ressarcimento, destinado à recomposição patrimonial, restando afastada a possibilidade de imposição do IRRF.

Entretanto, a RFB considera que deve incidir o IRRF em todos os casos, alicerçada em interpretação equivocada e simplista da realidade. Duas são as situações versadas nas Consultas. *Primus*, a empresa brasileira efetua remessa de contrapartida por atividades realizadas pela controladora estrangeira (DISIT SRRF08 nº 462/2006). O valor encaminhado cinge-se aos custos e despesas, não sendo incluído qualquer *plus* ou margem de lucro. *Secundus*, a empresa brasileira remete quantia ao exterior para controladora estrangeira adquirir serviço, produto ou direito junto a terceiro (COSIT nº 8/2012; DISIT SRRF06 nº 6.024/2017; e COSIT nº 442/2017).

Em ambos os casos a RFB incorre em erro na classificação da natureza dos valores encaminhados ao exterior, o que repercute em equívoco na interpretação da legislação tributária, mediante a cobrança do IRRF. No primeiro caso, a contrapartida sem margem de lucro por atividades-meio intragrupo não pode ser qualificada como remuneração, nem entendido que o numerário produz acréscimo patrimonial à empresa alienígena. A firma brasileira está apenas repondo a subtração patrimonial que a estrangeira sofreu para prestar a atividade. Não há espaço para o IRRF neste contexto. No segundo caso, a RFB equipara as conjunturas fáticas sólidas descritas nas Consultas COSIT nº 8/2012; DISIT SRRF06 nº 6.024/2017; e COSIT nº 442/2017 com situações em que a empresa estrangeira figura como simples intermediária da contratação de um serviço técnico ou compra de bem ou direito, qualificando o pagamento como efetivamente feito pela brasileira à estrangeira prestadora do serviço. Trata-se de leitura simplificada e errônea da realidade. Os fatos merecem interpretação mais aprofundada, contemplando o conjunto dos direitos e obrigações do acordo de *cost sharing* em toda sua complexidade, descartando uma exegese destas operações como se fossem isoladas, de modo a reconhecer que se está tratando de uma conjugação de atos jurídicos para concretizar uma partilha e um proveito coletivo das atividades contratadas junto ao terceiro, e não de uma simplória intermediação negocial ou de um pagamento indireto. A índole dos valores remetidos, portanto, é de ressarcimento, sendo inadmissível considerá-los como rendimentos. Não há que se falar em pagamento indireto. A fonte

pagadora é, sem dúvidas, a controladora estrangeira, o que configura manifestação do mundo da vida inapta a ensejar o IRRF.

Nesta senda, dá-se por encerrada a análise da incidência do IRRF sobre os valores movimentados em acordos de compartilhamento de custos e despesas com ênfase para aqueles firmados em contexto internacional, entre empresas brasileiras e estrangeiras, tendo sido considerados a legislação, a doutrina e o entendimento da Receita Federal em casos concretos para se concluir pela inviabilidade da incidência do IRRF neste contexto fático.

PIS E COFINS

O Programa de Integração Social - PIS foi criado pela Lei Complementar nº 7/70 para atender às reivindicações de participação dos empregados da iniciativa privada nos resultados das empresas, enquanto o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP foi instituído pela Lei Complementar nº 8/70 para beneficiar os servidores públicos. Ambos foram unificados pela Lei Complementar nº 26/75, vigorando com a denominação PIS-PASEP a partir de 1976. Com o tempo, o PIS/PASEP deixou de ser um quantum fixo sobre o faturamento das empresas destinado aos trabalhadores dos setores público e privado, e passou a ser um tributo meramente arrecadatório, ao qual o governo confere tratamento semelhante às demais receitas fiscais. A legislação estabelece duas modalidades de PIS/PASEP: (a) PIS/PASEP – Faturamento, cuja base de cálculo é o faturamento mensal da pessoa jurídica, nos termos do art. 2º, *caput*, da Lei nº 9.718/98, sendo o fato gerador o auferimento de faturamento; e (b) PIS/PASEP – Folha de Salários, cuja base impositiva é a folha de pagamento mensal dos empregados da pessoa jurídica, sendo o fato gerador o pagamento de salários. O PIS/PASEP foi recepcionado pela Constituição de 1988 através do art. 239.¹²²

¹²² Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

§ 1º Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§ 2º Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações

Por sua vez, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70/91, com amparo no art. 195, inciso I, alínea ‘b’, da Carta da República vigente. É certo que suas raízes são pretéritas, haja vista que sobreveio para substituir o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL, criado em 1982 através do Decreto-lei nº 1.940. A COFINS tem como base de cálculo o faturamento das pessoas jurídicas, entendido como a receita bruta das vendas de mercadorias de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza¹²³. A base impositiva foi dilatada, em 27 de novembro de 1998, através da Lei nº 9.718, passando a ser “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas” (art. 3º, § 1º). Visando a conferir legitimidade à expansão econômica da base de cálculo, o Congresso Nacional promulgou a Emenda Constitucional nº 20, em 15 de dezembro de 1998, que inseriu o vocábulo ‘receita’ no art. 195, inc. I, alínea ‘b’, do Texto Constitucional, de modo a permitir que as contribuições sociais do empregador, da empresa e entidades equiparadas autorizadas por este dispositivo magno pudessem

previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

¹²³ A Lei Complementar nº 70/91 teve sua constitucionalidade questionada perante o Supremo Tribunal Federal através da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1. O centro da disputa residia no fato de a Carta da República não autorizar, na redação então vigente do art. 195, I, ‘b’, a instituição de contribuição social das empresas e empregadores sobre a receita bruta. Somente o faturamento poderia constituir base impositiva. Não obstante, o Plenário da Corte Suprema julgou o tributo constitucional, considerando que a base de cálculo eleita, embora nominada receita bruta, tinha sua definição circunscrita ao conceito de faturamento, de modo que obedecidos os ditames magno para a criação de contribuição social deste jaez. Veja-se a ementa do julgado:

“Ação Declaratória de Constitucionalidade. Artigos 1º, 2º, 9º (em parte), 10 e 13 (em parte) da Lei Complementar nº 70, de 30.12.91. COFINS

. - A delimitação do objeto da ação declaratória de constitucionalidade não se adstringe aos limites do objeto fixado pelo autor, mas estes estão sujeitos aos lindes da controvérsia judicial que o autor tem que demonstrar

. - Improcedência das alegações de inconstitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70/91 (COFINS). Ação que se conhece em parte, e nela se julga procedente, para declarar-se, com os efeitos previstos no parágrafo 2º do artigo 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 10, bem como das expressões "A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social" contidas no artigo 9º, e das expressões "Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte nos noventa dias posteriores, aquela publicação,..." constantes do artigo 13, todos da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.” BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 01/DF, Tribunal Pleno, Relator Min. Moreira Alves. Julgado em 01/12/1993. Brasília: Diário de Justiça Eletrônico de 16/06/1995.

incidir sobre a receita bruta. Todavia, o Pleno do Supremo Tribunal Federal julgou inválida a ampliação da base impositiva sem a correspondente autorização constitucional, fulminando o art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, no Recurso Extraordinário 346.084/PR.¹²⁴ Atualmente, a base impositiva da COFINS segue sendo o faturamento, compreendido como receita, na acepção posta no art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77¹²⁵, conforme o art. 3º, *caput*, da Lei nº 9.718/98, com as exclusões previstas nos incisos I a VI, do § 2º, do art. 3º da referida Lei.¹²⁶ Deste modo, o fato gerador consiste no auferimento da receita bruta.

Vale ressaltar que o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, criados pela Lei nº 10.865/2004, serão abordados em subcapítulo separado.

¹²⁴ CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. 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. (RE 346084, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 01-09-2006 PP-00019 EMENT VOL-02245-06 PP-01170)

¹²⁵ Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)
I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)
II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)
III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)
IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

¹²⁶ Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

IV - as receitas de que trata o inciso IV do *caput* do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificados como investimento, imobilizado ou intangível; e (Redação dada pela Lei nº 13.043 de 2014)

V - (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

O PIS/PASAEP e a COFINS estão sujeitos a três categorias de regimes de incidência: cumulativo, não-cumulativo e especiais. As sistemáticas cumulativa e não-cumulativa distinguem-se, em regra, pelo critério escolhido para apuração do imposto de renda – se pelo lucro presumido, real ou arbitrado. Por outro lado, os regimes especiais incidem de acordo com o tipo de produto ou serviço comercializado pela pessoa jurídica. Inicialmente existia apenas o chamado regime cumulativo, cujas balizas normativas estavam fixadas na Lei nº 9.718/98. Nesse regime, a alíquota do PIS/PASEP é de 0,65% e a da COFINS é de 3% sobre o total das receitas da pessoa jurídica. Estão sujeitas à incidência cumulativa as pessoas jurídicas de direito privado que apuram o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado, assim como as que lhe são equiparadas pela legislação do IR. O regime não-cumulativo foi introduzido pelas Leis nºs 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04, tendo como fundamento constitucional o § 12, do art. 195, da Carta da República, que foi inserido pela Emenda nº 42/03. Nessa sistemática, as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS são, respectivamente, de 1,65% e 7,6%. Estão submetidas à incidência não-cumulativa as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ com base no lucro real, bem como as que lhe são equiparadas pela legislação do IR, ressalvadas algumas exceções definidas nos diplomas legais que regem a matéria, tais como instituições financeiras, cooperativas de crédito, operadoras de planos de saúde, etc. Os regimes especiais estão previstos em diversos instrumentos legais e compreendem uma vasta gama de sistemáticas, como alíquota e base de cálculo diferenciadas, substituição tributária e incidência monofásica ou concentrada.

No que atine aos contratos de compartilhamento de custos e despesas, a análise da incidência de PIS e COFINS depende do enquadramento como obtenção de faturamento/receita bruta do ato de entrega do ressarcimento pelas sociedades beneficiadas ao centro de custos, bem como da classificação do valor repassado como receita bruta.

O recebimento do reembolso pelo centro de custos não apresenta qualquer semelhança com o auferimento de receitas. Cuida-se de materialidades claramente diferentes, e incompatíveis entre si. De um lado, a receita tributada pelo PIS e pela COFINS, na esteira do art. 12, incisos I a IV do Decreto-lei nº 1.598/77, decorre da venda de bens, do preço da prestação de serviços, do resultado auferido nas operações de conta alheia e das demais atividades ou objetos de atuação da pessoa jurídica qualificada como contribuinte. Por outro lado, na recomposição de custos ou despesas, existe apenas a neutralização de diminuição patrimonial de terceiro, não havendo,

conforme a lição de José Antônio Minatel, contraprestação por atividade ou realização de negócio jurídico, de modo que não se verifica a ocorrência do fato gerador do PIS e da COFINS na situação que caracteriza os contratos de compartilhamento de custos e despesas.¹²⁷

A qualificação do reembolso como receita também não se mostra viável. O ressarcimento constitui mero ingresso na contabilidade do centro de custos. Não produz modificação, incremento, *plus* jurídico, no patrimônio deste, nem caracteriza riqueza nova. Deste modo, não se ajusta ao conceito de receita, impossibilitando a sua tributação pelos gravames que atingem as receitas. No mesmo sentido, Leandro Paulsen afirma, no capítulo destinado à COFINS em obra específica sobre as contribuições na ordem jurídica pátria, que “não pode o legislador fazer incidir contribuição sobre indenizações ou ressarcimentos e recuperações de custos tributários”¹²⁸. Luciana Rosanova Galhardo, tratando do tema versado neste trabalho dissertativo, manifesta entendimento idêntico: “o reembolso de custos ou despesas em contratos típicos de compartilhamento de custos e despesas não configura receita, pois não implica ingresso novo de recursos.”¹²⁹ Ainda, Ives Gandra da Silva Martins, em estudo sobre o tema da incidência do PIS e da COFINS sobre reembolso, sustenta, estendendo o raciocínio, que o simples ingresso no caixa da empresa sequer pode ser tributado, haja vista não consistir em “fator que demonstre a existência de capacidade contributiva – limite imposto à instituição de tributos, inclusive de contribuições sociais”¹³⁰.

A Receita Federal tem veiculado entendimentos conflitantes sobre a incidência de PIS e COFINS em face dos valores relativos a reembolso de custos e despesas no âmbito de acordos de *cost sharing*. Considerando tais quantias como integrantes da base de cálculo das aludidas contribuições, podem ser listadas as

¹²⁷ Em estudo clássico sobre o conteúdo do conceito de receita e seu regime jurídico tributário, José Antônio Minatel assim se pronuncia sobre a questão dos ressarcimentos: “Não se qualifica como receita o ingresso financeiro que tem como causa o ressarcimento, ou recuperação de despesas e de custo anteriormente suportada pela pessoa jurídica, enquanto suficiente para neutralizar a anterior diminuição patrimonial. Equipara-se aos efeitos da indenização e, portanto, não ostenta qualidade para que possa ser rotulado de receita, pela ausência do requisito da contraprestação por atividade ou de negócio jurídico (materialidade), além de faltar o animus para obtenção de disponibilidade de nova riqueza.” MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005. pp. 218-19, 222, 224 e 259.

¹²⁸ PAULSEN, Leandro e VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em espécie**. 2ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 199.

¹²⁹ GALHARDO, Luciana Rosanova. *Op. Cit.* p. 143.

¹³⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “PIS e COFINS – não incidência sobre o reembolso, feito pela Eletrobrás com recursos da CDA (Lei n. 10.438/02 e Decreto n. 4.541/02) às usinas termelétricas, do custo do carvão mineral nacional utilizado como combustível – sua não-inclusão no conceito de receita, base de cálculo das contribuições objeto do art. 195, I, “b”, da CF devidas pela usina.” *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, 122/132, nov/2005.

seguintes Soluções de Consulta: DISIT SRRF01 nº 15/2005; DISIT SRRF06 nº 84/2011; e COSIT nº 290/2017 (prestação de serviços). Em sentido oposto, reconhecendo a não incidência do PIS e da COFINS sobre estes montantes, surge a Solução de Divergência COSIT nº 23/2013.

Examinando o conteúdo dos pronunciamentos, observa-se que a Receita entendia pela higidez da cobrança de PIS e COFINS sobre os contratos de rateio em geral até 2013. Neste exercício, o Fisco reconsiderou seu posicionamento, excluindo os valores movimentados no bojo destas avenças da base de cálculo das referidas contribuições. Entretanto, percebe-se o início de uma tentativa de reversão da Solução de Divergência nº 23/2013. Na Solução COSIT nº 290/2017, o Fisco assentou que os serviços intragrupo, em qualquer hipótese, devem ter seus ressarcimentos submetidos à tributação pelo PIS e a COFINS. Preocupado com o *distinguishing* das situações, a COSIT salientou que a decisão de 2013 não se aplicava à COSIT 290/2017 porque “exarada em âmbito da análise de compartilhamento de custos (*cost sharing*), em que não foi caracterizada a prestação de serviços intragrupo”¹³¹

Observa-se que a Receita Federal está buscando um maior aprofundamento sobre o tema, pelo menos na órbita do PIS e da COFINS, de modo a reduzir o alcance da Solução de Divergência nº 23/2013, que acertadamente alterou a orientação administrativa em favor dos contribuintes, adequando-a à Constituição e às Leis vigentes. A nota infeliz é que não se sabe, atualmente, se o entendimento vai ser efetivamente preservado, ou se não passou de um acidente no percurso das interpretações da RFB sobre a matéria.

Portanto, o estudo da legislação e da literatura especializada revela como inadmissível a incidência do PIS/PASEP e da COFINS sobre o valor destinado ao centro de custos pelas sociedades beneficiadas pelos serviços, produtos e direitos de proveito comum contratados no âmbito dos pactos de compartilhamento de custos e despesas, cabendo ressaltar que a Receita Federal adotou entendimento semelhante a partir de 2013, tendo apenas excluído os serviços intragrupo, em 2017, da orientação fiscal que vige nos tempos de hoje.

PIS-Importação e COFINS-Importação

¹³¹ BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº 290**. Brasília: Ministério da Fazenda, 13/05/2017. p. 6.

O PIS-Importação e a COFINS-importação são tributos com legitimidade constitucional avalizada pelos artigos 195, inc. IV, e 149, § 2º, inc. II, da Constituição de 1988, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 42/2003 no Texto Magno. A União ostenta competência para a instituição e cobrança destas contribuições, respeitada a materialidade de sua hipótese de incidência, limitada às operações de importação de bens ou serviços do exterior, promovidas por importador ou quem a lei a ele equiparar.

A previsão legal destes tributos sobreveio através da Lei nº 10.865/2004. Ambos possuem identidade nos aspectos da hipótese de incidência, com distinção apenas no que tange ao percentual das suas alíquotas. O fato gerador consiste (i) na entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou (ii) no pagamento, no crédito, na entrega, no emprego ou na remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado. Os sujeitos passivos são (i) o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional; (ii) a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e (c) o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

A base de cálculo das aludidas contribuições é o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.865/2004; ou o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.865/2004.

A alíquota do PIS-Importação é de 2,1% no caso do fato imponible ser a entrada de bens estrangeiros no território nacional; e de 1,65% no caso de ser o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado. Por sua vez, a alíquota da COFINS-importação é de 9,65% no caso do primeiro fato gerador, enquanto perfaz 7,6% na segunda situação fática apta a desencadear a incidência do citado tributo.

Quanto aos acordos de *cost sharing*, a incidência de PIS-Importação e COFINS-importação está vinculada ao enquadramento do substrato fático à materialidade constitucional das contribuições. Noutras palavras, deve ser investigado se existe identidade entre, de um lado, a disponibilização coletiva de bens, serviços e/ou

direitos pela empresa líder às unidades, seja mediante funcionários/estrutura próprios, ou contratados junto a terceiros, e, de outro lado, as operações de importação de produtos e serviços estrangeiros.

A literatura especializada rechaça a identidade entre essas bases fáticas, sob o argumento de que nos contratos de rateio de custos e despesas não existe o elemento da contraprestação pelo serviço.¹³² Mesmo na hipótese em que a atividade é realizada por funcionários ou máquinas da empresa líder, não há verdadeiro serviço, porquanto se trata de autosserviço apenas ressarcido, totalmente destituído de caráter remuneratório, inclusive porque sem a introdução de margem de lucro. Cuida-se de atividade efetivada sem propósito pecuniário ou onerosidade, e destinada ao próprio grupo, sendo descabida a incidência do PIS-importação e da COFINS-importação.

A Receita Federal, por sua vez, considera, há mais de 10 (dez) anos, que os valores movimentados no interior de contratos de *cost sharing* devem ser oferecidos à tributação pelo PIS-Importação e pela COFINS-Importação. Neste sentido, podem ser mencionadas as seguintes Soluções de Consulta: DISIT SRRF08 nº 462/2006; COSIT nº 50/2016; DISIT SRRF04 nº 4001/2017; COSIT nº 99.069/2017; e DISIT SRRF06 nº 6024/2017. Merece destaque o fato de os pronunciamentos fiscais sublinharem expressamente que o entendimento vale para qualquer das modalidades de acordo de partilha de custos e despesas. Segundo o Fisco, a natureza jurídica da operação e os efeitos patrimoniais por ela produzidos não tem relevância na órbita do PIS-Importação e da COFINS-importação, com fulcro no art. 118, inc. I, do CTN, sendo suficiente a constatação de que nos contratos de *cost sharing* as empresas brasileiras (importadoras) obtêm utilidades decorrentes de serviços prestados ou disponibilizados pelas líderes estrangeiras.

A posição defendida pela Receita Federal padece de erro na compreensão da tese dos contribuintes. Pela leitura do Fisco, as empresas estariam requerendo a apreciação do fato gerador com base na natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Todavia, o argumento central é de que o próprio fato gerador não ocorre neste caso. A norma do art. 118, inc. I, do Diploma Tributário não se aplica, dado que restrita a garantir a ocorrência do fato gerador quando se está diante de atos inválidos (nulos, anuláveis, etc.), ilícitos, imorais, contra os costumes, etc. – mas que contemplam o efetivo acontecimento do fato imponível.

¹³² GERMANO, Livia. *Op. Cit.* p. 822.

O dispositivo não serve ao caso em tela. A relação jurídica travada entre a empresa líder e as unidades não se classifica como prestação de serviço ou venda de bem estrangeiro para pessoa (jurídica) brasileira. O fato gerador não acontece! A materialidade da hipótese de incidência não se verifica. Logo, a discussão sobre o art. 118, inc. I, do CTN, sequer tem início.

Neste contexto, entende-se aclaradas as razões que sustentam que o envio de valores, a título de reembolso, por empresas brasileiras para as empresas estrangeiras líderes, no âmbito de contratos de *cost sharing*, está fora do campo de incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação.

Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDEs) possuem alicerce constitucional no art. 149, *caput*, do Texto Magno. Cuida-se de uma das espécies de contribuições especiais, juntamente com as contribuições sociais e as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. As contribuições especiais constituem obrigatoriamente, por força do aludido mandamento constitucional, instrumento de atuação da União nas áreas pertinentes a estes tributos, nomeadamente na ordem social, na ordem econômica e nas corporações profissionais e econômicas. Trata-se de exações finalísticas, cuja validade e constitucionalidade está vinculada à (1) existência e efetivo cumprimento da finalidade predeterminada no Texto Magno aos valores arrecadados; e (2) à relação de pertinência (referibilidade) entre o grupo de contribuintes e o propósito do tributo, embora o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça tenham dispensado esse requisito para as CIDEs, tal como se observa nos casos da contribuição ao SEBRAE (RE 396.266¹³³) e da contribuição ao INCRA (ERESP 770.451¹³⁴).

¹³³ O Plenário do Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento de que a contribuição ao SEBRAE qualifica-se como contribuição de intervenção no domínio econômico e que esta espécie de contribuição especial dispensa que o contribuinte seja virtualmente beneficiado. A ementa foi redigida nestes termos: EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. Lei 8.029, de 12.4.1990, art. 8º, § 3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.5.2003. C.F., art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, § 4º. I. - As contribuições do art. 149, C.F. - contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas - posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, C.F., isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, § 4º, C.F., decorrente de "outras fontes", é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: C.F., art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º. A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base

Importa ao presente estudo a *CIDE-Royalties* ou *CIDE-Remessas*, introduzida na ordem jurídica nacional por meio da Lei nº 10.168/2000. A finalidade do tributo era oferecer os recursos necessários para o Programa de Estímulo a Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo era estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

A *CIDE-Royalties* incide sobre os valores pagos ou creditados, a residentes ou domiciliados no exterior por pessoas jurídicas (i) adquirentes ou detentoras de uso de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, *caput*); (ii) signatárias de contratos que (ii.1) impliquem *transferência de tecnologia* (art. 2º, *caput*), entendidos como tais aqueles contratos relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica (art. 2º, § 1º); ou (ii.2) tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa prestados por residentes ou domiciliados no exterior (art. 2º, § 2º); e (iii) que paguem *royalties* a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior (art. 2º, § 2º). A alíquota do tributo é de 10%, consoante art. 2º, § 4º, da Lei nº 10.168/2000.

O local da residência ou o domicílio do prestador dos serviços e do beneficiário dos *royalties* é que interessa para a incidência da *CIDE-Remessas*, e não o

imponível e contribuintes: C.F., art. 146, III, a. Precedentes: RE 138.284/CE, Ministro Carlos Velloso, RTJ 143/313; RE 146.733/SP, Ministro Moreira Alves, RTJ 143/684. II. - A contribuição do SEBRAE - Lei 8.029/90, art. 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003 - é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art. 1º do D.L. 2.318/86, SESI, SENAI, SESC, SENAC. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE, no rol do art. 240, C.F. III. - Constitucionalidade da contribuição do SEBRAE. Constitucionalidade, portanto, do § 3º, do art. 8º, da Lei 8.029/90, com a redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003. IV. - R.E. conhecido, mas improvido.

(RE 396266, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 26/11/2003, DJ 27-02-2004 PP-00022 EMENT VOL-02141-07 PP-01422)

¹³⁴ A Ministra Eliana Calmon, em seu voto, declarou expressamente que a referibilidade direta não é elemento constitutivo das CIDEs (p. 70 do acórdão). Veja-se a ementa do julgado: TRIBUTÁRIO. INCRA. CONTRIBUIÇÃO. NATUREZA. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 66, § 1º DA LEI Nº 8.383/91. INAPLICABILIDADE. 1. O INCRA foi criado pelo DL 1.110/70 com a missão de promover e executar a reforma agrária, a colonização e o desenvolvimento rural no País, tendo-lhe sido destinada, para a consecução de seus objetivos, a receita advinda da contribuição incidente sobre a folha de salários no percentual de 0,2% fixada no art. 15, II, da LC n.º 11/71. 2. Essa autarquia nunca teve a seu cargo a atribuição de serviço previdenciário, razão porque a contribuição a ele destinada não foi extinta pelas Leis 7.789/89 e 8.212/91 - ambas de natureza previdenciária -, permanecendo íntegra até os dias atuais como contribuição de intervenção no domínio econômico. 3. Como a contribuição não se destina a financiar a Seguridade Social, os valores recolhidos indevidamente a esse título não podem ser compensados com outras contribuições arrecadadas pelo INSS que se destinam ao custeio da Seguridade Social. 4. Nos termos do art. 66, § 1º, da Lei n. 8.383/91, somente se admite a compensação com prestações vincendas da mesma espécie, ou seja, destinadas ao mesmo orçamento. 5. Embargos de divergência improvidos. (REsp 770.451/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/09/2006, DJ 11/06/2007, p. 258)

local da prestação dos serviços. Se o serviço for realizado no Brasil, por residentes ou domiciliados no exterior, a contribuição será devida.¹³⁵

Em 2001, a Lei nº 10.332/01 desmembrou a CIDE-Royalties em cinco novas contribuições interventivas, destinadas aos setores do Agronegócio, Saúde, Genética, Aeronáutica e Inovação para Competitividade. O mesmo Diploma Legal ampliou as hipóteses de incidência do tributo, incluindo como sujeitos ao gravame os valores pagos ou creditados, a residentes ou domiciliados no exterior por pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

O alargamento do campo de incidência da CIDE ocorreu juntamente com a redução de alíquota do IRRF sobre ‘as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica’, operada pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001. O dispositivo reduziu a alíquota do IRRF aplicável sobre tais importâncias de 25% (regra geral para prestação de serviços por pessoa física ou jurídica residentes no exterior) para 15%, correspondendo a diferença à alíquota da Cide (de 10%).

A ideia de fazer coincidir a base imponible da CIDE com o IRRF, quanto aos serviços técnicos e de assistência técnica, o que foi reconhecido na Mensagem nº 1.060, que acompanhava a Lei nº 10.332/2001, existem distinções. Primeiro que a CIDE é devida nas hipóteses em que o pagamento é feito a *residentes ou domiciliados no exterior*, enquanto o IRRF é devido nas situações em que ocorre pagamentos *ao exterior*. Em segundo lugar, a CIDE incide sobre pagamentos que tenham por objeto a remuneração por *serviços técnicos e assistência administrativa e semelhantes*, enquanto o IRRF é imposto sobre pagamentos que tenham por alvo a remuneração de *serviços técnicos e de assistência técnica*.

No que toca aos contratos de *cost sharing*, a literatura especializada considera que não há sujeição à CIDE-Remessas porque não está presente qualquer espécie de remuneração ou *royalty*, além de inviável o enquadramento das avenças de

¹³⁵ PAULSEN, Leandro. VELLOSO, Andrei Pitten. *Op. Cit.* p. 299.

partilha, em qualquer das suas modalidades, como contratos típicos de serviços ou de transferência de tecnologia.¹³⁶ O raciocínio é válido inclusive para os contratos de compartilhamento que envolvem pesquisa e desenvolvimento de novas tecnologias, haja vista que os valores vertidos à empresa líder não configuram contraprestação por fornecimento de tecnologia nem remuneração pela cessão e licença de uso de marcas ou de exploração de patentes, mas de desenvolvimento conjunto, comum, coletivo, de tecnologia.¹³⁷

A Receita Federal entende devida a CIDE-Royalties nas remessas ao exterior promovidas na esfera de contratos de compartilhamento de custos e despesas. A orientação, que dura mais de uma década, foi inaugurada, entre as Soluções de Consulta, na DISIT SRRF08 nº 462/2006 e recebeu seguimento pelas seguintes Soluções de Consulta: DISIT SRRF08 nº 354/2008, COSIT nº 43/2015, e DISIT SRRF06 nº 6024/2017.

O posicionamento do Fisco decorre da interpretação dos casos trazidos à sua apreciação como se todos versassem sobre serviços técnicos e de assistência administrativa, bem nos termos do art. 2º da Lei nº 10.168/2000. Nada mais equivocado. Os contribuintes que solicitaram a opinião da RFB nas aludidas Consultas estavam plenamente enquadrados em contratos apropriados de *cost sharing*, com previsão de atividades passíveis de compartilhamento, idoneidade de propósitos (obtenção de maior eficiência no uso dos recursos humanos e estruturas), critérios adequados de rateio e demonstração do efetivo e coletivo benefício econômico alcançado pela líder às afiliadas.

Exemplo da interpretação e qualificação dos fatos inadequada pelo Fisco é o consulente da COSIT 43/2015. Narra ter firmado contrato com sua controladora – empresa sediada na Alemanha – para fins de ratear custos e despesas derivadas da implantação do Sistema SAP em todas as subsidiárias ao redor do mundo. Em contrapartida, a consulente informa que reembolsará a controladora por custos internos e externos incorridos pela última. O contribuinte juntou documento fiscal idôneo e hábil, especificamente a nota de débito, além de relatório com tabela sintetizando os custos/despesas ressarcidos.

Ora, não há dúvidas de que o consulente está exclusivamente reembolsando, repondo patrimonialmente, a controladora alemã por conta de atividades

¹³⁶ GALHARDO, Luciana. *Op. Cit.* p. 180.

¹³⁷ GERMANO, Livia. *Op. Cit.* p. 822.

disponibilizadas em benefício de todas as unidades nacionais. Todos os cuidados e precauções jurídicos e documentais foram devidamente observados. A ausência de índole remuneratória é evidente. Inexistem *royalties* sendo vertidos para terras germânicas. A incidência da CIDE-Remessas, portanto, é absolutamente inconstitucional e ilegal nestas circunstâncias.

Enfim, restam demonstrados os fundamentos da CIDE-*Royalties* e as razões jurídicas e factuais que levam à conclusão de que tal gravame não alcança os valores movimentados em contratos de *cost sharing* entre empresa líder e suas afiliadas, ou entre empresas parceiras.

3.3. Tributação Municipal: ISSQN.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza ('ISS') tem sua instituição autorizada pelo art. 156, inc. III, da Constituição Federal. Segundo o dispositivo, compete aos Municípios criar impostos sobre "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar". As duas limitações impostas de plano pelo Legislador Constituinte são de tranquila compreensão e interpretação. Quanto à expressão "não compreendidos no art. 155, II", destina-se a excluir do campo de incidência do ISS os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, que estão submetidos ao ICMS. O trecho "definidos em lei complementar" significa que os serviços tributados pelo ISS devem estar fixados em Lei Complementar, aprovada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo Presidente da República. Adicionalmente, vale mencionar o disposto no art. 146, inc. III, alínea 'a', da Carta da República, que atribui à lei complementar a fixação de normas gerais em matéria tributária, inclusive sobre a definição dos tributos, das suas espécies, e dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Logo, a autonomia dos Municípios, na órbita do ISS, foi bastante mitigada pelo Texto Magno, atribuindo-se à União competência para expandir ou restringir a abrangência (material) do ISS, bem como estabelecer as normas gerais que regem o imposto em nível nacional, com o objetivo de garantir certa uniformidade e unidade na conformação e cobrança do tributo pelos mais de 5,5 mil entes locais brasileiros.

Atualmente, o ISS é disciplinado pela Lei Complementar nº 116/2003 ('LC 116/2003'), e, na parte não revogada por esta, pelo Decreto-Lei nº 406/68. De acordo

com o marco legal nacional, o tributo tem como fato gerador “a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que não se constituam como atividade preponderante do prestador”¹³⁸. Assim, não são todas as espécies de prestação de serviços (excluídas aqueles elencados no art. 155 da CF) que poderão ensejar a tributação via ISSQN, mas sim aqueles enunciados na Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/03. A técnica enumerativa, embora não seja exigida pela Constituição, confere maior concreção à competência impositiva municipal, dando os limites a serem seguidos quando da instituição do tributo pelos Municípios. A doutrina pátria majoritária entende taxativa (*numerus clausus*) a lista, considerando possível a incidência do imposto somente sobre os serviços nela indicados, embora cada item comporte interpretação ampla ou analógica.¹³⁹ O Superior Tribunal de Justiça firmou sua jurisprudência no mesmo sentido, consagrando a taxatividade da lista - assim como já vinha se pronunciando o Supremo Tribunal Federal¹⁴⁰-, mas com o temperamento do uso de interpretação extensiva para abarcar serviços correlatos àqueles previstos expressamente.¹⁴¹ Por conseguinte, nenhuma outra exigência deverá ser levada a efeito senão aquela que alcançar os serviços enumerados na LC 116/03. Contrariamente, teremos uma clara infringência do princípio da legalidade, limitador constitucional ao

¹³⁸ Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

¹³⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 754. PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 260. p. 418. Misabel Derzi afirma, nas notas de atualização ao clássico *Direito Tributário Brasileiro*, da lavra do Mestre Aliomar Baleeiro, que “mesmo após o advento da Constituição de 1988, a maior parte da doutrina e da jurisprudência dos tribunais superiores posicionaram-se em favor da taxatividade da lista de serviços.” E prossegue: “defenderam esse último ponto de vista, Rubens Gomes de Souza, Ruy Barbosa Nogueira, Aliomar Baleeiro, José Afonso da Silva, Ives Gandra Martins, Gilberto de Ulhôa Canto e outros (...)”. BALEEIRO, Aliomar. *Op. Cit.* p. 758. Em sentido contrário à tese da taxatividade da lista de serviços anexa à LC 116/03, pode-se mencionar posicionamento de Aires F. Barreto, apresentado com sólida fundamentação em sua festejada obra sobre o imposto sobre serviços de qualquer natureza. BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 115-119.

¹⁴⁰ Acórdãos do STF: RE 75.952/SP, RTJ 68/198; RE 77.183/SP, RTJ 73/490. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 75.952. Segunda Turma. Relator: Min. Thompson Flores. Julgado em 29/10/1973. Brasília: Diário de Justiça de 02/01/1974. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 77.183/SP. Tribunal Pleno. Relator: Min. Aliomar Baleeiro. Julgado em 19/04/1974. Brasília: Diário de Justiça de 04/10/1974.

¹⁴¹ Acórdãos do STJ: EREsp: 916785 MG 2007/0202656-8, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 23/04/2008, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJ 12.05.2008; REsp: 1262527 SC 2011/0147348-3, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 14/02/2012, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 24/02/2012. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 916.785/MG. Primeira Seção. Relator: Min. Humberto Martins. Julgado em 23/04/2008. Brasília: Diário de Justiça Eletrônico de 12/05/2008. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.262.527/SC. Segunda Turma. Relator: Min. Mauro Campbell Marques.

poder de tributar inscrito no art. 150 da Constituição Federal. A interpretação tanto do texto constitucional quanto da Lei Complementar em comento não deixa ao alvedrio do legislador municipal a escolha do fato jurídico tributário, mas sim estabelece os contornos deste de maneira definitiva, devendo ser a legalidade norteadora da escolha daqueles serviços que, dentre os expressos na Lista Anexa à LC 116/03, poderão ser eleitos abstratamente como fatos desencadeadores da incidência tributária, restando claro que inviável a imposição do imposto aos serviços não arrolados na citada lista.

Igualmente, devem-se levar em conta, para fins de delimitação da incidência deste tributo, os elementos jurídicos que se extraem do Texto Constitucional sobre o fato gerador do ISS. Na esteira das normas magnas, depreende-se que os serviços tributáveis pelo ISS são somente aqueles cuja prestação sinalize riqueza e gere proveito a terceiro(s), ou seja, que tenham conteúdo econômico e gerem utilidade a outrem. O critério central para aferir a incidência do ISS, portanto, não é o “serviço”, mas sim o *prestar* determinado serviço, ou seja, a conduta humana consistente no esforço desenvolvido para executar um serviço em favor de terceiro, mediante a remuneração pactuada. Nesta linha, o ISS somente poderá ser exigido quando se estiver diante de uma *prestação* de serviço, isto é, de uma relação jurídica cujas partes sejam um prestador e um tomador de serviços e cujo objeto seja uma *obrigação de fazer*. Não se sujeitam ao ISS os trabalhos realizados ‘para si próprio’, ou destituídos de propósito pecuniário, nem as relações jurídicas que consubstanciem *obrigação de dar*.¹⁴²

A base de cálculo estabelecida pelo legislador infraconstitucional ao ISS é o “preço do serviço”, consoante o art. 7º, *caput*, da LC 116/03. Trata-se da soma em dinheiro a que o prestador faz jus em decorrência da realização, em favor de terceiro, de serviço previsto na lista anexa à citada Lei Complementar. Noutros termos, consoante o ensinamento de Aires F. Barreto, “a receita auferida pelo prestador como contrapartida pela prestação do serviço tributável pelo Município ou pelo Distrito Federal ao qual cabem os impostos Municipais.”¹⁴³ Por consequência, afigura-se inviável a imposição do ISSQN quando a receita obtida não corresponda à remuneração pela prestação de

¹⁴² Quanto à distinção entre *obrigações de dar e de fazer*, cabe mencionar trecho elucidativo da doutrina de Washington de Barros Monteiro: “O ‘substractum’ da diferenciação está em verificar se o dar ou o entregar é ou não consequência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la previamente, a obrigação é de dar; todavia, se, primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entrega-la, se tem ele de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer”. BARROS MONTEIRO, Washington. APUD BARRETO, Aires F. *Op. Cit.* p. 43.

¹⁴³ BARRETO, Aires F. *Op cit.* p. 363.

serviços, ou quando o valor não ostentar natureza de receita.¹⁴⁴ Para melhor esclarecer a última hipótese, necessário distinguir as *receitas* dos *meros ingressos*. Ambos transitam pelo caixa das empresas e compõem, cada qual, espécie do gênero *entrada*, que consubstancia todo dinheiro vertido aos cofres de determinada entidade. Assim, nem toda entrada é receita. As receitas são as entradas que passam a pertencer à empresa, integrando e incrementando o seu patrimônio, por ser elemento novo e positivo. São entradas definitivas de dinheiro. Por outro lado, os meros ingressos, conhecidos na ciência das finanças como movimentos de fundo ou de caixa, não produzem modificação no patrimônio da empresa, configurando valores que transitam de maneira, provisória, precária, pelo caixa, com destinação certa, em breve lapso de tempo, a terceiro, a cujo patrimônio efetivamente pertencem.¹⁴⁵ Dito isso, fica clara a base impositiva do ISS, definida como as receitas obtidas pelo sujeito passivo a partir da prestação dos serviços alcançados pela lista supra referida, devendo ser afastadas as quantias correspondentes a meros ingressos.

Estabelecidos os fundamentos para o exame da incidência do ISS, passa-se a analisar os valores transmitidos entre as empresas participantes de contratos de compartilhamento de custos e despesas, sob as suas diversas modalidades.

No caso dos contratos de compartilhamento de custos e despesas, (i) os atos realizados pelo centro de custos junto às sociedades beneficiárias não se classificam, isoladamente ou em conjunto, como prestação de serviços, pelo menos na forma típica; (ii) o valor vertido ao centro de custos não tem caráter de remuneração; (iii) e a natureza da quantia recebida pela sociedade centralizadora das aquisições de bens, serviços e direitos de uso comum, ou das despesas para pesquisa e desenvolvimento tecnológico, não tem natureza de receita, nem deve ser computada como lucro.

Trata-se de caso de não-incidência pelo ISS, ou seja, de situação fática que não se enquadra, em nenhuma das fases ou atos que compreende, na hipótese normativa, impossibilitando o nascimento da relação jurídico-tributária, relativamente ao ISS. A demonstração deste raciocínio exige a meditação sobre as possibilidades e consequências de operações envolvidas em contratos de rateio de custos e despesas.

Contratos de Compartilhamento em Grupo Econômico envolvendo custos e despesas decorrentes de aquisição de produtos ou serviços junto a terceiros

¹⁴⁴ BARRETO, Aires F. *Op cit.* p. 363.

¹⁴⁵ *Idem.* pp. 367-369.

Nestas operações, a sociedade centralizadora dos custos e despesas pratica ato de compra de determinado produto, ou de tomada de determinado serviço, junto a terceiro, com implicação positiva às demais empresas do grupo ou parceiras. O fato sujeito à tributação é o negócio jurídico celebrado pelo centro de custos com o vendedor do produto ou direito, ou prestador do serviço. Em sendo contratado um serviço, o centro de custos antecipa o pagamento, em cujo preço, se cumpridos os requisitos constitucionais e legais, estará incluído o ISS; caso adquirido produto, o pagamento antecipado pelo centro de custos será tributado, em regra, pelo ICMS. Pelo ato ou conjunto de atos envolvidos na contratação, o centro de custos nada recebe. Os recursos destinados pelas empresas beneficiárias, na medida da vantagem obtida por elas individualmente, servem única e exclusivamente para fins de recomposição patrimonial, totalizando o valor exato do dispêndio, sem a inclusão de margem de lucro ou de penalidade. Assim, não se cuida de receita do centro de custos, mas sim de reembolso, recuperação de despesa. Receita quem auferir é o prestador do serviço contratado. Isso fica mais claro se for avaliada a hipótese em que o centro de custos realiza o pagamento ao terceiro somente quando as empresas beneficiárias lhe disponibilizam, *in totum*, o preço cobrado pelo serviço ou produto. Nenhum centavo fica com o centro de custos, que transfere a integralidade do recebimento ao terceiro contratado, restando provado que os valores apenas transitam no seu caixa, não pertencendo ao seu patrimônio ou lhe trazendo modificação patrimonial (positiva), possuindo natureza de meros ingressos.

Contudo, se o centro de custos ficar, em definitivo, com parcela do valor destinado pelas pessoas jurídicas beneficiárias, como excedente sem justificação, estar-se-á diante de prestação de serviço de intermediação, devendo ser oferecida a quantia excedente à tributação pelo ISSQN em virtude do ajustamento ao item 10.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Outrossim, imperioso reconhecer que a quantia remetida ao centro de custos pelos participantes do rateio, por corresponder exatamente ao gasto efetuado, em virtude da sua finalidade repositiva, não configura remuneração ou receita tributável pelo ISSQN. Nesta senda, Roque Antonio Carrazza afirma que “a recuperação de despesas administrativas’, realizadas por sociedades integrantes do mesmo grupo econômico – entre si ou por uma delas em favor das demais – não é base de cálculo do ISS.” O

consagrado tributarista pontifica que nesta situação, existe descaracterização do perfil constitucional do tributo.¹⁴⁶

Por sua vez, a ação do centro de custos em favor das demais empresas não têm propósito pecuniário ou lucrativo, sendo impossível a sua qualificação como *prestação* de serviço tributável pelo ISS. Neste sentido, Aires F. Barreto, dissertando sobre a temática dos reembolsos de despesas, na quais claramente se enquadra o presente contexto factual, afirma categoricamente que “não podem os Municípios tributar simples reembolsos de terceiros; impor tributo sobre gastos de terceiros”. E prossegue o saudoso tributarista: “despesas reembolsáveis – meras recuperações de valores despendidos em nome de terceiros – não configuram nenhuma prestação de serviços.” Isso porque “não caracterizam nenhum fazer subsumível ao conceito de serviço tributável”. E arremata: “considerar meras entradas de caixa como receita, ao arrepio da Carta Magna e da lei complementar, implica majoração de tributo, mercê da desnaturação da base de cálculo.”¹⁴⁷

Como exemplo, pode-se examinar a contratação de serviço de manutenção e assistência de máquinas utilizadas em comunhão por diferentes pessoas jurídicas de um grupo econômico, prestada por sociedade empresária não integrante do grupo. A relação comercial é travada somente entre o centro de custos e a prestadora, sendo igualmente limitada a estas partes a assinatura do contrato e o pagamento ajustado. As empresas que usam as máquinas em conjunto nos seus processos produtivos apenas rateiam o custo do serviço na proporção do benefício que obtém, transferindo o valor da sua parte ao centro de custos, antes ou depois de o último pagar o prestador. Os critérios para balizar a contribuição de cada uma, nestas circunstâncias, podem ser o número de horas-máquina, o impacto provocado pela atividade de cada participante sobre as máquinas, o faturamento com o produto resultante da máquina compartilhada, o lucro líquido com o produto ou uma ponderação dos critérios anteriores.

O centro de custos não está prestando serviços às demais empresas do grupo, nem realizando intermediação, mas sim recebendo valores a título de reembolso, sem qualquer finalidade lucrativa ou mercantil. Os recursos ingressam apenas para recompor o patrimônio minorado, no caso de pagamento adiantado dos serviços

¹⁴⁶ CARRAZZA, R.A. "Grupo de Empresas — Autocontrato — Não-incidência de ISS — Questões Conexas". In: **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 94. São Paulo: Dialética, 2003. pp. 121 e 129.

¹⁴⁷ BARRETO, Aires F. *Op. Cit.* p. 362.

contratados junto ao terceiro, ou antecipar a redução patrimonial, em caso de pagamento postergado da atividade.

Concretizado caso com tais características, portanto, mostra-se inadmissível a incidência de ISSQN.

Contrato Compartilhamento em Grupo Econômico envolvendo custos e despesas decorrentes de prestação de serviços junto a empresa do Grupo Econômico

Vislumbra-se uma grande diversidade de situações fáticas contempladas nestas operações. A descrição de duas delas, inspiradas na casuística, serve ao propósito de melhor examinar a possibilidade de incidência do ISS: (1) serviço jurídico prestado pelo setor jurídico da sociedade-mãe a todo o grupo econômico; e (2) software desenvolvido pelo setor de tecnologia da informação de matriz centro de custos e instalado em todas as empresas do grupo.

Na hipótese de serviço jurídico, está-se a pensar em profissionais habilitados na Ordem dos Advogados do Brasil que trabalham em departamento jurídico pertencente à controladora, prestando consultoria e assessoria jurídica, bem como atuam no contencioso administrativo e judicial. Trata-se de serviço intragrupo, ou seja, de despesa interna.

O valor destinado mensalmente ao setor jurídico, referente à remuneração dos advogados, custas processuais, despesas com honorários periciais e sucumbenciais, honorários de êxito judiciais ou extrajudiciais dos advogados internos, gera benefícios a todo o grupo.

A multiplicidade de serviços de natureza jurídica permite que os procedimentos impliquem, a depender da oportunidade, em ganhos para apenas uma das empresas, para uma parcela das integrantes do grupo ou para todo o grupo. Os salários dos causídicos, por implicar em remuneração de serviços continuados para a generalidade dos associados, deve ser rateada entre todos, mediante critério consistente, que espelhe a carga de trabalho e de responsabilidade imposta pelos partilhantes.

No entanto, existem situações peculiares que podem exigir critérios próprios. Exemplo disso é o tratamento dos honorários de êxito em uma ação judicial de recuperação de crédito, visando à repetição de PIS e COFINS pela indevida inclusão do ICMS na base de cálculo dessas contribuições, que pode ser ajuizada em favor de apenas uma empresa, de uma fatia dos integrantes ou da totalidade do grupo. Numa

ação envolvendo todas as empresas, caso ajustado um valor determinado, não se verifica entrave para uma divisão igualitária entre os litisconsortes ou a manutenção do critério padrão, com base nos princípios da razoabilidade e praticabilidade – embora o mais preciso e adequado fosse repartir o pagamento da verba honorária de acordo com o benefício econômico alcançado a cada participante do *cost sharing*. Todavia, em sendo os honorários de êxito fixados em percentual sobre o indébito recuperado, surge mais adequada a divisão em consonância com o ganho econômico auferido individualmente.

Por outro lado, caso a medida judicial tenha sido ajuizada apenas para uma das empresas, que não a sociedade-mãe, os honorários de êxito serão devidos somente pela beneficiária, descabendo divisão entre todos os participantes do *cost sharing* desta verba. O adiantamento feito pelo centro de custos deve ser ressarcido integralmente, e exclusivamente, pela empresa que obteve a vantagem material. Raciocínio similar merece aplicação, *mutatis mutandis*, na hipótese de ação proposta em favor de uma parcela dos componentes do grupo.

Revela-se, assim, um cenário de alguma sofisticação na reflexão sobre os critérios para o rateio das despesas, orientado pelo propósito de preservar a higidez do compartilhamento dos custos relativos ao departamento jurídico, ligado à sociedade-mãe, entre os contratantes do acordo de *cost sharing*.

Efetivamente observados critérios consistentes, de maneira prolongada no tempo, para o rateio do pagamento dos serviços jurídicos, mesmo que prestados a partir de empresa do grupo para as demais, configurando serviço *in house*, a conclusão pela não incidência do ISS permanece, haja vista que o valor transmitido para a sociedade-mãe não decorre de fato jurídico que se enquadre na materialidade do aludido tributo, ou seja, como serviço do item 17.14 da Lista da LC 116/2003 prestado com onerosidade e intuito lucrativo a terceiro. Ao revés, cuida-se de autosserviço realizado sem índole mercantil, lucrativa, cujo pagamento antecipado pelo centro de custos é criteriosamente ressarcido, na medida adequada, pelos participantes do acordo de partilha de custos e despesas.

O segundo caso proposto à reflexão é o de software criado pelo setor de tecnologia da informação da matriz, que exerce papel de centro de custos, e instalado em todas as empresas do grupo. A Reforma do ISS de 2016, veiculada pela Lei Complementar nº 157/2016, autorizou a tributação da elaboração de programas de computadores, mediante a inserção do item 1.03 na Lista Anexa de Serviços à LC

116/2003. A licença do direito de uso de programas de computação já era objeto do ISS com fulcro no item 1.05 da Lista.

Nesta situação, o grupo empresarial pode remunerar os integrantes do setor de TI (i) apenas com o salário mensal; (ii) com um bônus pela elaboração do software; (iii) com o pagamento de royalties por licença, caso a propriedade fique com o desenvolvedor; (iv) com o pagamento pela cessão do software para empresa do grupo. Cada hipótese merece exame, em especial pelos critérios de rateio.

Se o software for disponibilizado e o setor de TI receber da sociedade mãe somete o salário mensal, cada empresa do grupo deve arcar com a sua quota padrão na restituição à matriz, ou seja, pagar pelo que usufrui do serviço de TI. Neste cenário, afigura-se apropriado estabelecer um coeficiente a justificar a contribuição mensal de cada empresa do grupo, podendo ser o número de horas dedicadas pelos técnicos para a pessoa jurídica, o faturamento da PJ, o lucro líquido da PJ, o número de máquinas, entre outros, devendo ser seguido de maneira duradoura.

Caso seja concedido bônus pela elaboração do software, o critério padrão pode ser empregado, com o ajuste aos valores pagos. A escolha deve ser norteada pelo impacto da nova tecnologia sobre cada participante do *cost sharing*, cabendo a cada uma o ônus proporcional aos benefícios que auferirá.

Em havendo pagamento de royalties pela licença, situação em que a propriedade ficou com o(s) membro(s) do setor de TI, é necessária a fixação de um critério específico para a partilha da despesa, qual seja o número de licenças utilizadas em cada empresa do grupo.

Na hipótese de cessão do software para a sociedade mãe, operação em que o proprietário do programa transfere de maneira definitiva e total os direitos patrimoniais, o valor pago ao funcionário do setor de TI deve ser compartilhado com base na vantagem econômica que será obtida individualmente pelas empresas.

Pelo fato de ser uma situação eventual, o contrato de *cost sharing* pode não contemplar previsão sobre essa questão, o que não invalida o rateio se houver justificativa sólida e contabilidade bem realizada.

Depreende-se da análise destas possibilidades que uma escolha cuidadosa da formatação da partilha da despesa da matriz com o desenvolvimento de um software, pelo setor de TI da empresa, também não atrai o gravame fiscal municipal ora versado. Isso porque restam intactos os pressupostos do contrato de compartilhamento de custos, quais sejam ausência de caráter lucrativo ou comercial da quantia vertida para a matriz,

natureza de ressarcimento/reembolso (e não de receita) do valor recebido pela sociedade mãe, benefício coletivo e critérios robustos.

Destarte, conclui-se, com segurança, que os serviços *in house*, quando incluídos no contrato de compartilhamento de custos e despesas, e respeitados os requisitos mencionados, não devem ser tributados pelo ISS.

Contrato Compartilhamento em Grupo Econômico Multinacional envolvendo custos e despesas decorrentes de prestação de serviços junto a terceiros e a empresas do Grupo Econômico

Os acordos firmados no seio de grupos multinacionais têm o condão de gerar maior controvérsia na jurisprudência e na doutrina. Nestas hipóteses, em regra, uma pessoa jurídica brasileira remete valores para conta bancária no exterior a fim de ressarcir a controladora estrangeira por serviços ou produtos disponibilizados cujo pagamento foi adiantado a terceiros ou para departamento pertencente a uma empresa do grupo.

Embora haja identidade de elementos com os contratos nacionais, não se pode descartar que as autoridades promovam o enquadramento de importação de serviços, principalmente quando se tratar de assistência técnica. Como será visto noutro capítulo desta dissertação, existem julgados do TRF3 e do TJSP sobre o mesmo contrato de compartilhamento em que se fixaram entendimentos diametralmente opostos sobre as consequências tributárias em situação envolvendo assistência técnica no contexto de implantação de sistema de tecnologia da informação. Em um acórdão, do TRF3, validou-se o contrato e barrou-se a tributação dos reembolsos. Noutro, justamente sobre ISS, julgado pelo TJSP, o contrato foi desconsiderado e autorizou-se a tributação dos valores depositados no exterior para a matriz.

Cabe advertir, neste panorama, para os vieses nacionalistas. A economia brasileira é pouco aberta para o comércio internacional, tendo as exportações nacionais participação diminuta em comparação com a fatia do produto interno bruto brasileiro dentro do produto global. As instituições pátrias, inclusive as judiciárias, não estão imunes a esta tendência refratária à globalização, sendo não raro simpáticas a teses frágeis e pouco consistentes como a proteção irrefletida da indústria doméstica, sem atenção aos ditames da eficiência, provocando má alocação de recursos e maior ônus aos consumidores na aquisição de produtos e serviços.

Outra manifestação do viés nacionalista está consubstanciada na imposição do máximo de entraves burocráticos para o funcionamento e a remessa de lucros de empresas estrangeiras para seus países de origem – não obstante multinacionais brasileiras adotem conduta semelhante ao redor do mundo.

Independentemente do pensamento de autoridades administrativas e judiciárias, e dos seus vieses e motivações internos, a melhor interpretação do ordenamento vigente é pela não incidência do ISS também no rateio de custos e despesas no âmbito de grupos empresariais multinacionais, haja vista que os valores destinados pelas beneficiárias (sejam brasileiras ou estrangeiras) para o exterior (ou para o Brasil, caso a sede seja em solo pátrio) visam apenas à recomposição por gasto feito pela sociedade mãe em prol de todos os participantes do contrato, tendo natureza de ressarcimento, não configurando pagamento por serviço.

4 DADOS E METODOLOGIA

Considerações Preliminares

A pesquisa empírica sobre a temática objeto desta dissertação consiste em análise quali-quantitativa, guiada pelos critérios da segurança jurídica e eficiência, da jurisprudência dos Tribunais Superiores e dos Tribunais Regionais Federais e de Justiça de São Paulo e do Rio Grande do Sul.

O estudo abrange o corpo decisório das seguintes instituições julgadoras: Supremo Tribunal Federal (STF); Superior Tribunal de Justiça (STJ); Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3); Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo; Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4); Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul.

A opção pelos órgãos judiciários indicados fundamenta-se em razões peculiares a cada caso, mas suficientes para legitimar o estudo. A jurisprudência dos Tribunais Superiores (STF e STJ) merece exame porque ocupam o topo da pirâmide judiciária pátria, sendo suas decisões utilizadas como referências persuasivas ou vinculativas, a depender da técnica processual empregada, para as instâncias ordinárias. Estas são as Cortes Brasileiras que possuem a prerrogativa da palavra final sobre os litígios judiciais, arcando com o bônus de pacificar em definitivo os conflitos,

garantindo (em tese) segurança jurídica e o primado da Constituição e das Leis aos cidadãos, porém arcam com o ônus de ‘errar por último’, como dizia Rui Barbosa.¹⁴⁸

A jurisprudência dos demais Tribunais (TJSP, TJRS, TRF4 e TRF4) encontra justificativa pelo fato de os Estados jurisdicionados por estas Cortes terem notória importância econômica¹⁴⁹ para o país e serem responsáveis por significativo número de demandas judiciais tributárias.¹⁵⁰

Os exames sobre o grau de segurança jurídica e eficiência serão procedidos mediante a aplicação, aos julgados selecionados, de critérios quantitativos e qualitativos que viabilizam a mensuração prática destes vetores no ambiente institucional objeto da pesquisa. Os parâmetros quantitativos e qualitativos serão apresentados, explanados e devidamente justificados a fim de garantir o controle e a legitimidade dos resultados.

4.1. Base de Dados

A base de dados deste trabalho foi construída a partir de consulta nas seções de pesquisa dos sites das instituições judiciárias. As páginas virtuais são públicas e acessíveis a qualquer cidadão, sendo dispensados requisitos como preenchimento de cadastro, obtenção de *login* e senha, identificação como operador jurídico (advogado, magistrado, procurador, promotor, servidor, etc.) ou qualquer outro. Por essa razão, a presente dissertação pode ter seu corpo de dados sindicado cientificamente.

A colheita das decisões foi procedida mediante a inserção de conjuntos de palavras que exprimem de maneira adequada o assunto estudado e permitem a apresentação do máximo de resultados possível. As expressões inseridas nos mecanismos de busca foram as seguintes: “Contrato de Compartilhamento de Custos”;

¹⁴⁸ A expressão foi utilizada por Rui Barbosa na tribuna do Senado Federal durante debate com o Senador Pinheiro Machado na sessão de 29 de dezembro de 1914.

¹⁴⁹ O Estado de São Paulo possui o maior PIB entre os Estados Brasileiros, enquanto o Estado do Rio Grande do Sul fica em quarto lugar no ranking da produção econômica das unidades federadas, conforme dados do IBGE. Neste sentido, confira-se: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/11/1836313-estados-mais-ricos-ainda-concentram-pib-mas-participacao-cai-diz-ibge.shtml>> Acesso em: 12/10/2017.

¹⁵⁰ O Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul possuiam mais de 4,5 milhões de processos em tramitação em 2016, contando com a maior taxa de recorribilidade entre todas as Cortes Brasileiras (24,7%). Sobre os referidos dados, confira-se: <https://www.tjrs.jus.br/site/administracao/prestacao_de_contas/relatorio_anual/2016/pdf/RA2016-5-Orgaos_do_Tribunal_de_Justica.pdf>. Acesso em: 12/10/2017. O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo concentra 25% do total de processos em andamento no Judiciário Brasileiro, fato que torna o TJSP o maior Tribunal do mundo em volume de demandas judiciais. Sobre esses dados, confira-se: <www.tjsp.jus.br/QuemSomos>. Acesso em: 12/10/2017

“Contrato de Compartilhamento de Custos e Despesas”; “Rateio de Custos e Despesas”; “Rateio de Despesas”; “Cost Sharing”; e “Cost Contribution”.

Evidentemente, não se pode dizer com grau de certeza - mas apenas de probabilidade, como ocorre com qualquer estudo científico - que todas as decisões existentes sobre a matéria nos bancos de dados pesquisados foram encontradas. É possível que os sistemas de busca jurisprudencial falhem ou sejam aperfeiçoados futuramente que a utilização de outras expressões pudesse gerar resultados diferentes. Todavia, o estágio de evolução destes instrumentos revela-se elevado atualmente e as palavras postas nas buscas autorizam que se tenha probabilidade alta de exatidão sobre as decisões exaradas por esses órgãos a respeito da matéria estudada.

O período escolhido foi de outubro de 1988, mês da promulgação da Constituição Federal Brasileira ora vigente, que instituiu o Sistema Tributário que rege a tributação no país, até a data do encerramento da pesquisa, fixada em 02/10/2017. A abrangência temporal, deste modo, caracteriza-se por grande amplitude, viabilizando melhor identificação das tendências jurisprudenciais ao longo da história destas instituições, o que contribui substancialmente para avaliações de segurança jurídica e eficiência a respeito das orientações fixadas.

No total, foram localizadas 14 (quatorze) decisões com base nos critérios descritos, sendo distribuídas nos seguintes números em cada órgão julgador: 2 (duas) decisões no STF; 2 (duas) decisões no STJ; 5 (cinco) decisões no TRF3; e 5 (cinco) decisões no TJSP. No TRF4 e no TJRS, embora tenham resultado mais de 3.000 acórdãos da busca nas ferramentas virtuais de jurisprudência, não foram localizadas decisões relativas especificamente ao tema da tributação dos contratos de *cost sharing*.

Exposta a base de dados e os principais aspectos que lhe são pertinentes, avança-se para os parâmetros metodológicos que guiarão a análise deste conjunto de informações decisórias.

4.2. Segurança Jurídica: parâmetros quanti-qualitativos de aferição empírica em decisões administrativas e judiciais.

A segurança jurídica constitui princípio basilar da ordem social, consistindo em pressuposto da própria existência de um sistema jurídico, indispensável para a preservação e desenvolvimento de qualquer sociedade humana. Trata-se, segundo

Pontes de Miranda, de princípio “tão geral que independe das formas sociais e políticas, desde o clã e a tribo até o Estado Moderno”¹⁵¹.

Particularmente, desde a consagração da teoria do contrato social como alicerce do modelo de organização política dominante nas sociedades contemporâneas, qual seja o Estado de Direito, em qualquer das suas fases evolutivas (Estado liberal, Estado social, Estado Fiscal, Estado providência, denominações que variam conforme a escola de pensamento e o autor adotado), a segurança jurídica tornou-se dever de maior importância e repercussão, pelo fato de constituir uma das formas de concretização da função primordial atribuída ao Estado, nomeadamente a garantia da segurança aos cidadãos, consubstanciada no afastamento das instabilidades e incertezas do estado de natureza, derivadas do arbítrio e do predomínio da força sobre a razão.

Ademais, o Estado de Direito, em sua configuração atual, independentemente da nomenclatura utilizada (Estado Democrático de Direito; Estado Social e Democrático de Direito; Estado Constitucional, etc.), possui obrigações mais amplas e qualificadas com seus cidadãos, tanto negativas quanto prestacionais (positivas), oriundas da dilatação do conteúdo, do alcance e dos efeitos produzidos pelos direitos fundamentais (individuais e sociais), o que reflete no âmbito da segurança jurídica ao impor exigências não apenas procedimentais/formais (*rule of law*), de atendimento dos deveres de instauração e manutenção duradoura de regras do jogo previsíveis e estáveis, mas também exigências materiais/substanciais (*rule of democracy*), de concretização de vetores vinculados à boa-fé e às legítimas expectativas, tais como a não-surpresa e a graduabilidade das mutações dos atos estatais e da sua interpretação, e relacionados à implementação de mecanismos de participação social e transparência na formulação, cumprimento e fiscalização de instrumentos aptos a realizar as exigências irradiadas pelo princípio da segurança jurídica, tais como a admissão de *amicus curiae* e audiências públicas para o debate sobre a aplicação da técnica da modulação de efeitos de decisões em sede de controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, e a criação de Conselhos de Defesa dos Contribuintes, por meio de Códigos de Defesa do Contribuinte, que fiscalizam, dentre outras questões, a efetividade da prestação de orientações seguras aos contribuintes sobre procedimentos burocráticos, incidência de tributos, etc.

¹⁵¹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Sistema de Ciência Positiva do Direito**. Atualizador: Vilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 2000. p. 206.

Na ordem jurídica brasileira, a segurança jurídica consiste em princípio constitucional implícito, com suporte no sobreprincípio do Estado de Direito (art. 1º, *caput*), no *caput* do art. 5º (“todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito (...) à segurança) - que contempla o rol de direitos e deveres fundamentais -, no inc. XXXVI do art. 5º (“a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”) e, em termos parciais, nos princípios da legalidade (art. 5º, inc. II; 37, *caput*; e 150, inc. I), da irretroatividade (art. 150, inc. III, alínea ‘a’) e da anterioridade (art. 150, III, ‘b’). Estes comandos magnos asseguram a normatividade da segurança jurídica¹⁵², que vem expressamente positivada em nível infraconstitucional no art. 2º, *caput* e parágrafo único, incisos IX e XIII, da Lei nº 9.784/99, que regulamenta o Processo Administrativo Federal. Na legislação, a segurança jurídica vem delineada pelos aludidos preceitos através das exigências de “adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados” (inc. IX) e “interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação” (inc. XIII). Como decorrências do princípio da segurança jurídica no âmbito infraconstitucional, podem-se indicar o art. 54 da Lei nº 9.784/99, que estabelece prazo decadencial de cinco anos para anulação de ato administrativo, salvo comprovada má-fé, e o art. 27 da Lei nº 9.868/99, que criou o instituto da modulação de efeitos das decisões em que o STF declara a

¹⁵² Sobre a normatividade dos princípios, vale mencionar a primorosa lição de Heleno Taveira Torres, que bem sintetiza a doutrina contemporânea sobre a matéria: “Os princípios são normas vinculantes e devem ser observados e aplicados na máxima possibilidade, em todos os casos e sem exceções (derrotabilidades). Nesse sentido, sua eficácia é tão vinculante quanto a de qualquer outra forma de regra jurídica. Não são, os princípios, figuras de retórica jurídica, mas meios de identidade do ordenamento e do Estado Democrático de Direito. Este modelo de estudo dos princípios com abertura a valores permite abandonar superadas práticas hermenêuticas ou conceitos de indisfarçável apelo ontológico, em favor de uma hermenêutica construtivista, voltada para a determinação do âmbito normativo e do conteúdo essencial dos princípios e do controle sobre sua efetividade segundo elementos rigorosos da teoria constitucional e de metaética jurídica. Princípios são normas *lato sensu* de direito positivo que prescrevem valores objetivos, relativos e vinculantes para todo o sistema jurídico, com ou sem limitação a específicas regras ou subsistemas, cujas prescrições obrigam ao máximo de observância e efetividade e vedam qualquer conduta em sentido contrário ao seu âmbito normativo, e, por isso, todo o ordenamento deve assegurar a sua proteção (efeito de bloqueio), como o contrafeito da nota diferencial da otimização, na acepção de Robert Alexy, que obriga à máxima efetividade. Esta capacidade de irradiação do princípio permite que este expanda seus efeitos por infindáveis momentos do corpus jurídico; ao mesmo tempo, cabe ao sistema jurídico assegurar a preservação do seu conteúdo essencial em todas as circunstâncias.” TORRES, Heleno Taveira. “Segurança Jurídica e Limites do Âmbito de Aplicação do Princípio da Proporcionalidade.” *In*: MARQUES NETO, Floriano Azevedo *et. al.* (Orgs.). **Direito e Administração Pública**: Estudos em homenagem e Maria Sylvia Zanella Di Pietro. São Paulo: Atlas, 2013. pp. 124-125.

inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, na qual a segurança jurídica figura como um dos pressupostos essenciais para a efetivação (ou não) da restrição de efeitos do julgamento.

A segurança jurídica, na linha dos ensinamentos de Almiro do Couto e Silva, pioneiro no exame da matéria, é entendida como princípio jurídico que se ramifica em duas partes: uma de natureza objetiva e outra de natureza subjetiva. Na acepção objetiva, a segurança jurídica diz com a questão dos limites à retroatividade dos atos do Estado, inclusive quando se trata de atos legislativos. Cinge-se, destarte, à proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada.¹⁵³ Na Carta de 1988, encontra previsão expressa no art. 5º, inc. XXXVI. Nas palavras de Bruno Miragem, “protege a manutenção das situações jurídicas constituídas validamente.”¹⁵⁴

Em sentido subjetivo, a segurança jurídica concerne à proteção da confiança das pessoas no que tange aos atos, procedimentos e condutas do Estado, em seus diversos aspectos. Certas vertentes doutrinárias inclusive cindem o princípio da segurança jurídica com base nessa divisão, nomeando como princípio da segurança jurídica o aspecto objetivo antes descrito, e designando como princípio da proteção da confiança o aspecto subjetivo.¹⁵⁵¹⁵⁶

¹⁵³ COUTO E SILVA, Almiro do. “O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei n. 9.784/99). *In: Revista de Direito Administrativo*. V. 237. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, jul/set/. 2004. pp. 273-274.

¹⁵⁴ MIRAGEM, Bruno. **Direito Administrativo aplicado: A Nova Administração Pública e o Direito Administrativo**. 3ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 232.

¹⁵⁵ COUTO E SILVA, Almiro do. *Op. Cit.* p. 274.

¹⁵⁶ Humberto Ávila, em seu clássico *Teoria da Segurança Jurídica*, formulou com precisão os critérios e fundamentos que distinguem os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança: “O princípio da proteção da confiança (...) é diferenciado do princípio da segurança jurídica pelos seguintes critérios: (a) *âmbito normativo* – enquanto o princípio da segurança jurídica diz respeito ao ordenamento jurídico como um todo, focando o âmbito macrojurídico, o princípio da confiança legítima relaciona-se com um aspecto normativo do ordenamento jurídico, enfatizando um âmbito microjurídico; (b) *âmbito pessoal* – enquanto o princípio da segurança jurídica representa uma norma objetiva, não necessariamente vinculada a um sujeito específico, o princípio da proteção da confiança protege o interesse de uma pessoa específica; (c) *nível de concretização* – enquanto o princípio da segurança jurídica refere-se, primordialmente, ao plano abstrato, o princípio da confiança legítima pressupõe o nível concreto de aplicação; (d) *amplitude subjetiva de proteção* – enquanto o princípio da segurança jurídica serve de instrumento de proteção de interesses coletivos, o princípio da confiança legítima funciona como meio de proteção de interesse (s) individual (ais); (e) *protetividade individual* – enquanto o princípio da proteção da segurança jurídica é neutro com relação ao interesse dos cidadãos, podendo tanto ser usado em seu favor quanto em seu desfavor, o princípio da proteção da confiança só é utilizado com a finalidade de proteger os interesses daqueles que se sentem prejudicados pelo exercício passado de liberdade juridicamente orientada. A sistematização dessas diferenciações permite afirmar que o princípio da segurança jurídica qualifica, sob o ângulo macrojurídico, uma norma objetiva, abstrata e protetiva de interesses coletivos, que serve, portanto, como instrumento de proteção “das confianças” ou do “conjunto de confianças” no ordenamento jurídico, ao passo que o princípio da proteção da confiança representa uma aplicação reflexiva, subjetiva e concretamente orientada do princípio objetivo da segurança jurídica, sendo um veículo de proteção “de uma confiança”. O princípio da segurança jurídica revelaria, assim, a

O Supremo Tribunal Federal posiciona-se no sentido de que o princípio da segurança jurídica constitui subprincípio do Estado de Direito e tem como um dos seus elementos o princípio da proteção da confiança. A orientação decorre dos pronunciamentos da Corte no Mandado de Segurança nº 24.268/MG, julgado pelo Tribunal Pleno em 05/02/2004, no Mandado de Segurança nº 22.357/DF, decidido pelo Tribunal Pleno em 27/05/2004, no Recurso Extraordinário nº 348.364/RJ, julgado pela Primeira Turma em 14/12/2004, e no Recurso Extraordinário nº 442.683-8/RS, decidido pela Segunda Turma em 13/12/2005.

No Mandado de Segurança nº 24.268, a Corte Suprema entendeu que o ato do Tribunal de Contas da União de cancelar pensão especial concedida há mais de vinte anos, sem estabelecer ampla defesa e contraditório, violava “o princípio da confiança como elemento do princípio da segurança jurídica”, que se qualifica como um “componente de ética jurídica” nas relações jurídicas de direito público.¹⁵⁷ No Mandado de Segurança nº 22.357/DF, o STF considerou inconstitucional ato do Presidente do TCU que determinou à INFRAERO, no bojo de processo administrativo, a regularização de 366 admissões realizadas sem concurso público no ano de 1991, sob pena de nulidade das mesmas. O Pretório Excelso entendeu que, diante da intensa controvérsia sobre a necessidade de concurso público para provimento de cargos em empresas públicas e sociedades de economia mista até o julgamento do MS nº 21.322, em 23/04/1993, bem como pela participação de boa-fé dos impetrantes em certame rigoroso lançado pela INFRAERO, a decisão do TCU configurou violação do “princípio da segurança jurídica enquanto subprincípio do Estado de Direito”, revelador da “necessidade de estabilidade das situações criadas administrativamente, e do “princípio da confiança como elemento do princípio da segurança jurídica”.¹⁵⁸ A mesma fundamentação foi utilizada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 348.364, no qual foram estabilizados os efeitos benéficos a outros contratados sem concurso público

face geral da segurança jurídica, protegendo o interesse de todos, apesar, eventualmente, do interesse de alguns; ao passo que o princípio da proteção da confiança garantiria o interesse de um ou de alguns apesar, eventualmente, do interesse de todos. O primeiro seria vinculado, portanto, à justiça geral; enquanto o segundo, à justiça individual. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2016. pp. 381-382.

¹⁵⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança nº 24.268/MG**. Tribunal Pleno. Relator p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes. Julgado em 05/02/2004. Brasília: Diário de Justiça de 17/09/2004.

¹⁵⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança nº 22.357/DF**. Tribunal Pleno. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgado em 27/05/2004. Brasília: Diário de Justiça de 05/11/2004.

da INFRAERO, e no Recurso Extraordinário nº 442.683, no qual os beneficiários foram servidores do TRT da 4ª Região.¹⁵⁹¹⁶⁰

A Corte Suprema também firmou sólida jurisprudência de amparo à estabilidade das relações jurídicas nas hipóteses de “existência de fato” de Município, sem a regular autorização legislativa pelos procedimentos previstos na Constituição Federal. Nestes casos, de que são exemplos a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.316/MT¹⁶¹, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.489/SC¹⁶² e a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.240/BA¹⁶³, todas julgada pelo Tribunal Pleno, ponderou-se que o “princípio da segurança jurídica prospera em benefício da preservação do Município”, dado que já consolidada a situação excepcional.

Em termos conceituais, adota-se, neste estudo, a lição clássica de J. J. Gomes Canotilho no sentido de que a segurança jurídica tem como elementos nucleares a estabilidade e a previsibilidade.¹⁶⁴

O conceito de estabilidade refere à permanência do direito, ou seja, à durabilidade das regras jurídicas e das decisões estatais (administrativas, legislativas, políticas e judiciais). A estabilidade protege o passado e as relações jurídicas consolidadas contra alterações estatais arbitrárias e ilegítimas, consubstanciando instrumento de pacificação das relações sociais. A estabilidade, como componente *ex post* da segurança jurídica, manifesta-se, de maneira cristalina, através de institutos como a coisa julgada, o ato jurídico perfeito, o direito adquirido, a proibição de leis retroativas, a prescrição, a modulação de efeitos das decisões declaratórias de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, entre outros.

Humberto Ávila sustenta que a estabilidade se manifesta em dimensão objetiva como (1) permanência do ordenamento jurídico, no sentido de (1.1) manutenção de conteúdos normativos, tal como ocorre com as cláusulas pétreas, e (1.2)

¹⁵⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 348.364/DF**. Primeira Turma. Relator: Min. Eros Grau. Julgado em 14/12/2004. Brasília: Diário de Justiça de 11/03/2005.

¹⁶⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 442.683/RS**. Segunda Turma. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgado em 13/12/2005. Brasília: Diário de Justiça de 24/03/2006.

¹⁶¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.316/MT**. Tribunal Pleno. Relator: Min. Eros Grau. Julgado em 09/05/2007. Brasília: Diário de Justiça Eletrônico de 03/08/2007.

¹⁶² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.489/SC**. Tribunal Pleno. Relator: Min. Eros Grau. Julgado em 09/05/2007. Brasília: Diário de Justiça Eletrônico de 03/08/2007.

¹⁶³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.240/BA**. Tribunal Pleno. Relator: Min. Eros Grau. Julgado em 09/05/2007. Brasília: Diário de Justiça Eletrônico de 03/08/2007.

¹⁶⁴ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª Ed. Coimbra: Almedina, 1995.

preservação das normas postas, ou seja, a exigência de que os comandos positivos sejam minimamente estáveis, contínuos permanentes, com vocação de vigência duradoura; e (2) intangibilidade de situações individuais por razões objetivas, especificamente (2.1) pelo transcurso do tempo – hipóteses de prescrição e decadência; (2.2) pela consolidação jurídica das situações, como nos casos do ato jurídico perfeito, direito adquirido, coisa julgada e fato gerador ocorrido (decorrência da proteção contra a retroatividade tributária, estatuída no art. 150, III, ‘a’, da CF), (2.3) pela consolidação fática das situações, *e. g.* os casos dos contratados sem concurso público pela INFRAERO, mencionados supra; e (2.4) pela ausência de prejuízo, como se verifica nas situações em que, em julgado antigo (RE nº 78.594¹⁶⁵), o STF reconheceu a validade de atos praticados por funcionários de fato no exercício irregular da função de oficiais de justiça, pois não afetaram a defesa nem criaram danos irreparáveis à exequente.¹⁶⁶

É a estabilidade em sentido objetivo o fundamento maior da inclusão do princípio da segurança jurídica na Lei do Processo Administrativo Federal, conforme atesta a consagrada administrativista Maria Sylvia Zanella Di Pietro, que participou da Comissão de Juristas que elaborou o Diploma Legislativo. Segundo a Professora da USP, a inserção do princípio se deu “pelo fato de ser comum, na esfera administrativa, haver mudança de interpretação de determinadas normas legais (...), afetando situações já reconhecidas e consolidadas na vigência de orientação anterior.”¹⁶⁷

Na dimensão subjetiva, a estabilidade surge, na acepção defendida por Ávila, como o princípio da proteção da confiança, albergando os interesses individuais nos casos em que o particular, sem alicerce em direito adquirido ou ato jurídico perfeito, exerce a sua liberdade, em maior ou menor medida, confiando na validade (ou na aparência de validade) de um conhecido ato normativo geral ou individual e, posteriormente, tem sua confiança quebrada, seja pela descontinuidade da sua vigência ou dos seus efeitos, seja por simples mudança, revogação, anulação, seja, ainda, por declaração da invalidade do ato. Segundo o renomado jurista gaúcho, a proteção da confiança tem como pressupostos necessários a existência (i) de uma base de confiança; (ii) de uma confiança nessa base; (iii) do exercício da aludida confiança na base que a

¹⁶⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 78.594**. 2ª Turma. Relator: Min. Bilac Pinto. Julgado em 07/06/1974. Brasília: Diário de Justiça de 30/10/1974.

¹⁶⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2016. pp. 360-378.

¹⁶⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 30ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 115.

gerou; e (iv) da frustração da confiança por ato posterior e contraditório do Poder Público.¹⁶⁸

Por base de confiança (i), considera-se a(s) norma(s) – tanto geral e abstrata, como uma lei, quanto individual e concreta, como um ato administrativo ou decisão judicial – que serve de fundamento para a ação ou inação do particular.¹⁶⁹ Sobre a base de confiança, analisam-se, em cada caso, os critérios relativos ao grau de vinculação normativa, de aparência de validade, de modificabilidade, de eficácia, de realização das finalidades (efetividade), de indução, de individualidade e de onerosidade ao particular.¹⁷⁰ Para a configuração da confiança (ii), mostra-se necessário apurar se o particular conhece a base de confiança, seja por meio da publicação ou da intimação da norma – meros projetos de lei e manifestações administrativas não publicadas não geram confiança. Mensura-se a intensidade da confiança por meio dos critérios pertinentes à base de confiança (vinculação, aparência de validade, etc).¹⁷¹ Em relação ao exercício da confiança (iii), consiste na colocação em prática da sua confiança, por meio do exercício concreto da sua liberdade.¹⁷² Já a frustração da confiança (iv) é requisito fundamental para a ocorrência de violação à dimensão subjetiva da segurança jurídica (proteção da confiança), de maneira que indispensável uma quebra da confiança legítima do particular com base em ato estatal anterior, provocada por uma nova manifestação estatal posterior contraditória.¹⁷³ Através deste conjunto conceitual, estão preenchidas as condições para uma análise técnica qualificada, em cada caso, da interpretação e da aplicação da segurança jurídica, em sua dimensão subjetiva, quanto a mudanças normativas legislativas, administrativas e jurisprudenciais.

O segundo elemento nuclear da segurança jurídica, que ladeia a estabilidade, é a previsibilidade. Trata-se de atributo que contempla exigências de cognoscibilidade e certeza do conteúdo e dos efeitos das normas e decisões estatais para o cidadão. A previsibilidade salvaguarda o futuro e as relações jurídicas que estão sendo desenvolvidas no presente contra atos estatais que importem em mudanças inesperadas de situações jurídicas e do direito positivo, seja através de portarias, instruções normativas, medidas provisórias, decretos, leis, mutações jurisprudenciais, etc. A previsibilidade demanda que as leis sejam claras, gerais e abstratas (cognoscibilidade), e

¹⁶⁸ ÁVILA, Humberto. *Op. Cit.* p. 379.

¹⁶⁹ Idem. p. 385.

¹⁷⁰ Idem. pp. 392-412.

¹⁷¹ Idem. pp. 416-417.

¹⁷² Idem. p. 417.

¹⁷³ Idem. p. 421.

tenham aplicação uniforme, coerente e certa nos casos concretos (certeza), de modo a assegurar aos cidadãos e às empresas, *ex ante*, o sentido, o alcance e os efeitos dos atos normativos aos quais suas atividades estão sujeitas.

Sobre a cognoscibilidade do conteúdo e dos efeitos das normas, aspectos centrais da previsibilidade, cabe novamente recorrer ao magistério de Humberto Ávila. De acordo com a doutrina do eminente jurista, é imprescindível, para a concretização da segurança jurídica, que se verifique (1) a cognoscibilidade material do Direito, ou seja, a segurança (ao cidadão) sobre a existência e a vigência das normas; e (2) a cognoscibilidade intelectual do Direito, ou seja, a segurança (ao cidadão) sobre o conteúdo das normas.¹⁷⁴

A cognoscibilidade material exige (a) acessibilidade normativa; (b) abrangência normativa; e (c) possibilidade de identificação normativa. A acessibilidade diz respeito aos elementos da certeza de existência e certeza de vigência das normas. Para tanto, a condição necessária é a publicidade delas, mediante, entre outros meios, a publicação das normas e da intimação do cidadão, quando for o caso. Quanto à certeza da vigência, Ávila pontifica que “o cidadão deve ter a capacidade [com fulcro no sistema jurídico posto] de saber a qual norma deve obedecer, sob pena de não poder ser orientado”.¹⁷⁵ O segundo aspecto da cognoscibilidade material, notadamente a abrangência normativa, trata da forma de agrupamento das normas do sistema jurídico em exame. Cuida-se, aqui, de métodos como a codificação - que atribui racionalidade e sistematização a determinadas matérias, facilitando o conhecimento do cidadão, constituindo fator de segurança -, as normas gerais - que uniformizam certos assuntos, produzindo acesso material e intelectual facilitado à cidadania sobre as regras vigentes - e diplomas legais que comportam normas de diversas temáticas - que impõem dificuldades tanto aos operadores do Direito quanto aos cidadãos, implicando em expediente que se contrapõe ao dever de intelegibilidade da ordem jurídica, culminando no incremento da incerteza sobre os direitos e deveres da população e do mercado.¹⁷⁶ O terceiro aspecto da cognoscibilidade material, especificamente a possibilidade de identificação normativa, pertine (i) à viabilidade de o cidadão perceber qual a norma jurídica aplicável nas situações em que se depara, tomando como base inclusive as decisões judiciais pronunciadas sobre o tema; assim como (ii) ao valor da norma

¹⁷⁴ ÁVILA, Humberto. *Op. Cit.* pp. 317-356.

¹⁷⁵ *Idem.* pp. 318-322.

¹⁷⁶ *Idem.* pp. 322-331.

aplicável, ou seja, o destinatário deve saber, com exatidão e clareza, se a regra vale ou não vale, e, em razão disso, se deve cumprir a regra ou apostar na ausência de efeitos futuros ao seu incumprimento – cabe ponderar, neste caso, a importância de as exceções às regras estarem bem delimitadas, mediante critérios cristalinos, objetivos e justos, criando um ambiente de confiabilidade institucional que induza o cidadão à aderência ao ordenamento.¹⁷⁷

Já a cognoscibilidade intelectual demanda (i) a intelegibilidade pela clareza normativa e (ii) a intelegibilidade pela determinabilidade normativa. Entende-se a intelegibilidade pela clareza como a necessidade de as prescrições normativas serem passíveis de compreensão tranquila pelos seus destinatários. Nesta perspectiva, podem surgir como superiores normas com maior medida de individualização e concretude, em oposição às tradicionais normas gerais e abstratas, porquanto, embora isso não possa se tornar a praxe, certamente facilita o planejamento da vida e das escolhas da cidadania. No entanto, Ávila reconhece que se estiver em jogo a previsibilidade geral, ou de terceiros, não podem prevalecer normas meramente individuais, passando a generalidade a ser impositiva. Ocorre que, mesmo quando mais genéricas e abstratas, as normas, sejam leis, atos administrativos ou decisões judiciais, devem oferecer, na medida do possível, especificações aclaradoras do seu conteúdo e dos seus efeitos, dosando adequadamente o conjunto de informações disponibilizado aos cidadãos.¹⁷⁸

Já a intelegibilidade pela determinabilidade normativa tem por referência (1) a norma e (2) o ordenamento jurídico. A primeira divide-se em (1.1) clareza linguística e (1.2) determinabilidade do conteúdo. O segundo exige (2.1) coerência e (2.2) consistência para cumprir com o requisito da previsibilidade. A clareza da linguagem significa a obrigação de edição de normas o menos vagas, ambíguas, obscuras e imprecisas quanto for possível, afinal regras com essas características terminam por enganar ou confundir aqueles que são guiadas por elas. É necessário, por isso, clareza e precisão das normas, o que não quer dizer univocidade ou um único sentido possível, algo que não se mostra possível, em muitas situações, na ciência jurídica. Por sua vez, a determinabilidade contenciosa impõe que as normas ostentem densidade suficiente para que possam ser cumpridas pelos destinatários e aplicadores. No âmbito tributário, por exemplo, as regras devem esclarecer, na fixação da hipótese de incidência, todos os aspectos (critérios) fundamentais (pessoal, material, quantitativo, temporal e espacial),

¹⁷⁷ ÁVILA, Humberto. *Op. Cit.*.pp. 331-338.

¹⁷⁸ *Idem.* pp. 338-339.

não deixando dúvidas aos contribuintes. A determinabilidade garante, ainda, o controle semântico-argumentativo das normas quando da sua aplicação por órgãos administrativo e judiciário, bem como no momento do seu cumprimento pelos cidadãos.¹⁷⁹

Já a intelegibilidade normativa do ordenamento jurídico pressupõe coerência e consistência. Por coerência, Ávila considera, sob a ótica estática, a relação gradual de suporte que determinada alternativa obtém do conjunto do ordenamento jurídico; e, sob a ótica dinâmica, a exigência de aplicação uniforme das normas. A consistência, qualificada como dever, significa “a exigência de não-contradição entre as normas tanto na fase da sua edição pelo Poder Legislativo quando na fase da sua aplicação”¹⁸⁰. Impõe a congruência e harmonia das normas dentro do sistema jurídico, permitindo ao cidadão, com maior grau de certeza, adiante as consequências futuras dos seus atos.¹⁸¹

Quanto à certeza sobre as normas jurídicas, segundo elemento da previsibilidade, tem-se a exigência de que as normas existentes sejam pautadas pela clareza e a univocidade (nos limites das possibilidades do Direito, que contempla, naturalmente, um grau de indeterminação), reduzindo-se ao máximo aspectos ambíguos, vagos ou obscuros nos comandos normativos. Nesta ótica, a segurança jurídica é afetada, *e. g.*, nas hipóteses em que a redação dos preceitos é vaga, a margem de discricionariedade das autoridades públicas é ampla, a ordem jurídica passa por período de inflação legislativa, as mudanças de orientação jurisprudencial são frequentes e bruscas, entre outras situações nas quais o cidadão e a comunidade jurídica se deparam com um cenário de imprevisibilidade sobre a atuação do Estado, gerando, por consequência significativos obstáculos para o planejamento da vida e das escolhas econômicas dos cidadãos.¹⁸²

A certeza também possui uma feição vinculada ao *enforcement*, denominada por Reinhold Zippelius como *certeza de realização*, que demanda a efetiva imposição das normas pelo Poder Público e o seu cumprimento tanto pela cidadania quanto pelo Estado. A segurança jurídica demanda, por este ângulo, procedimentos de aplicação do direito que se concretizem “de modo regulado e célere e tenham uma conclusão, cuja

¹⁷⁹ ÁVILA, Humberto. *Op. Cit.* pp. 339-355.

¹⁸⁰ *Idem.* p. 354.

¹⁸¹ *Idem.* p. 354-355.

¹⁸² ZIPPELIUS, Reinhold. **Filosofia do Direito**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 240

vigência jurídica e exequibilidade estejam asseguradas.”¹⁸³ A certeza de realização se resente, segundo o jurista alemão, quando as decisões administrativas e judiciais não são respeitadas ou efetivas, bem como nas situações em que “apesar das leis penais existentes, não nos podemos atrever a sair à rua à noite sem correremos o risco de sermos roubados”.¹⁸⁴

Destaque-se que somente no contexto de estabilidade e previsibilidade dos atos estatais, devidamente limitados e pautados pelas leis vigentes, é que se mostra possível a concretização dos direitos e liberdades fundamentais que podem conduzir um país a um grau mais elevado de civilização e desenvolvimento econômico. Neste sentido, impende reproduzir a perene lição de Geraldo Ataliba:

“O Direito é, por excelência, acima de tudo, instrumento de segurança. Ele é que assegura a governantes e governados os recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social. Quanto mais segura uma sociedade, tanto mais civilizada. Seguras estão as pessoas que têm certeza de que o Direito é objetivamente um e que os comportamentos do Estado ou dos demais cidadãos dele não discrepam.”

“Para que a liberdade de iniciativa (princípio da livre empresa) e o direito de trabalhar, produzir, empreender e atuar numa economia de mercado não sejam meras figuras de retórica, sem nenhuma ressonância prática, é preciso que haja clima de segurança e previsibilidade acerca das decisões do governo; o empresário precisa fazer planos, estimar – com razoável margem de probabilidade de acerto – os desdobramentos próximos da conjuntura que vai cercar seu empreendimento. Precisa avaliar antecipadamente seus custos, bem como estimar os obstáculos e as dificuldades. Já conta com os imponderáveis do mercado. Não pode sustentar um governo que agrave – com suas surpresas e improvisações – as incertezas, normais preocupações e ônus da atividade empresarial.”¹⁸⁵

A correlação de um sistema jurídico protetivo da segurança jurídica, em todas as suas dimensões, com as liberdades econômicas e o desenvolvimento dos países é plenamente compartilhada pelos economistas, em especial pelos integrantes das escolas que mais influenciaram as teorias vinculadas à Análise Econômica do Direito, com ênfase para nomes como Douglass North, Daron Acemoglu e James Robinson.

Crítico das insuficiências da teoria econômica neoclássica em relação aos fatores que originam problemas de alocação de recursos que culminam em diferentes performances econômicas, Douglass North desenvolveu uma teoria das instituições para analisar de maneira mais ampla o desempenho econômico, superando as concepções

¹⁸³ Idem. p. 240.

¹⁸⁴ Idem. p. 240.

¹⁸⁵ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011. pp. 180-181 e 175.

que enfocam exclusivamente o mercado. North demonstrou que o ambiente institucional em que ocorrem as relações econômicas, com suas restrições e incentivos, impacta significativamente os resultados alcançados pelas sociedades. De acordo com o Nobel de Economia de 1993, as instituições, definidas como restrições formais e informais às escolhas individuais, servem para criar uma ordem (social) e reduzir a incerteza, mediante a fixação e manutenção de regras do jogo claras e duradouras. Por outro lado, a existência de incerteza impossibilita ou dificulta sobremaneira as transações econômicas entre as pessoas, criando custos de transação aos agentes econômicos, uma vez que as instituições proveem a estrutura de incentivo do sistema econômico, formatando o seu direcionamento em prol do desenvolvimento, da estagnação ou do declínio.¹⁸⁶

Acemoglu e Robinson aprofundam e expandem as conexões entre o arcabouço institucional de um país e o desenvolvimento econômico. No clássico *Por que as nações fracassam*, os economistas afirmam que as diferenças entre as nações em termos de êxito econômico estão vinculadas às instituições distintas, às regras que disciplinam o funcionamento da economia e aos incentivos que motivam a população. Sustentam a existência de instituições econômicas inclusivas e instituições extrativistas. As instituições inclusivas, encontradas, por exemplo, nos Estados Unidos e na Coreia do Sul, são aquelas que viabilizam e estimulam a participação da grande massa da população em atividades econômicas que façam o melhor uso possível de seus talentos e habilidades e permitam aos indivíduos fazer as escolhas que bem entenderem. Para tanto, as instituições devem abranger *segurança da propriedade privada, sistema jurídico imparcial e serviços públicos* que garantam condições igualitárias para que as pessoas possam realizar intercâmbios e *estabelecer contratos*, além de possibilitar o ingresso de novas empresas e permitir a cada um escolher sua profissão.¹⁸⁷ Fica demarcada, aqui, a notável importância da segurança jurídica – em especial para fins de contratos, renovação empresarial no mercado e liberdades individuais – para o desenvolvimento social. Por outro lado, as instituições extrativistas, tais como as verificadas na Coreia do Norte e na América Latina, marcadas pela insegurança sobre os direitos de propriedade, restrições às escolhas econômicas individuais, serviços públicos

¹⁸⁶ NORTH, Douglass. “Institutions”. In: **The Journal of Economic Perspectives**. V. 05, N. 1., Inverno de 1991, pp. 97-98. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/1695541/mod_resource/content/1/North%20%281991%29.pdf> Acesso em: 17 de outubro de 2017.

¹⁸⁷ ACEMOGLU, Daron e ROBINSON, James. **Por que as nações fracassam: as origens do poder, da prosperidade e da pobreza**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. pp. 58-59.

deficientes, condições excessivamente desiguais de inserção e atuação no sistema econômico, sistema jurídico ineficiente e injusto, são denominadas instituições extrativistas. Estas instituições, ao invés de impulsionar o crescimento econômico, conduzem à concentração da renda em um segmento da sociedade, em detrimento dos interesses e direitos da maioria, num cenário claro de extração da riqueza de uns em benefício de outros.¹⁸⁸

As teorias de Douglass North, Daron Acemoglu e James Robinson complementam, com a visão econômica, as teses jurídicas expostas anteriormente, com alicerce em nomes do porte de Gomes Canotilho, Humberto Ávila, Geraldo Ataliba, Zippelius e Almiro do Couto e Silva, sobre o papel crucial da segurança jurídica, notadamente dos elementos nucleares da estabilidade e da previsibilidade, para o funcionamento e o desenvolvimento da sociedade.

Adicionalmente, vale salientar também que a segurança jurídica gera impacto no aspecto psicoindividual. Zippelius afirma que mudanças normativas muito rápidas, bruscas, que produzam forte abalo à certeza de orientação (social e individual) “leva muitas vezes à libertação de afectos em especial de agressividade”¹⁸⁹. Assim, prossegue o jurista alemão, “as épocas em que as normas e as ordens tradicionais se tornam duvidosas são muitas vezes também épocas de aumento de violência.”¹⁹⁰

Volvendo ao exame do princípio da segurança jurídica para os fins desta pesquisa, ressalta-se que, além de pressuposto para a materialização das liberdades, a segurança jurídica e seus elementos fulcrais possuem íntima conexão com o conceito de justiça. As dimensões da estabilidade e da previsibilidade estão vinculadas, no Estado Democrático de Direito, à observância dos direitos fundamentais e da correta/adequada aplicação das normas vigentes.

A segurança da imposição de regras injustas não está no rol dos propósitos magnos que orientam as instituições democráticas e republicanas. A certeza e a previsibilidade de que estão autorizados, por exemplo, a escravidão, a tortura, o abuso de autoridade, medidas vexatórias para cobrança de dívidas fiscais, a perseguição de minorias ou outros atos injustos/inconstitucionais, não materializam a segurança jurídica.

¹⁸⁸ Idem. p. 60.

¹⁸⁹ ZIPPELIUS, Reinhold. *Op. Cit.* p. 238.

¹⁹⁰ Idem. p. 238.

A segurança a que estão obrigados os Poderes no Estado de Direito é a das normas e atos estatais conformes aos direitos fundamentais consagrados no Texto Constitucional. A segurança do justo/constitucional é que estimula a confiança do povo nas instituições, incentiva o cumprimento das leis e promove a estabilidade social, e não a segurança do injusto, do arbitrário, que conduz ao descrédito dos cidadãos na República e nas Leis.

Nesta linha, a segurança jurídica, aplicada ao Direito Tributário, somente se concretiza integralmente quando emana nos casos concretos simultaneamente com a justiça, com as liberdades, mormente a livre iniciativa, e com os direitos individuais, em especial o direito de propriedade. Trata-se de segurança jurídica integral, justificada, substancial, em contraposição a uma segurança jurídica meramente formal, procedimental, descompassada com os princípios, regras e valores fundantes da ordem constitucional.

Em vista destas considerações, elaborou-se um conjunto de parâmetros destinados a fornecer as bases para a mensuração do grau de segurança jurídica que as instituições pesquisadas estão oferecendo aos contribuintes em matéria de tributação dos contratos de *cost sharing*. Os critérios propostos são os seguintes: (a) estabilidade da orientação; (b) certeza da orientação; e (c) justiça da orientação.

A estabilidade da orientação foi dividida em (a.1) parâmetro quantitativo, (a.2) parâmetro temporal e (a.3) parâmetro espacial. Na órbita quantitativa, pesquisam-se quantas decisões foram publicadas sobre o tema pelo Tribunal, o que permite verificar a intensidade da segurança, haja vista que a frequência de um entendimento na jurisprudência comprova a sua estabilidade. No âmbito temporal, a investigação destina-se a responder (i) se a decisão encerra a questão particular ou possibilita nova discussão na mesma ou em outras esferas, prolongando no tempo a questão e a insegurança/incerteza; (ii) qual o tempo de duração das orientações – permitindo identificar a durabilidade, a permanência dos entendimentos; e (iii) se eventual mudança de orientação atinge situações passadas, o que viabiliza conclusões sobre a licitude de alterações *a posteriori* das *regras do jogo*. No campo espacial, examina-se a área geográfica alcançada pela orientação contida nos julgados, se local, regional, nacional ou internacional.

A certeza da orientação foi decomposta em (b.1) parâmetro material, (b.2) parâmetro subjetivo e (b.3) vinculatividade. Na pesquisa sobre o critério material, os acórdãos são investigados a respeito do enfrentamento das principais questões ligadas

ao tema, cuja centralidade determina a solução do litígio, tais como os aspectos característicos do contrato de *cost sharing* e os tributos virtualmente incidentes. No parâmetro subjetivo, determinam-se os contribuintes abarcados pela decisão, especificando-se o *decisum* como *inter partes* ou *erga omnes*, se aplicável para parceria ou grupo. A vinculatividade estabelece se a decisão obriga os agentes do fisco a seguir a orientação fixada, ou se podem agir de modo contrário.

A justiça da orientação, por sua vez, diz respeito à efetiva e razoável análise das peculiaridades do caso. Neste critério, analisa-se se a decisão foi tomada com atenção à razoabilidade, proporcionalidade e harmonia prática no exame da atividade objeto do compartilhamento, dos critérios de rateio, dos procedimentos e movimentações contábeis, entre outros aspectos de relevo para o deslinde adequado, seguro e justo da situação concreta.

Promovida a pesquisa através dos parâmetros elencados e pormenorizados supra, advirão resultados de caráter objetivo e prático indicando o nível de segurança jurídica realmente disponibilizado pelas instituições judiciárias escolhidas em relação ao tema dissertado.

Elucidados os fundamentos dos critérios avaliativos da segurança jurídica, passa-se à abordagem do parâmetro da eficiência.

4.3. Eficiência: parâmetros quanti-qualitativos de aferição empírica em decisões administrativas e judiciais.

A eficiência consiste na maximização dos recursos disponíveis, ou seja, a extração dos melhores resultados a partir de um conjunto limitado de fatores produtivos. Trata-se de ideia-chave da ciência econômica, disciplina que mais trabalhou em torno deste conceito¹⁹¹, sempre aliado à definição de escassez. Em verdade, a própria essência da Economia “é compreender a realidade da escassez e, então, conceber como organizar a sociedade de modo a corresponder ao uso mais eficiente dos recursos”¹⁹².

Na acepção de Paul Samuelson e William Nordhaus, “a eficiência econômica exige que uma economia produza a mais elevada combinação de quantidade

¹⁹¹ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. *Op. Cit.* p. 80.

¹⁹² SAMUELSON, Paul; NORDHAUS, William. **Economia**. 19ª Ed. Porto Alegre: AMGH Ed., 2012. p.

e qualidade de bens e serviços dados a sua tecnologia e seus recursos escassos.”¹⁹³ Em termos alocativos, a economia será eficiente “quando o bem-estar econômico de nenhum indivíduo pode ser melhorado sem que o de outro fique pior”.¹⁹⁴

A partir dessas observações, percebe-se que a eficiência é um valor-meio, um valor instrumental, destinado à consecução de outros valores. Laborando com a eficiência, busca-se desvendar a forma de organização da ação humana que gere os melhores resultados possíveis com base nos recursos limitados à disposição, alcançando-se os objetivos previamente traçados.

Na perspectiva da alocação, os modelos de eficiência desenvolvidos pelo economista italiano Vilfredo Pareto e pelos economistas Nicholas Kaldor e John Hicks dominam a literatura. Segundo a tese de Pareto, uma interação é eficiente quando ao menos um indivíduo resulta em situação melhor do que antes e nenhum em situação pior.¹⁹⁵ É uma situação ‘Pareto Eficiente’. Por sua vez, uma alocação ou situação ‘Pareto Ótimo’ surge quando não haja interação capaz de aumentar o bem-estar de um indivíduo sem reduzir o bem-estar de outro. Assim, o ótimo de Pareto é atingido quando qualquer nova redistribuição dos bens venha a piorar a situação de alguém.¹⁹⁶

No modelo de Kaldor-Hicks, a eficiência ocorre quando uma das partes alcança uma situação melhor do que antes da interação e, igualmente, tem capacidade, ao menos potencial, de compensar o indivíduo que ficou pior do que a situação antecedente. Cristiano Carvalho exemplifica a eficiência Kaldor-Hicks com o fenômeno das imposições tributárias, lecionando que a tributação deixa a todos os contribuintes em situação pior financeiramente, em um primeiro momento, porém existe a possibilidade de compensação social com base nos serviços públicos viabilizados pelo produto da arrecadação tributária.¹⁹⁷

No âmbito jurídico, a eficiência pode oferecer contribuição notável para reflexões sobre as consequências provocadas pelas normas jurídicas – sejam elas legislativas, jurisdicionais, contratuais ou consuetudinárias – e pelas instituições na realidade. Através da eficiência, vista como maximização dos ganhos e minimização dos custos, na esteira da definição utilizada por Bruno Salama em clássico artigo sobre

¹⁹³ Idem. p. 3.

¹⁹⁴ Idem. p. 3.

¹⁹⁵ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. *Op. Cit.* p. 80.

¹⁹⁶ WESSELS, Walter J. **Microeconomia: Teoria e Aplicação**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 200.

¹⁹⁷ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. *Op. Cit.* p. 81.

*law and economics*¹⁹⁸, podem ser examinados os efeitos dos processos e decisões judiciais sobre o comportamento dos agentes econômicos envolvidos na situação posta e do próprio mercado. A eficiência, assim, é o instrumento teórico que permite *levar as consequências a sério*.¹⁹⁹

A eficiência não constitui parâmetro desconhecido da ordem jurídica brasileira. A Constituição Federal consagra, desde promulgação da Emenda Constitucional nº 19, de 1998, a eficiência como um dos cinco princípios expressos que regem a Administração Pública Direta e Indireta dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, consoante o disposto no art. 37, *caput*, da Carta. Segundo Hely Lopes Meirelles, o princípio da eficiência “exige que a atividade administrativa seja exercida com prestação, perfeição e rendimento funcional”, qualificando-a como “o mais moderno princípio da função administrativa”, que já não se limita ao desempenho conformado apenas à legalidade, demandando resultados positivos para o serviço público e satisfatório para atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.²⁰⁰ Diogo Figueiredo Moreira Neto destaca que o princípio da eficiência ostenta especial relevância “para a valorização da *cidadania*, pois é através dele que a *legitimidade* ganha visibilidade na ação do Estado, sendo precisamente essa qualidade que permite confrontar a ação administrativa com o seu resultado prático”²⁰¹. A eficiência, na acepção do festejado administrativista, é um dos fundamentos sobre os quais se erige “a formidável arquitetura juspolítica da nova administração pública, capaz de atender aos desafios institucionais de nosso tempo”.²⁰²

A contribuição da eficiência para o novo panorama administrativo brasileiro pode ser sintetizada, com arrimo na doutrina de Bruno Miragem, em três aspectos: (i) atualização da Administração Pública, de modo a influir em modelos de gestão focados em metas e resultados; (ii) orientação no sentido da otimização dos recursos financeiros como base da atuação administrativa; e (iii) avaliação da conduta do agente público, não mais sob o critério formal tradicionalmente associado ao exame sobre o modo de

¹⁹⁸ SALAMA, Bruno. *Op. Cit.* p. 9.

¹⁹⁹ CARVALHO, Cristiano. "Princípios e Consequências: A Teoria da Escolha Racional como critério de ponderação - introdução ao problema" *Op. Cit.* pp. 145-147.

²⁰⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 37ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 98.

²⁰¹ MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. “Novos Institutos Consensuais da Ação Administrativa”. *In: Revista de Direito Administrativo*. V. 231. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, Jan/Março 2003. pp. 141-142.

²⁰² *Idem*. p. 144.

exercício do poder, vinculado à legalidade, mas em vista dos resultados alcançados.²⁰³ Cabe frisar, ainda, que a doutrina administrativista contemporânea já reconhece a influência das escolas da Análise Econômica do Direito na interpretação e aplicação do princípio da eficiência na Administração Pública.²⁰⁴

Com a edição da Emenda Constitucional nº 45/2004, a eficiência passou a ser um *direito constitucional* dos cidadãos, abrangendo não apenas a função administrativa, mas também a jurisdicional, através da inclusão do inciso LXXVIII ao art. 5º da Constituição Federal. De acordo com o preceito magno, “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”. O Constituinte Reformador identificou a demora na prestação jurisdicional como uma das grandes debilidades do Judiciário brasileiro, cujas nefastas consequências prejudicavam não apenas a utilidade das decisões, que muitas vezes já estava reduzida ou neutralizada quando do trânsito em julgado, mas também danificavam a credibilidade da Justiça e a confiança dos cidadãos neste sistema institucional. Cuida-se, portanto, de direito que reflete a percepção social de que a justiça brasileira é morosa, e de que justiça lenta é justiça negada.²⁰⁵

O aludido dispositivo constitucional, que teve como principais precursores os arts. 7 (5) e 8 (1) da Convenção Americana de Direitos Humanos e a Emenda VI da Constituição dos Estados Unidos da América, apresenta duas diretrizes normativas, duração razoável do processo e meios garantidores da celeridade de tramitação processual, os quais podem ser lidos sob o nome comum de princípio da economia processual ou princípio da eficiência processual.²⁰⁶

Quanto ao conteúdo do direito à razoável duração da demanda, é mister referir ao magistério de Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero:

“O direito fundamental à duração razoável do processo constitui *princípio* redigido como *cláusula geral*. Ele impõe um *estado de coisas que deve ser promovido* pelo Estado – a duração razoável do processo. Ele prevê no seu suporte fático *termo indeterminado* – duração razoável –, e *não comina consequências jurídicas* ao seu não atendimento. Seu *conteúdo mínimo* está em determinar: (i) ao *legislador*, a adoção de *técnicas processuais* que viabilizem a prestação da tutela jurisdicional dos direitos em prazo razoável (por exemplo, previsão de tutela definitiva da parcela incontroversa da

²⁰³ MIRAGEM, Bruno. *Op. Cit.* p. 46.

²⁰⁴ OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Curso de Direito Administrativo**. 5ª Ed. São Paulo: Método, 2017. pp. 42-43.

²⁰⁵ MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel; SARLET, Ingo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. p. 677.

²⁰⁶ SCARPINELLA BUENO, Cássio. **Curso Sistematizado de Direito Processual Civil**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 159.

demanda no curso do processo), a edição de legislação que reprima o *comportamento inadequado das partes* em juízo (litigância de má-fé e *contempto f court*) e regulamente minimamente a *responsabilidade civil* do Estado por duração não razoável do processo; (ii) ao *administrador judiciário*, a adoção de *técnicas gerenciais* capazes de viabilizar o adequado fluxo dos atos processuais, bem como *organizar* os órgãos judiciários de forma idônea (número de juízes e funcionários, infraestrutura e meios tecnológicos); e (iii) ao *juiz*, a *condução do processo* de modo a prestar tutela jurisdicional em prazo razoável.”²⁰⁷

Entre os meios para assegurar maior celeridade aos trabalhos da justiça, implementados pela EC 45/2004, podem-se relacionar, com base nos ensinamentos de Alexandre de Moraes, as Súmulas Vinculantes do Supremo Tribunal Federal, a necessidade de demonstração de *repercussão geral das questões constitucionais* discutidas no caso para fins de conhecimento do recurso extraordinário, a vedação de férias coletivas nos juízos e tribunais de segundo grau, a proporcionalidade do número de juízes à efetiva demanda judicial e à respectiva população, a distribuição imediata dos processos, em todos os graus de jurisdição, a possibilidade de delegação aos servidores do Judiciário, para a prática de atos de administração e atos de mero expediente sem caráter decisório e a instalação da justiça itinerante.²⁰⁸

Nesta segunda parte do art. 5º, inc. LXXXVIII, Cássio Scarpinella Bueno assevera que deve ser conferida interpretação e aplicação não apenas pontual, limitada a determinados instrumentos processuais ou de gestão processual (judiciária e administrativa), mas sistemática, englobando a atividade processual (judicial e administrativa) e seus métodos, com a finalidade de promover racionalização, otimização, melhor desempenho com os recursos disponíveis, enfim, tornar mais eficientes e econômicos o contencioso judicial e o contencioso administrativo.²⁰⁹

Todavia, merece indicação o alerta feito pela doutrina processualista de que não se pode confundir processo de razoável duração com processo rápido. O processo com duração razoável respeita as peculiaridades de direito material e processual do caso, bem como aspectos relativos ao comportamento das partes e do Judiciário, atendendo aos ditames dos princípios constitucionais processuais fundamentais, em especial o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, bem como direitos processuais *magno* implícitos, como o direito à prova e o direito ao duplo grau de jurisdição. De outra banda, o processo rápido atropela os ritos processuais e direitos fundamentais das partes com a finalidade de oferecer solução açodada, e quiçá

²⁰⁷ MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel; SARLET, Ingo. *Op. Cit.* pp. 679-680. p. 678.

²⁰⁸ MORAES Alexandre. **Direito Constitucional**. 33ª Ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2017. p. 114.

²⁰⁹ SCARPINELLA BUENO, Cássio. *Op. Cit.* p. 159-160.

instantânea, ao litígio, deixando de observar o bloco principiológico do *due process*, tornando-se incompatível com o conteúdo constitucional do direito à razoável duração da demanda.²¹⁰ Como dizia Barbosa Moreira a respeito do anseio da comunidade jurídica e da sociedade por melhorias na prestação jurisdicional: “se para torná-la melhor é preciso acelerá-la, muito bem: não, contudo, a qualquer preço”²¹¹.

Em termos de critérios para a apuração da duração razoável dos processos, impende salientar que a Corte Europeia de Direitos Humanos desenvolveu, em sua jurisprudência, os seguintes parâmetros: (a) complexidade da causa; (b) comportamento das partes; (c) comportamento do juiz na condução do processo; e (d) importância da lide na vida da parte.²¹²

No presente estudo, a eficiência servirá como critério avaliativo da prestação jurisdicional nos processos objeto da pesquisa, quais sejam os casos julgados pelo STF, STJ, TRF3, TJSP, TRF4 e TJRS sobre tributação dos acordos de *cost sharing*. Como resultado, será possível dizer se a condução dos processos pelo Judiciário foi ou está sendo eficiente, e quais as consequências geradas pela situação identificada.

A investigação possui três parâmetros: (1) celeridade, (2) economicidade e (3) exequibilidade. A celeridade diz respeito ao tempo de tramitação do processo, apontando quantos meses ou anos transcorreram: (a) desde o ajuizamento da ação até os Tribunais julgarem o caso; (b) da entrada do processo no Tribunal até o seu julgamento; e (c) desde a propositura até o trânsito em julgado. Por óbvio, seguindo a orientação da literatura processualista, considera-se a celeridade, neste estudo, à luz das especificidades da matéria sob discussão e das características das partes, dos órgãos jurisdicionais e dos processos examinados.

A economicidade refere à necessidade de o jurisdicionado percorrer todas as instâncias para obter uma decisão definitiva, se isso ocorreu no caso concreto ou não,

²¹⁰ THEODORO JR., Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre; PEDRON, Flávio Quinaud. **Novo CPC – Fundamentos e Sistematização**. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 142-143. DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. 18ª Ed. Salvador: Jus Podivm, 2016. p. 98. MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel; SARLET, Ingo. *Op. Cit.* pp. 678-679.

²¹¹ BARBOSA MOREIRA, José Carlos. “O futuro da justiça: alguns mitos.” *In: Temas de Direito Processual*: oitava série. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 5.

²¹² MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel; SARLET, Ingo. *Op. Cit.* pp. 679-680. Marinoni e Mitidiero apontam os casos *Neumeister v. Áustria* (1968), *Comissão v. Dinamarca* (1996), *Laino v. Itália* (1999) e *Zarmakoupis e Sakellaropoulos v. Grécia* (2000) como referências na elaboração dos critérios para aferição do cumprimento do princípio da duração razoável dos processos.

bem como se os recursos despendidos poderiam ter sido menores para a solução do litígio.

A exequibilidade está relacionada com a existência de meios para obrigar o contribuinte e os agentes do fisco ao cumprimento da decisão. Pretende-se, com esse parâmetro, averiguar se a orientação das Cortes realmente é observada pelas partes, ou seja, se a vitória terá confirmação efetiva após o trânsito em julgado.

Em todos os casos, por se tratar de situações em que estão envolvidos valores pecuniários relevantes para as empresas e grupos econômicos, bem como em razão da necessidade de reorganização societária e tributária na hipótese de invalidação dos acordos de *cost sharing*, dá-se como presumida a importância do processo na vida do contribuinte – critério reputado como cardinal pela Corte Europeia de Direitos Humanos.

O atendimento total ou parcial destes critérios servirá como base para as conclusões sobre o grau de eficiência da prestação jurisdicional do STF, STJ, TRF3, TJSP, TRF4 e TJRS no âmbito dos processos relativos à temática da tributação dos contratos de *cost sharing*.

Com isso, restam plenamente esclarecidos a base de dados da pesquisa e os parâmetros que servem de baliza a elas, segurança jurídica e eficiência, sendo forçoso passar ao capítulo que materializa o estudo propriamente dito.

5. RESULTADOS DA PESQUISA: ANÁLISE EMPÍRICA SOBRE O TRATAMENTO DADO PELO PODER JUDICIÁRIO À TRIBUTAÇÃO DOS CONTRATOS DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS

5.1. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O Supremo Tribunal Federal é o órgão de cúpula do Poder Judiciário Brasileiro. Incumbido de funções de Tribunal Constitucional, exercendo controle difuso e concentrado de constitucionalidade de leis e atos normativos federais e estaduais, e de Suprema Corte, julgando recursos contra decisões de instâncias inferiores, o STF qualifica-se como o Guardião da Constituição, protegendo os princípios, regras e valores estampados na Carta da República contra o arbítrio de maiorias legislativas eventuais, bem como os direitos e garantias dos cidadãos em face de comportamentos lesivos de autoridades executivas e de particulares.

Merecedor de seção específica na Constituição de 1988 (arts. 101 a 103-B), o STF compõe-se de onze Ministros, escolhidos dentre cidadãos com mais de trinta e cinco anos e menos de sessenta e cinco anos de idade, com notável saber jurídico e reputação ilibada (art. 101, CF). Os Ministros são nomeados pelo Presidente da República, depois de aprovada a escolha pela maioria do Senado Federal (art. 101, Par. Único, CF).

Atualmente, a Corte Suprema se depara com elevadíssimo número de processos, tendo recebido, em média, mais de 80.000 (oitenta mil) processos por ano na última década (2008-2017). O volume excessivo de demandas levadas até o STF pode ser observado com clareza nos seguintes números, extraídos das estatísticas do próprio Tribunal:

Ano Atual Data da última atualização: 18/11/17

Ano	Processos		Processos Julgados		Acórdãos
	Protocolados	Distribuídos	Monocráticos	Colegiados	Publicados
2.017	93.879	50.645	92.939	10.649	10.959

2008 a 2016

Ano	Processos		Processos Julgados		Acórdãos
	Protocolados	Distribuídos	Monocráticos	Colegiados	Publicados
2016	89.971	57.367	96.019	13.155	13.018
2015	93.503	65.108	93.713	15.480	15.282
2014	79.943	57.799	92.722	15.242	15.649
2013	72.072	44.170	72.167	12.833	13.156
2.012	72.148	46.392	72.995	11.044	11.794
2.011	64.018	38.019	81.687	12.025	14.105
2.010	71.670	41.014	87.815	10.714	10.814
2.009	84.369	42.729	74.313	15.042	17.704
2.008	100.781	66.873	85.608	18.629	19.377

213

A matéria tributária goza de grande importância no contencioso da Suprema Corte. Em 2013, calculava-se em 39% dos casos submetidos ao regime da repercussão geral versavam sobre temas tributários.²¹⁴ Em virtude do detalhismo da Constituição Federal no âmbito do Sistema Tributário Nacional, as questões fiscais de maior relevância costumam ser decididas, em definitivo, somente pelo STF.

O Tribunal editou dezenas de súmulas e proferiu julgamentos de notável repercussão em matéria tributária ao longo de sua história, consistindo na instituição

²¹³ Os dados estão disponíveis neste endereço virtual: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=movimentoProcessual>>. Acesso em: 13/10/2017.

²¹⁴ As estatísticas podem ser conferidas neste site: <<https://www.conjur.com.br/2013-abr-04/40-processos-repercussao-geral-stf-sao-materia-tributaria>> Acesso em: 14/10/2017.

judiciária com maior impacto na atuação dos advogados tributaristas e na formação das expectativas dos contribuintes a respeito da legislação tributária.

Neste contexto, revela-se imprescindível que a pesquisa empírica sobre a jurisprudência relativa à tributação dos contratos de compartilhamento de custos e despesas abranja as decisões do Supremo Tribunal Federal.

Conforme registrado anteriormente, os termos inseridos na pesquisa de jurisprudência do site do STF não resultaram em acórdãos sobre a temática ora estudada. Todavia, descobriram-se duas decisões monocráticas lavradas por Ministros da Suprema Corte em matéria de incidência de tributos sobre valores envolvidos em acordos rateio de custos e despesas.

As decisões foram proferidas no Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) nº 1.021.727/SP, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, e no Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 858.177/CE, de relatoria do Ministro Roberto Barroso. Vejamos as circunstâncias e orientações de cada caso.

O ARE 1.021.727/SP consiste em agravo de instrumento manejado pela empresa Evonik Degussa Brasil Ltda contra decisão de inadmissibilidade de recurso extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Eis a ementa da decisão colegiada recorrida:

AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXIGIBILIDADE DE ISS

Apelação da Autora - Contrato de Compartilhamento de Custos Empresas Coligadas Existência de cláusula penal que descaracteriza o cost sharing. Nesta hipótese de revestimento do contrato de compartilhamento de gastos como prestação de serviços, o numerário repassado para a empresa controladora fica sujeito à incidência do ISS – Recurso adesivo da Municipalidade Honorários Advocáticos Majorados – Sentença parcialmente reformada - Recurso da Autora Improvido e da Prefeitura. Provido.

A reversão do acórdão lavrado pelo TJSP era pretendida com fulcro em violação ao art. 156, inc. III, do Texto Constitucional, que hospeda a competência dos Municípios e do Distrito Federal para a instituição do ISS. A recorrente, empresa controlada de grupo econômico germânico, com atuação no Brasil, sustentava a não incidência do ISS sobre os valores repassados para sua controladora, com amparo em Contrato de Compartilhamento de Custos.

O Ministro Gilmar Mendes considerou que a matéria debatida restringia-se ao âmbito infraconstitucional, de maneira que a infração à Carta da República seria reflexa ou indireta, inviabilizando o recurso extraordinário. Ademais, a modificação do

entendimento fixado pelo TJSP demandaria reapreciação do acervo fático-probatório, obstado pela Súmula 279 do STF.

Por essas razões, a decisão monocrática exarada no ARE 1.021.727/SP foi no sentido da negativa de seguimento do recurso excepcional – com esteio nos arts. 932, VIII, do CPC/15, e 21, § 1º, do RISTF –, preservando a orientação contrária ao contribuinte firmada pela Corte Paulista.

De outro lado, o *decisum* prolatado no ARE 858.177/CE, embora também de manutenção do acórdão da instância inferior, foi favorável ao contribuinte, grupo econômico nacional (Grendene). Na espécie, julgou-se agravo da Fazenda Nacional contra decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Veja-se a ementa:

TRIBUTÁRIO. DESCONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REEMBOLSO DE DESPESAS PARA EMPRESA DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. CONTROLADORA (HOLDING). NÃO CARACTERIZAÇÃO DE RECEITA. PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA.

I. Trata-se de ação anulatória de ato administrativo, na qual se defende que o “reembolso de despesas” realizado por empresas do mesmo grupo econômico à empresa controladora (holding) não caracteriza faturamento ou receita bruta da pessoa jurídica estando fora da base de cálculo do PIS e da COFINS.

II. Não são receitas tributáveis pelo PIS e pela COFINS os ingressos decorrentes de mero ressarcimento por despesas realizadas no interesse e por conta e ordem de terceiros (empresas controladas) e assumidos pela empresa controladora (holding), desde que não tenha obtido ganho sobre os respectivos ingressos, não podendo, ainda, os valores a serem ressarcidos decorrer de sua atividade-fim, normalmente exercida junto a clientes com um propósito de negócio.

III. No caso, a perícia judicial demonstrou que não houve ganho sobre o reembolso efetuado, ou seja, houve diferença, mas para menor e não para maior. Ademais, não se trata de prestação de serviços, já que não há caráter econômico, mercantil, visando ao lucro, porque as despesas de rateio a serem reembolsadas não são relacionadas diretamente à atividade-fim da holding, as quais envolvem, basicamente, a industrialização, comercialização, exportação e importação de calçados e artigos de vestuários em geral.

IV. Honorários advocatícios majorados para 5% do valor cobrado, nos termos do art. 20, §4º, do CPC, levando-se em consideração o trabalho exercido pelo causídico da autora.

V. Apelação da Fazenda Nacional improvida.

VI. Apelação da autora parcialmente provida, para majorar o valor da verba sucumbencial.”

O acórdão do TRF5 ostentava robusta fundamentação jurídica e fática, composta por exame acurado do contrato de *cost sharing*, da natureza jurídica e características do valor pago pela à sociedade mãe e do fato gerador do PIS e da COFINS, além de contar com perícia sobre a questão controvertida. Ao final, concluiu pela não incidência das aludidas contribuições sociais sobre o reembolso pagos pelas

controladas à controladora, responsável por arcar, por antecipação, com os custos e despesas partilhados.

Apreciando o recurso da União, o Ministro Barroso considerou que o caso exigiria reexame do corpo de provas e da legislação infraconstitucional aplicável, o que não se permite nesta fase processual. Com fulcro nestes motivos, decidiu por conhecer do agravo e negar-lhe seguimento, mantendo o entendimento do TRF5.

Embora consagrem entendimentos diametralmente opostos a respeito da tributação dos contratos de rateio de custos e despesas, as decisões encontradas no âmbito do Supremo Tribunal Federal não podem ser consideradas como contraditórias, haja vista que o fundo de direito sequer foi apreciado pelos Ministros.

O ARE 1.021.727/SP e o ARE 858.177/CE não gozam de representatividade para fins de identificação do entendimento do STF sobre a matéria, dado o caráter monocrático e por não ter sido examinado o mérito das controvérsias, nem a temática fiscal em sede abstrata.

Quanto ao aspecto temporal, as decisões monocráticas descritas foram proferidas de maneira célere. O ARE 1.021.727/SP foi distribuído em 27/01/2017, julgado em 08/02/2017, com publicação em 13/02/2017, e transitou em julgado em 31/03/2017. Encerrou, nesta data, longo percurso processual de ação declaratória ajuizada por contribuinte em 23/11/2007, cujo resultado final, quase dez anos depois, foi pela improcedência. Já o ARE 858.177/CE foi distribuído em 10/12/2014, julgado em 11/05/2015, com publicação em 13/05/2015, e transitou em julgado em 29/05/2015. Também neste caso a peregrinação foi dilatada pelas quatro instâncias judiciais, tendo iniciado em 18/02/2010, mas com o reconhecimento da procedência da ação anulatória para desconstituir lançamento de PIS e COFINS procedido em face de valores referentes a ressarcimentos em acordo de *cost sharing* de renomado grupo calçadista.

Apesar de as decisões encontradas não possuírem importância substancial dentro da jurisprudência do STF, permanecendo em aberto o posicionamento da Corte sobre a matéria, a aferição do atendimento dos critérios de segurança jurídica e eficiência pode ser realizada com proveito científico em vários pontos, conforme se observa nas tabelas abaixo:

1. Segurança Jurídica	ARE 1.021.727/SP (Caso Evonik Degussa)	ARE 858.177/CE (Caso Grendene)	STF
------------------------------	---	---	------------

1.1 Estabilidade de Orientação			
Parâmetro Quantitativo	-	-	2 decisões monocráticas sobre o tema.
Parâmetro Temporal	(a) decisão encerra a questão particular (imutável/indiscutível); (b) duração da orientação não aferível por conta de o mérito não ter sido analisado; (c) mudança de orientação não aplicável pelo motivo acima;	(a) decisão encerra a questão particular. (imutável/indiscutível). (b) duração da orientação não aferível por conta de o mérito não ter sido analisado; (c) mudança de orientação não aplicável pelo motivo acima;	
Parâmetro Espacial	Embora a orientação (de mérito) não tenha sido firmada, a decisão foi exarada por órgão com jurisdição nacional.	Embora a orientação (de mérito) não tenha sido firmada, a decisão foi exarada por órgão com jurisdição nacional.	Embora a orientação não tenha sido firmada, a decisão foi exarada por órgão com jurisdição nacional.
1.2 Certeza da Orientação			
Parâmetro Material	Exame de aspectos do contrato? Não. Análise jurídica da tributação? Não. Citações doutrinárias e jurisprudenciais? Jurisprudência.	Exame de aspectos do contrato? Não. Análise jurídica da tributação? Não. Citações doutrinárias e jurisprudenciais? Jurisprudência.	Exame de aspectos do contrato? Não. Análise jurídica da tributação? Não. Citações doutrinárias e jurisprudenciais? Jurisprudência.
Parâmetro Subjetivo	Inter partes. Grupo Econômico.	Inter partes. Grupo Econômico.	Inter partes. Grupo Econômico.
Vinculatividade	Agentes do Fisco devem seguir orientação ou podem agir em contrário?	Agentes do Fisco devem seguir orientação ou podem agir em	

	Podem deixar de autuar, caso a Administração Fazendária entenda assim.	contrário? Não podem desrespeitar a decisão. Mas podem autuar novamente sobre a mesma matéria em relação a outras competências.	
1.3 Justiça da Orientação			
Análise das Peculiaridades do Caso Concreto	Inviabilizada por motivo processual.	Inviabilizada por motivo processual.	

2. Eficiência	ARE 1.021.727/SP	ARE 858.177/CE	STF
Celeridade	Tramitação no STF: 2,1 meses Tramitação Total: 9,48 anos	Tramitação no STF: 5,6 meses. Tramitação Total: 5,35 anos.	Média Tramitação STF: 3,85 meses Média Tramitação Total: 7,41 anos.
Economicidade	Percorridas todas as instâncias para a decisão definitiva.	Percorridas todas as instâncias para a decisão definitiva.	Necessária a tramitação por todas as instâncias.
Exequibilidade	Decisão será cumprida pelos meios processuais de execução, caso não haja cumprimento espontâneo.	Decisão será cumprida pelos meios processuais de execução, caso não haja cumprimento espontâneo.	Decisões sujeitas aos meios de execução, caso não cumpridas voluntariamente.

No que tange à segurança jurídica, verifica-se que a estabilidade, a certeza e a justiça da orientação não puderam ser averiguadas em razão de o mérito não ter sido examinado nestas decisões. Porém, cabem algumas ressalvas. Em primeiro lugar, as diretrizes de que a matéria não possui *status* constitucional e de que o exame das questões levantadas exige revolvimento de provas constituem uma orientação a ser realçada. Embora de ordem processual, revelam que a discussão desta matéria, segundo dois Ministros do STF, deve se esgotar no Superior Tribunal de Justiça.

Em segundo lugar, os entendimentos transitados em julgado com essas decisões têm espectro limitado ao caso concreto, estando facultado aos agentes da fiscalização, no caso em que perderam, autuar novamente o contribuinte sobre a mesma

questão, mas em competências diferentes. Trata-se de ponto que gera insegurança ao contribuinte, cuja solução depende do bom senso dos integrantes do Fisco, porquanto as decisões judiciais não podem ultrapassar os limites da lide.

Em relação à eficiência, nota-se um lapso temporal muito extenso entre a propositura das ações e o trânsito em julgado, com o percurso por todas as instâncias do Judiciário Brasileiro, desde o Magistrado de Primeiro Grau, passando pela Corte Federal ou Estadual, o Superior Tribunal de Justiça e, finalmente, a Corte Suprema. Obrigar o contribuinte a uma via tão longa e burocrática prova que a prestação jurisdicional, nestes casos, não cumpriu com a celeridade e a economicidade. Sem dúvidas, poderiam ter sido menores os gastos exigidos das partes (Poder Público e Empresas) nestas lides, alocando-se melhor tais recursos.

Delineado o quadro atual e o patamar de segurança jurídica e eficiência da matéria no STF, é forçoso tecer breves observações sobre caminhos que podem ser adotados para conferir maior previsibilidade aos contribuintes e o ao Fisco sobre a temática.

A medida que promoveria uma mudança substancial nesta matéria, em prol da segurança jurídica e da eficiência, seria o julgamento do mérito de um caso concreto pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em sede de recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, sob a sistemática dos recursos repetitivos.

A decisão colegiada teria aptidão para gerar estabilidade, certeza e justiça de orientação, uma vez que (1) os juízes e tribunais são obrigados a observar os acórdãos prolatados em julgamento de recursos extraordinários repetitivos, nos termos do art. 927, inc. III, do CPC/15; (2) considera-se não fundamentada a decisão judicial interlocutória, sentença ou acórdão que deixa de seguir a jurisprudência invocada pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou superação do entendimento, conforme dispõe o art. 489, § 1º, inc. VI, do CPC/15; (3) nos tribunais, os relatores devem negar provimento a recurso que for contrário a acórdão proferido pelo STF em julgamento de recurso repetitivo, consoante o art. 932, inc. IV, alínea 'b', do CPC/15, ou dar provimento ao recurso se a decisão recorrida for contrária a acórdão do STF nesta sistemática, nos termos do art. 932, inc. V, alínea 'b', do Diploma Processual; (4) nos conflitos de competência nos tribunais, o relator pode julgar de plano o conflito se a decisão tomada se fundar em tese firmada em julgamento de caso repetitivo, nos termos do art. 955, parágrafo único, inc. II, do CPC/15; (5) cabe reclamação constitucional para garantir a observância de acórdão proferido em demanda

repetitiva, conforme art. 988, inc. IV, do NCPC; (6) o presidente ou o vice-presidente do tribunal recorrido deve negar seguimento aos recursos extraordinários e especiais interpostos contra acórdãos prolatados por órgãos da respectiva Corte que estejam em consonância com decisões colegiadas do STF na sistemática dos repetitivos, nos termos do art. 1.030, inc. I, alínea 'b', do CPC/15; e (7) não cabe agravo contra decisão do presidente ou vice-presidente do tribunal recorrido que inadmitir recurso extraordinário ou recurso especial, quando a decisão denegatória estiver fundada em orientação firmada em julgamento de recursos repetitivos, consoante o art. 1.042, *caput*, do NCPC.

Assim, resta claro que uma decisão do STF sob o regime dos recursos repetitivos goza de instrumentos processuais poderosos para garantir a aplicação do entendimento fixado de maneira efetiva, uniforme, estável, íntegra e justa, conferindo clareza e previsibilidade aos contribuintes e às autoridades fiscais nos casos relativos a questões tributárias. Adicionalmente, não há dúvidas de que os processos ganhariam celeridade, tendo em vista as diversas hipóteses em que os tribunais devem barrar o prosseguimento de recursos contrários ao entendimento fixado no regime dos repetitivos.

Logo, o julgamento do fundo de direito de um recurso extraordinário repetitivo sobre a tributação dos contratos de *cost sharing* seria desejável para fins de oferecer segurança jurídica e eficiência aos agentes econômicos.

A admissibilidade de uma discussão deste jaez na Suprema Corte é garantida pelo fato de existirem diversos precedentes tributários de grande magnitude no qual a controvérsia girava em torno do sentido e do alcance de dispositivos constitucionais que abrangem vocábulos que compõem o núcleo do aspecto material da hipótese de incidência de determinado tributo. Podem ser citados, a título de exemplo, (a) o RE 390.840/MG, julgado em 09/11/2005 pelo Tribunal Pleno, que versou sobre o conceito de receita bruta e faturamento para fins de examinar a constitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, que previa a base de cálculo do PIS e da COFINS, no contexto constitucional prévio à Emenda nº 20/98; (b) o RE 116.121, julgado em 11/10/2000 pelo Plenário da Corte, que julgou inconstitucional a incidência do ISS sobre locação de bens móveis por não se enquadrar no conceito constitucional de serviço; (c) o RE 574.706, julgado em 15/03/2017 pelo Tribunal Pleno, no qual foi analisado o sentido e o alcance dos vocábulos que exprimem a base de cálculo do PIS e da COFINS (receita/faturamento) para concluir pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS nesta base impositiva; e (d) o RE 559.937, julgado em 20/03/2013 pelo

Tribunal Pleno, que firmou a tese da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS-importação e da COFINS-importação, com amparo na definição do sentido e do alcance da expressão ‘valor aduaneiro’, escolhida pelo Constituinte como base impositiva desses tributos.

No caso da tributação dos valores transferidos a título de ressarcimento dentro de grupos empresariais com alicerce em contratos de compartilhamento de custos e despesas, vislumbra-se a existência de matéria constitucional relativa a cada tributo que vem sendo considerado incidente pelas Fazendas Públicas. Cada controvérsia seria relativa ao alcance das expressões que veicula o aspecto material de certo tributo ao substrato fático dos reembolsos em acordos de *cost sharing*. Nesta linha, o STF analisaria os conceitos de serviço (art. 156, inc. III, da CF), faturamento (art. 195, inc. I, ‘b’, da CF), receita (art. 195, inc. I, ‘b’, da CF), lucro (art. 195, inc. I, ‘c’, da CF) e renda (art. 153, inc. III, da CF) na situação fática descrita nos pactos de rateio de custos e despesas, julgando pela incidência ou não dos vários tributos ora tratados (ISS, PIS, COFINS, IRPJ, CSLL).

Tendo em vista que atualmente o volume de demandas sobre essas questões ainda não ganhou robustez, considera-se que a solução de um recurso repetitivo pelo STF, que versasse sobre apenas um dos tributos, ou mesmo dois (caso de PIS e COFINS), serviria para estruturar as bases para a interpretação e aplicação da legislação tributária no contexto dos contratos de *cost sharing*, vinculando o Judiciário, os Fiscos (federal, estaduais e municipais) e os Conselhos Administrativos Tributários (CARF, CMT, TART, etc.) a definições sobre a natureza dos valores recebidos pela sociedade mãe (remuneração, receita, renda ou reembolso), a existência ou não de prestação de serviço pelo centro de custos às unidades do grupo empresarial, a identificação de caráter lucrativo/mercantil nas operações, a necessidade de formalização de contrato de rateio, os critérios mais apropriados para a partilha, etc.

Portanto, verifica-se que o STF até o presente momento não deu contribuição para a segurança jurídica e a eficiência da compreensão jurídica da tributação dos contratos de *cost sharing*, havendo somente decisões monocráticas isoladas, porém a Corte Suprema ostenta enorme potencial para garantir notável grau de previsibilidade e estabilidade para orientação que eventualmente fixar sobre a matéria, bem como celeridade aos processos, se assim o fizer mediante julgamento de recurso extraordinário na sistemática dos recursos repetitivos.

5.2. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O Superior Tribunal de Justiça tem por missão velar pela uniformidade da interpretação da legislação federal infraconstitucional e dos tratados internacionais. As competências desta Corte Superior estão consignadas no art. 105 da Carta da República, figurando com destaque o julgamento, em recurso especial, das causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência; b) julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal; ou c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

O STJ é composto por 33 (trinta e três) Ministros, nomeados pelo Presidente da República entre brasileiros com mais de trinta e cinco e menos de sessenta e cinco anos, de notável saber jurídico e reputação ilibada, depois de aprovada a escolha pela maioria absoluta do Senado Federal (art. 104 da CF). Dentre os escolhidos, um terço deve ser originário dos Tribunais Regionais Federais, um terço proveniente dos Tribunais de Justiça e o último terço, em partes iguais, oriundos da advocacia e membros do Ministério Público (Federal, Estadual e do Distrito Federal e Territórios).

O contencioso formado perante o Superior Tribunal de Justiça supera o enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal, alcançando números que excedem notoriamente a capacidade dos integrantes da Corte Superior de conhecer, ler e oferecer solução aos litígios sem o auxílio de amplas equipes de assessoria. A força de trabalho do STJ, de acordo com o Relatório Justiça em Números 2017 (referente ao ano de 2016), era de 5.000 pessoas, sendo 33 ministros, 2.927 servidores e 2.040 auxiliares.²¹⁵

O Relatório emitido pelo Conselho Nacional de Justiça mostra também que o tempo médio de tramitação dos processos pendentes no STJ, em 2016, era de 1 (um) ano e 8 (oito) meses.²¹⁶ A Corte Superior recebeu 330 mil processos e julgou 380 mil no ano de 2016, reduzindo o estoque pendente.²¹⁷

²¹⁵ BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Relatório Justiça em Números 2016**. p. 47. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2017/11/100d387b0339d6d8544a29e30a3b2150.pdf>> Acesso em: 14/10/2017

²¹⁶ Idem. p. 133.

²¹⁷ Os dados foram disponibilizados pelo próprio Superior Tribunal de Justiça neste endereço virtual: <http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/Comunica%C3%A7%C3%A3o/noticias/Not%C3%ADcias/N%C3%BAmero-de-processos-julgados-pelo-STJ-aumentou-8,5%25-em-2016.> Acesso em: 14/10/2017.

As causas tributárias são decididas pelas Turmas e Seção de Direito Público do Tribunal. Cuida-se da 1º e 2º Turmas, que formam a 1ª Seção. Assim como o STF, o STJ também já editou dezenas de súmulas em matéria tributária e publicou decisões paradigmáticas em diversos assuntos fiscais. Nos últimos anos, a Corte Superior vem utilizando de maneira progressiva o instituto dos recursos repetitivos para encerrar controvérsias tributárias.

Não obstante o uso desta técnica processual de padronização da orientação jurídica, o STJ tem se notabilizado por modificações abruptas de entendimento, inclusive no regime dos repetitivos, e por divergências entre suas Turmas em matéria fiscal. Neste sentido, podem-se mencionar os seguintes exemplos: (a) consolidando jurisprudência de quase uma década, que remontava ao RESP 841.269, de 28/11/2006, a Primeira Seção fixou o entendimento de não incidência do IPI na operação de revenda de importados industrializados, no ERESP 1.400.759/RS, julgado em 11/06/2014 e publicado em 18/12/2014. Para surpresa da comunidade jurídica e dos contribuintes, a Primeira Seção alterou o entendimento menos de um ano depois da publicação do acórdão do ERESP 1.400.759/RS, especificamente no julgamento do ERESP 1.403.532/SC, sob a sistemática dos repetitivos, em 14/10/2015, considerando lícita a cobrança do IPI sobre a revenda de produtos importados industrializados; e (b) a controvérsia sobre a prescrição do redirecionamento da execução fiscal contra sócio de pessoa jurídica devedora, relativa à aplicação da tese da mera fluência do prazo de cinco anos a partir da citação da pessoa jurídica ou do início da contagem do prazo a partir do advento aos autos de causa de responsabilização (*actio nata*), tal como dissolução irregular, está pendente de julgamento na sistemática dos recursos repetitivos pela Primeira Seção desde 25/10/2010, no RESP 1.201.882/SP (Tema 444), porém as Turmas vem decidindo de forma divergente mesmo após a afetação, como se observa no AgRg no RESP 1.173.177, julgado em 02/06/2015 em favor do contribuinte, e no AgRg no AG 1.239.258, julgado em 05/02/2015 em favor do Fisco.

Traçado conciso panorama sobre a estrutura institucional e a atuação judicante do STJ em matéria tributária, impende ingressar na questão da tributação dos contratos de *cost sharing* na jurisprudência do Tribunal da Cidadania.

Na pesquisa ora empreendida, mediante uso do sistema de busca do site do STJ, localizaram-se duas decisões sobre a temática examinada, uma monocrática e uma colegiada. Trata-se do Agravo em Recurso Especial (ARESP) nº 994.284/SP, julgado monocraticamente pelo Ministro Mauro Campbell Marques em 08/11/2016, e do

Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial (AGRG no ARESP) nº 572.862/CE, julgado pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça em 23/10/2014.

O ARESP 994.284/SP consistia em agravo contra decisão de inadmissão de recurso especial interposto em face de acórdão proferido pelo TJSP, no qual foi reconhecida a incidência do ISS sobre valores repassados pela empresa controlada à sua controladora, no âmbito de contrato de *cost sharing*. A Corte Paulista descaracterizou o acordo, por conta da previsão de cláusula penal para o caso de atraso no ressarcimento das despesas rateadas. Cuida-se do processo da empresa Evonik Degussa Brasil Ltda, apreciado e julgado pelo STF no ARE 1.021.727/SP, abordado anteriormente.

O Ministro Mauro Campbell Marques considerou que o ARESP não merecia prosperar em virtude de exigir reexame do contrato de *cost sharing*, o que é vedado pela Súmula 5 do STJ, e de demandar nova apreciação do conjunto probatório, providência impedida pela Súmula 7 do STJ. Nestes termos, o agravo teve negado o seu seguimento.

Já o AgRg no ARESP 572.862 era agravo regimental interposto pela Fazenda Nacional contra decisão monocrática do Ministro Humberto Martins que havia conhecido de agravo para negar seguimento a recurso especial em face de acórdão do TRF5. Na espécie, a Corte Regional firmou entendimento no sentido da não incidência de PIS e COFINS sobre o “reembolso de despesas para empresa do mesmo grupo econômico”, alegando que tal numerário “não caracteriza faturamento ou receita bruta da pessoa jurídica”. Cuida-se do processo do Grupo Grendene, posteriormente julgado pelo STF no ARE 858.177, estudado supra.

A Segunda Turma do STJ entendeu que a irresignação da PGFN, para que fosse acolhida, dependia de reexame das provas, inclusive da perícia que foi realizada durante a instrução processual, o que é obstado pela Súmula 7 da Corte Superior. Mediante estes fundamentos, o recurso foi denegado por unanimidade pela Turma. O acórdão foi ementado nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COFINS. REEMBOLSO ENTRE EMPRESAS DE MESMO GRUPO (CONTROLADAS). PERÍCIA JUDICIAL. RECEITA NÃO CONFIGURADA. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. INVIABILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. O Tribunal de origem afastou a incidência do PIS e da COFINS, por concluir que "A perícia judicial demonstrou que não houve ganho sobre o reembolso efetuado, ou seja, houve diferença, mas para menor e não para maior. Ademais, não se trata de prestação de serviços, já que, in casu, não há caráter econômico, mercantil, visando ao lucro, por que as despesas de rateio

a serem reembolsadas não são relacionadas diretamente à atividade-fim da holding, as quais envolvem, basicamente, a industrialização, comercialização, exportação e importação de calçados e artigos de vestuários em geral".

2. Assim, a análise da pretensão da recorrente – no sentido de que o laudo pericial é nulo, bem como está configurada receita de prestação de serviço, caracterizando faturamento hábil a ensejar a cobrança do tributo –, demandaria reexame de provas que, além de escapar da função constitucional deste Tribunal, encontra óbice na Súmula 7 do STJ.

Agravo regimental improvido.

A análise do mérito da controvérsia, pelo STJ, certamente fortaleceria o AgRg no ARESP 572.862 como referência no âmbito da tributação dos contratos de partilha de custos e despesas. Contudo não se pode negar a importância deste acórdão, pois constitui a única decisão colegiada dos Tribunais Superiores (STF e STJ) sobre a matéria e confirma pronunciamento judiciário solidamente motivado pelo TRF5.

No que toca à órbita temporal, as decisões do STJ foram prolatadas em curto espaço de tempo. O ARESP 994.284/SP foi distribuído em 27/09/2016, julgado em 08/11/2016, com publicação em 21/11/2016, e transitou em julgado (no STJ) em 23/01/2017. Já o AgRg no ARESP 572.862/CE, foi distribuído em 29/08/2014, julgado em 23/10/2014, com publicação em 30/10/2014, e transitou em julgado (no STJ) em 05/12/2014. Aplicam-se aos dois casos, as observações já feitas sobre o longo período de tramitação dos processos ao se considerar todas as instâncias, passando o caso Evonik Degussa por quase 10 (dez) anos de apreciação e julgamento pelo Poder Judiciário, e o caso Grendene por mais de 05 (cinco) anos de tramitação na Justiça Brasileira.

Assim como visto no STF, as decisões do STJ ora analisadas não representam a jurisprudência da Corte Superior, nem servem como parâmetro definitivo para os Tribunais Federais e Regionais, ou para órgãos administrativos. Entretanto, o AgRG no ARESP 572.862/CE goza de maior relevância por se tratar de decisão colegiada.

Levando em conta esses aspectos, vejam-se os quadros organizados sobre as decisões do STJ à luz da segurança jurídica e da eficiência:

1. Segurança Jurídica	ARESP 994.284 (Caso Evonik Degussa)	AGRNO ARESP 572.862 (Caso Grendene)	STJ
1.1 Estabilidade de Orientação			

Parâmetro Quantitativo	-	-	1 decisão monocrática e 1 acórdão sobre o tema.
Parâmetro Temporal	(a) decisão não encerra a questão particular (imutável/indiscutível); (b) duração da orientação não aferível por conta de o mérito não ter sido analisado; (c) mudança de orientação não aplicável pelo motivo acima;	(a) decisão não encerra a questão particular. (imutável/indiscutível). (b) duração da orientação não aferível por conta de o mérito não ter sido analisado; (c) mudança de orientação não aplicável pelo motivo acima;	
Parâmetro Espacial	Embora a orientação (de mérito) não tenha sido firmada, a decisão foi exarada por órgão com jurisdição nacional.	Embora a orientação (de mérito) não tenha sido firmada, a decisão foi exarada por órgão com jurisdição nacional.	Embora a orientação não tenha sido firmada, a decisão foi exarada por órgão com jurisdição nacional.
1.2 Certeza da Orientação			
Parâmetro Material	Exame de aspectos do contrato? Não. Análise jurídica da tributação? Não. Citações doutrinárias e jurisprudenciais? Jurisprudência.	Exame de aspectos do contrato? Não. Análise jurídica da tributação? Não. Citações doutrinárias e jurisprudenciais? Jurisprudência.	Exame de aspectos do contrato? Não. Análise jurídica da tributação? Não. Citações doutrinárias e jurisprudenciais? Jurisprudência.
Parâmetro Subjetivo	Inter partes. Grupo Econômico Estrangeiro.	Inter partes. Grupo Econômico Nacional.	Inter partes. Grupos Econômicos.
Vinculatividade	Agentes do Fisco devem seguir orientação ou podem agir em contrário? Podem deixar de autuar,	Agentes do Fisco devem seguir orientação ou podem agir em contrário?	

	caso a Administração Fazendária entenda assim.	Não podem desrespeitar a decisão. Mas podem atuar novamente sobre a mesma matéria em relação a outras competências.	
1.3 Justiça da Orientação			
Análise das Peculiaridades do Caso Concreto	Inviabilizada por motivo processual.	Inviabilizada por motivo processual.	

2. Eficiência	ARESP 994.284	AGRG NO ARESP 572.862	STJ
Celeridade	Tramitação no STJ: 3,93 meses Tramitação Total: 9,48 anos	Tramitação no STJ: 3,26 meses. Tramitação Total: 5,35 anos.	Média Tramitação STJ: 3,59 meses Média Tramitação Total: 7,41 anos.
Economicidade	Necessário percorrer todas as instâncias para a decisão definitiva.	Necessário percorrer todas as instâncias para a decisão definitiva.	Necessária a tramitação por todas as instâncias.
Exequibilidade	Decisão será cumprida pelos meios processuais de execução, caso não haja cumprimento espontâneo.	Decisão será cumprida pelos meios processuais de execução, caso não haja cumprimento espontâneo.	Decisões sujeitas aos meios de execução, caso não cumpridas voluntariamente.

Depreende-se das tabelas, no âmbito da segurança jurídica, que o STJ ainda não firmou um entendimento de mérito sobre a temática estudada, tendo os pronunciamentos da Corte se restringido a negar o prosseguimento de recursos por desatendimento de requisitos processuais de admissibilidade.

Vale ressaltar que a possibilidade de manifestação sobre questões envolvendo a tributação do contrato de *cost sharing* não foi rechaçada pelo STJ – ao contrário do STF, que indicou ausência de matéria constitucional nas lides examinadas. De fato, vislumbra-se que em casos futuros as Turmas do STJ venham a se pronunciar sobre o assunto, porquanto não se está diante de temática de caráter exclusivamente

factual, mas sim de questão que pode ser depurada em discussão somente jurídica, apta, portanto, a ensejar recurso especial.

No que tange à eficiência, valem as mesmas observações formuladas em relação ao Supremo Tribunal Federal, no sentido de os processos terem sido excessivamente longos, embora a tramitação na Corte Superior tenha sido célere, inferior a quatro meses.

Em termos propositivos, surge adequada a mesma medida detalhada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, qual seja de um julgamento sob o rito dos recursos repetitivos, dado que traria maior previsibilidade e estabilidade à matéria, vinculando as demais instâncias judiciárias, com fulcro nos institutos e dispositivos processuais já referidos.

Destarte, extrai-se do quanto exposto que o STJ possui somente duas decisões sobre a questão objeto deste trabalho acadêmico, sendo uma monocrática e outra colegiada, uma favorável ao Fisco e outra favorável ao contribuinte, emanadas do TJSP e do TRF5, ambas com análise do contrato e das circunstâncias fáticas pelas Cortes de origem, mas sem reexame factual nem jurídico/legal por parte do Tribunal da Cidadania. Nesta senda, não se colhem aportes jurídicos de mérito a partir das decisões do STJ para a reflexão sobre a matéria, apenas informações sobre a tramitação do processo, culminando na urgência de um pronunciamento robusto da Corte Superior para contribuir para a uniformização e estabilização da tributação dos contratos de *cost sharing*.

5.3. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região ('TRF3'), com sede em São Paulo/SP, tem jurisdição sobre os Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul. Compete ao TRF3 processar e julgar determinadas ações originariamente²¹⁸ e, em grau de recurso, as causas decididas pelos juízes federais e pelos juízes estaduais no exercício da competência federal da área de sua jurisdição. Os litígios passíveis de submissão aos magistrados federais constam no art. 109, incisos I a XI, da Carta da República, merecendo destaque as causas em que a União, entidade autárquica ou empresa pública

²¹⁸ As ações referidas constam no art. 108, inc. I, alíneas 'a', 'b', 'c', 'd' e 'e' da Constituição Federal.

federal forem interessadas na condição de autoras, rés, assistentes ou oponentes, porquanto englobadas, nesta hipótese, as lides tributárias federais.

O TRF3 é composto por 40 (quarenta) desembargadores federais, recrutados dentre brasileiros com mais de 30 (trinta) e menos de 65 (sessenta e cinco) anos, sendo (i) um quinto dentre advogados com mais de dez anos de efetiva atividade profissional e membros do Ministério Público Federal com mais de dez anos de carreira; e (ii) os demais, mediante promoção de juízes federais com mais de cinco anos de exercício, por antigüidade e merecimento, alternadamente.

O montante de processos que tramitam no TRF3 é significativo. Em 2016, foram distribuídos 118.019 processos para julgamento pela Corte Regional. Ao final daquele ano, restaram decididos 127.982 causas. O acervo de processos em tramitação alcançava 287.591 processos.²¹⁹

No que tange à matéria versada nesta dissertação, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região pode se deparar com causas envolvendo a tributação federal dos contratos de *cost sharing*. Questões como a incidência do PIS e da COFINS sobre os valores remetidos pelas unidades ao centro de custos, a aplicação de regras de preços de transferência para serviços *in house* internacionais, a dedutibilidade de despesas objeto de contrato de rateio na esfera do IRPJ e da CSLL, e a incidência de IRRF e CIDE sobre valores remetidos ao exterior por controladas para suas controladoras, podem ser objeto de recursos submetidos à apreciação e julgamento do TRF3.

Promovida a pesquisa no instrumento de busca jurisprudencial do TRF3, surgiram como resultado 1 decisão para a expressão “Contrato de Compartilhamento de Custos”, nenhuma decisão para a expressão “Contrato de Compartilhamento de Custos e Despesas”, 11 decisões para a expressão “Rateio de Custos e Despesas”, 1 decisão para a expressão “Cost Sharing”, nenhuma decisão para a expressão “Cost Contribution” e 145 decisões para a expressão “Rateio de Despesas”.

Dentre os pronunciamentos jurisdicionais resultantes da busca (158), verificou-se que 05 (cinco) tratam de matéria tributária envolvendo acordos de compartilhamento de custos e despesas. Cuida-se dos seguintes julgamentos: (1) Apelação nº 1.546.702, julgada pela 3ª Turma em 03/07/2014; (2) Apelação nº 1.683.458, decidida pela 4ª Turma em 05/02/2015; (3) Apelação nº 322.783, julgada

²¹⁹ Informação disponibilizada pela própria Corte Federal no endereço virtual a seguir: <<http://www.trf3.jus.br/informacoes-processuais/estatisticas/trf/>> Acesso em: 15/10/2017.

pela 3ª Turma em 04/04/2013; (4) Apelação nº 144.130, julgada pela Turma Suplementar da 2ª Seção em 29/11/2007; e (5) Agravo Instrumento nº 520.702, decidido pela 3ª Turma em 04/06/2014.

Vejam-se inicialmente os contribuintes envolvidos, o setor econômico em que atuam e os custos que pretendiam ratear:

Decisão	Contribuinte	Setor Econômico	Custos Rateados
Apelação 1.546.702 (2014)	Degussa Brasil Ltda (Grupo Estrangeiro)	Químico.	Manutenção, operação e suporte de sistema de processamento de dados global. Incluem: salários e benefícios dos funcionários que trabalham com o sistema, gastos com taxa de locação do 'Centro de Dados Global', eletricidade, ar-condicionado, medidas de segurança, etc.
Apelação 1.683.458 (2015)	Itaú Unibanco S/A (Grupo Nacional)	Bancário.	Auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais (sistema de computadores) e recursos humanos.
Apelação 322.783 (2013)	Benteler Componentes Automotivos Ltda (Grupo Estrangeiro)	Peças Automotivas.	Informática, Comercial, Compras, Logística, Manutenção, Engenharia e de Recursos Humanos.
Apelação 144.130 (2007)	Confab Montagens Ltda (Grupo Estrangeiro)	Máquinas e Equipamentos.	Serviços administrativos, contábeis, financeiros, comerciais e jurídicos
Agravo Instrumento	Campo Grande Diesel	Pecuária, florestas,	Despesas de serviços

520.702 (2014)	Ltda e outros – Grupo Atallah. (Grupo Nacional)	construções e incorporações.	próprios ou de terceiros custeados pela empresa centralizadora em favor das demais.
-------------------	--	------------------------------	---

Nos quatro primeiros casos, o objeto do rateio está dentro do que usualmente se observa em contratos de *cost sharing*, englobando despesas com os setores administrativo, contábil, jurídico, TI, financeiro e recursos humanos. A finalidade de obter uma economia de custos para o grupo, maximizando a utilização dos recursos humanos e da estrutura disponíveis, resta evidente nestas situações. O caso que destoa é o do Grupo Atallah, pois o rateio indica “despesas de serviços próprios ou de terceiros”, não estabelecendo de maneira específica as atividades que eram objeto da partilha comum, impedindo também, por consequência, a averiguação sobre a existência de efetivo e apropriado benefício às unidades.

O contrato de compartilhamento, as provas sobre as circunstâncias fáticas e o critério de rateio foram apresentados nos seguintes termos perante o Judiciário:

Decisão	Contrato	Provas	Critério(s) de Rateio
Apelação 1.546.702 (Degussa Brasil Ltda)	Contrato de <i>Cost Sharing – Cost Sharing Agreement</i>	Contrato, faturas pertinentes aos serviços, declaração das remessas ao exterior. Não mencionadas notas fiscais, nem notas de débito.	Não abordado no acórdão.
Apelação 1.683.458 (Itaú Unibanco S/A)	Convênio de Rateio de Custos Comuns	Contrato, lançamentos contábeis, auto de infração. Não emitidas notas fiscais nem notas de débito.	Não versado no acórdão.
Apelação 322.783 (Benteler Componentes Automotivos Ltda)	‘Contrato de Rateio’, segundo o acórdão.	Contrato, Contrato social, lançamentos contábeis, auto de infração.	Estabelecidos no contrato, mas não discutidos no acórdão.
Apelação 144.130 (Confab Montagens Ltda)	Não esclarece.	Contabilidade da empresa, auto de infração. Não refere	Não foi demonstrado “critério fixador das percentagens usadas

		notas fiscais ou notas de débito.	para o rateio”.
Agravo Instrumento 520.702 (Campo Grande Diesel Ltda e outros – Grupo Atallah)	Não esclarece.	Contabilidade, notas de débito.	Não abordado no acórdão.

Depreende-se deste quadro que os contribuintes dos três primeiros casos (Degussa, Itaú e Benteler) tinham formalizado contrato de *cost sharing* no seio dos seus grupos, efetuando lançamentos contábeis consistentes, apesar da não emissão de notas fiscais ou notas de débito. A base probatória destes grupos econômicos era mais robusta para o enfrentamento da fiscalização e de processos judiciais.

Por outro lado, os processos da Confab e do Grupo Atallah aparentam comportar um déficit no corpo de provas, porquanto deixa em aberto até mesmo se havia contrato formalizando o compartilhamento de custos e despesas. No caso da Confab, o TRF3 sinaliza inclusive que não foi indicado critério fixador das percentagens usadas para o rateio.

Delineados os principais aspectos contratuais, fáticos e probatórios, é mister exibir tabela com as questões tributárias postas em cada julgado, aclarando o tributo controvertido, a sua incidência ou não na hipótese concreta, a natureza do dispêndio (segundo o TRF3) e peculiaridades da decisão:

Decisão	Tributo	Incidência ou não?	Natureza do Valor transferido pela unidade à sociedade mãe	Peculiaridades
Apelação 1.546.702 (Degussa Brasil Ltda)	IRRF, PIS, COFINS e CIDE	Não incidem.	Recomposição dos custos.	Destacou que o custo compartilhado não tem relação com a atividade-fim da contribuinte.
Apelação 1.683.458 (Itaú Unibanco S/A)	PIS	Não incide.	Ressarcimento.	Menção expressa à

				Solução de Divergência COSIT 23/2013 e ao princípio da isonomia.
Apelação 322.783 (Benteler Componentes Automotivos Ltda)	PIS e COFINS	Não incidem. Interpretação legal. Considerou ‘elisão fiscal permitida’.	Ressarcimento.	Classificou como ‘caso de elisão fiscal permitida’.
Apelação 144.130 (Confab Montagens Ltda)	FINSOCIAL	Incide.	Receita.	
Agravo Instrumento 520.702 (Campo Grande Diesel Ltda e outros – Grupo Atallah)	IRPJ, CSLL, PIS e COFINS	Corte não adentrou no mérito, registrando apenas a ausência dos requisitos para a tutela provisória.	Corte não se pronunciou sobre essa questão.	Referiu a Solução de Divergência nº 23/2013 da COSIT/RFB

Percebe-se que a orientação do TRF3 sobre as exações tributárias no contexto dos contratos de *cost sharing* está fixada de maneira cristalina e fundamentada. A Corte entende pela não incidência de IRRF, PIS, COFINS e CIDE sobre os valores vertidos pelas unidades ao centro de custos, desde que bem caracterizados os elementos essenciais dos acordos de repartição de custos e despesas. A necessidade de observância de requisitos mínimos para o afastamento da tributação federal restou bem demarcada no único acórdão desfavorável ao contribuinte (Apelação 144.130), que não chega a representar divergência, mas sim pronunciamento de maior rigor com a demonstração do critério usado para o rateio.

Em razão de abranger o exame do maior número de tributos e de o contribuinte envolvido (Degussa) também ser parte em acórdão do TJSP, transcreve-se abaixo a ementa da decisão colegiada proferida na Apelação nº 1.546.702:

TRIBUTÁRIO. REMESSA AO EXTERIOR PARA PAGAMENTO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS (COST SHARING AGREEMENT). NÃO CARACTERIZAÇÃO DE PAGAMENTOS POR SERVIÇOS REALIZADOS NO BRASIL. DESCABIMENTO DA

INCIDÊNCIA DO IRPJ, CIDE, PIS E COFINS SOBRE OS VALORES REMETIDOS AO EXTERIOR.

1. Hipótese em que a União entende tributáveis os valores enviados pela autora à Alemanha, por se traduzirem em receitas, referentes a pagamentos por serviços prestados no Brasil, sendo usualmente denominados *rendimentos não expressamente mencionados* nas convenções internacionais.
2. O exame dos autos permite saber que existe contrato de compartilhamento de custos entre a empresa Degussa GmbH, com sede na Alemanha, e a Degussa Brasil Ltda, com sede em São Paulo, para implementação de infraestrutura de TI relativa a processamento de dados, visando a padronização e relação de custo-benefício.
3. De acordo com o contrato de *cost sharing*, o objetivo da avença é estabelecer procedimentos e normas de compartilhamento de custo no que diz respeito à manutenção, operação e suporte do sistema de processamento de dados global.
4. As faturas existentes nos autos indicam o efetivo compartilhamento dos custos previstos em contrato.
5. Tudo indica que o "Centro de Dados Global" é operado a partir da Alemanha, pela Degussa GmbH, de modo que torna-se frágil a afirmação da União de que os pagamentos se referem exclusivamente a serviços prestados no Brasil.
6. O programa de custo compartilhado não tem relação com a atividade-fim da autora, que tem por objeto a industrialização, compra, venda, importação e exportação de produtos manufaturados e semifaturados, principalmente de metais preciosos e catalisadores químicos.
7. Por todas estas circunstâncias, há que se concluir que a autora está com a razão, pois os pagamentos remetidos ao exterior constituem recomposição dos custos de utilização do sistema de TI, em regime de compartilhamento.
8. Precedente do Superior Tribunal de Justiça em caso análogo.
9. Improvidas a apelação e a remessa oficial.

Coligindo os elementos contratuais, fáticos, probatórios e jurídicos dos cinco acórdãos estudados, bem como levando em consideração o posicionamento adotado pelo TRF3 sobre as consequências tributárias, vislumbra-se cenário com elevado grau de previsibilidade para os contribuintes sobre como devem se planejar para utilizar de maneira válida e efetiva os acordos de *cost sharing*, auferindo os benefícios de otimização de recursos humanos e materiais próprios destes acertos de grupo.

O otimismo com a solidez e integridade do entendimento do TRF3 a respeito da tributação dos contratos de compartilhamento de custos e despesas, contudo, não se mantém quando se analisa a perspectiva temporal destes processos. Neste sentido, veja-se a tabela abaixo:

Decisão	Data de início do Processo	Julgamento no TRF3	Situação Atual (Transitou?)	Tempo de Tramitação
Apelação 1.546.702 (Degussa Brasil Ltda)	02/10/2007	03/07/2014	Aguarda decisão de admissibilidade do RESP da PGFN. Não transitou.	7,2 anos.

Apelação 1.683.458 (Itaú Unibanco S/A)	19/12/2008	05/02/2015	Aguarda digitalização do Agravo em RESP da PGFN.	6,25 anos.
Apelação 322.783 (Benteler Componentes Automotivos Ltda)	18/12/2008	04/04/2013	Suspensão/Sobrestado pelo TRF3.	9,04 anos.
Apelação 144.130 (Confab Montagens Ltda)	25/10/1993	29/11/2007	Aguarda decisão no ARESP 957.527 pelo STJ.	24,42 anos.
Agravo Instrumento 520.702 (Campo Grande Diesel Ltda e outros – Grupo Atallah)	23/09/2013	09/12/2013	Transitou em julgado o Agravo (18/07/2014)	9,93 meses no TRF3. 4,21 anos no total.

O quadro apresenta situação desastrosa para a prestação jurisdicional. A morosidade no andamento dos processos afeta, em primeiro lugar, a credibilidade/confiabilidade do Judiciário perante a cidadania. Em segundo lugar, mas não menos importante, a demora em oferecer uma solução definitiva a esses casos produz ineficiência no ambiente de mercado, porquanto desestimula os agentes econômicos a firmarem pactos de *cost sharing* em face da ausência de perspectiva sobre o encerramento de eventual controvérsia com o Fisco. Isso se torna ainda mais grave, e causa maior perplexidade, quando se está diante de casos, tais como os estudados do TRF3, nos quais a atividade judicante foi tão bem desempenhada pelos magistrados.

Por fim, tecidas as observações jurídicas e extrajurídicas pertinentes aos acórdãos do TRF3, passa-se à derradeira tabela, que busca identificar o grau de aderência aos princípios da segurança jurídica e da eficiência no contexto examinado:

1. Segurança Jurídica	TRF3
------------------------------	-------------

1.1 Estabilidade de Orientação	
Parâmetro Quantitativo	5 Acórdãos.
Parâmetro Temporal	(a) decisões encerraram as questões particulares (imutável/indiscutível)? Não; (b) qual o tempo de duração da orientação? 4 anos (04/04/2013); (c) houve mudança de orientação? Não.
Parâmetro Espacial	Qual a área alcançada pela orientação? A decisão é <i>inter partes</i> , não produzindo efeitos <i>jurídicos</i> para terceiros.
1.2 Certeza da Orientação	
Parâmetro Material	Exame de aspectos do contrato? Sim. Análise jurídica da tributação? Sim. Citações doutrinárias e jurisprudenciais? Não.
Parâmetro Subjetivo	Inter partes. Grupos Econômicos Nacionais e Estrangeiros.
Vinculatividade	Agentes do Fisco devem seguir orientação ou podem agir em contrário? Não podem desrespeitar a decisão. Mas podem autuar novamente sobre a mesma matéria em relação a outras competências
1.3 Justiça da Orientação	
Análise das Peculiaridades do Caso Concreto (exame do objeto do acordo, natureza jurídica dos	Sim.

pagamentos, requisitos do contrato)	
-------------------------------------	--

2. Eficiência	TRF3
Celeridade	Tempo médio de tramitação no TRF3: 4,7 anos. Tempo médio de tramitação no Judiciário: 10,22 anos (casos sem trânsito em julgado).
Economicidade	Necessário percorrer todas as instâncias para a decisão definitiva.
Exequibilidade	Decisão será cumprida pelos meios processuais de execução, caso não haja cumprimento espontâneo.

A pesquisa sobre o patamar de segurança jurídica afixado aos contribuintes pelo TRF3 mostra que a orientação firmada está em consonância com as diretrizes de (1) estabilidade, pois vigente há mais de um quadriênio, sem mudanças; (2) certeza, porquanto bem definidos os principais aspectos jurídicos e fáticos que ensejam ou não a tributação de valores vertidos no âmbito de contratos de *cost sharing*; e (3) justiça, dado que as decisões examinam as particularidades dos casos concretos, não consistindo em aplicação mecânica do Direito, alheia às circunstâncias específicas ou excepcionais de certas causas.

Por outro lado, a observância das exigências decorrentes da eficiência não está sendo verificada nestes casos. Os processos tramitam de forma morosa no primeiro grau e no TRF3, conforme dados numéricos citados. Outrossim, em todas as causas, a integralidade das instâncias jurisdicionais está sendo percorrida, sacrificando o tempo e recursos dos litigantes.

5.4. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP) ocupa o topo da pirâmide do Poder Judiciário paulista. A Corte possui fundamento normativo

constitucional no art. 125 da Carta da República e nos arts. 54, inc. I, 73 a 77 da Constituição Estadual de São Paulo.

O TJSP tem suas raízes no Tribunal da Relação de São Paulo e Paraná, instalado em 03/02/1874 em São Paulo, com jurisdição sobre as Províncias de São Paulo e do Paraná. A Corte Paulista, portanto, apreciou e julgou processos sob a égide de todas as Constituições Brasileiras, desde a Imperial até a sétima da República, promulgada em 1988 por Assembleia Constituinte Exclusiva.

O Tribunal de Justiça de São Paulo é composto por 360 (trezentos e sessenta) desembargadores. Por conta do volume descomunal de processos, a Corte é considerada o maior Tribunal do mundo em termos de contencioso. O número de ações no judiciário paulista corresponde a 25% do total de processos em tramitação no Judiciário Brasileiro, consoante relatório Justiça em Números 2017.

O TJSP possui competência, no que importa ao presente trabalho, para julgar ações tributárias referentes a exações estaduais e municipais. De interesse para esta dissertação, surgem os processos que versam sobre a incidência do ISS no cenário dos contratos de *cost sharing*.

Realizada a pesquisa no ferramental de busca de jurisprudência do TJSP, resultaram 1.103 decisões para a expressão “Contrato de Compartilhamento de Custos”, 961 decisões para a expressão “Contrato de Compartilhamento de Custos e Despesas”, 28135 decisões para a expressão “Rateio de Custos e Despesas”, 20 decisões para a expressão “Cost Sharing”, 1 decisão para a expressão “Cost Contribution” e 40.841 decisões para a expressão “Rateio de Despesas”.

Dentre os acórdãos que culminaram com a pesquisa, mais de 70 mil, identificaram-se 5 (cinco) que versam sobre questões tributárias relativas aos acordos de rateio de custos e despesas. Trata-se dos julgamentos dos seguintes recursos: Apelação nº 0135587-88.2007.8.26.0053; Apelação nº 0041867-48.2009.8.26.0554; Apelação nº 0177281-65.2008.8.26.0000; Apelação nº 0056425-68.2012.8.26.0053; e Apelação nº 0024530-20.2007.8.26.0068.

Observem-se, prefacialmente, os contribuintes envolvidos, o setor econômico e os custos que compartilhavam:

Decisão	Contribuinte	Setor Econômico	Custos Rateados
Apelação 0135587-	Evonik Degussa Brasil	Químico.	Manutenção, operação e

88.2007.8.26.0053 (2014)	Ltda (Grupo Estrangeiro)		suporte de sistema de processamento de dados global. Incluem: salários e benefícios dos funcionários que trabalham com o sistema, gastos com taxa de locação do 'Centro de Dados Global', eletricidade, ar-condicionado, medidas de segurança, etc.
Apelação 0041867-48.2009.8.26.0554 (2014)	Vivax Ltda (Sucessora de Canbras TV a Cabo Ltda) (Grupo Nacional)	Telecomunicação	Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.
Apelação 0177281-65.2008.8.26.0000 (2012)	Danone Ltda (Grupo Estrangeiro)	Indústria de Alimentos.	Gastos com pesquisa e desenvolvimento.
Apelação 0056425-68.2012.8.26.0053 (2016)	Banco Citibank S.A. (Grupo Estrangeiro)	Bancária	Serviços de assessoria técnica, administrativa, operacional e financeira. Administração de prédios e condomínios, desenvolvimento e manutenção de sistemas de tecnologia, suporte e desenvolvimento na área de telecomunicações, suporte e controle financeiro e gerenciamento de recursos humanos
Apelação 0024530-20.2007.8.26.0068	Philips Medical Systems Ltda (Grupo Estrangeiro)	Saúde	Implementação do Sistema SAP R/3

Em todos os casos, o objeto do rateio está dentro do que usualmente se observa em contratos de compartilhamento de custos e despesas. A peculiaridade fica por conta do Grupo Danone, cujo acordo envolvia gastos com pesquisa e desenvolvimento de produtos, o que conduz à classificação como um *cost contribution arrangement*, na visão de Alberto Xavier, ou CCA de desenvolvimento, na acepção contemporânea da OCDE, ou como um *cost sharing agreement*, sob o contexto norteamericano.

O contrato de compartilhamento, as provas sobre as circunstâncias fáticas e o critério de rateio foram expostos nos seguintes termos perante o Judiciário Estadual Paulista:

Decisão	Contrato	Provas	Critério(s) de Rateio
Apelação 0135587-88.2007.8.26.0053 (Degussa)	Contrato de Compartilhamento de Custos (<i>cost sharing</i>)	Contrato.	Fixado no Anexo 1 do Contrato. Cálculo detalhado com todos os custos e serviços, discriminando as porcentagens devidas pelas unidades ao centro de custos, e. g. 12% para o serviço SAP, 23% para o serviço de impressão, 50% par ao serviço de escaneamento e 15% para o serviço de arquivamento.
Apelação 0041867-48.2009.8.26.0554 (Vivax)	Contrato de Compartilhamento de Custos (<i>cost sharing</i>)	Contrato, auto de infração.	Fixado no Anexo 1 do Contrato. Cálculo detalhado com todos os custos e serviços, com suas respectivas proporções.
Apelação 0177281-65.2008.8.26.0000 (Danone)	Acordo de contribuição para despesas de pesquisa e desenvolvimento.	Contrato.	Não mencionado no acórdão.

Apelação 0056425-68.2012.8.26.0053 (Citibank)	Convênio Operacional de prestação de serviços	Contrato, auto de infração, lançamentos e classificações contábeis.	
Apelação 0024530-20.2007.8.26.0068	<i>Cost Reimbursement Agreement</i>	Contrato, perícia.	Fixado no Anexo B do Contrato – normas de ressarcimento de custos.

A tabela evidencia que todos os contribuintes elaboraram – e disponibilizaram à Justiça – acordos de compartilhamento de custos e despesas, seja de gastos correntes ou para pesquisa/desenvolvimento, que motivaram cada ação tributária. Igualmente, percebe-se um corpo de provas mais robusto nos casos Citibank, Vivax e Philips Medical Systems, dado que os dois primeiros foram precedidos por procedimento administrativo (auto de infração alvo dos recursos cabíveis) e o último continha perícia técnica. Entretanto, a apreciação de elementos probatórios foi efetuada com maior atenção apenas no caso Philips Medical Systems.

Além disso, somente em três processos os contratos albergavam previsão sobre o rateio dos custos e despesas, bem como dos parâmetros para o reembolso. Trata-se casos da Degussa, da Vivax e da Philips Medical Systems, nos quais registrou-se que os contratos possuíam anexo com o percentual de ressarcimento de acordo com critérios departamentais.

Feitas as considerações sobre o contribuinte (grupo ou empresas separadas), o contrato (CSA, CCA ou diverso), as provas e os critérios de rateio, passa-se às questões tributárias e os aspectos que produzem maior impacto neste âmbito:

Decisão	Tributo	Incidência ou não?	Natureza do Valor transferido pela unidade à sociedade mãe	Peculiaridades
Apelação 0135587-88.2007.8.26.0053 (Degussa)	ISS	Incide.	Receita da prestação de serviço.	O <i>cost sharing</i> foi descaracterizado pelo fato de o instrumento contratual estipular cláusula penal. A avença

				foi classificada, então, como prestação de serviços.
Apelação 0041867-48.2009.8.26.0554 (Vivax)	ISS	Incide.	Receita da prestação de serviço.	O <i>cost sharing</i> foi descaracterizado por quatro motivos: (1) não poderia contemplar serviços; (2) não poderia incluir os custos e serviços, mediante proporção ao benefício econômico; (3) não poderia estipular cláusula penal, sancionando a mora, entre outras medidas, com a rescisão contratual; (4) a empresa recolheu ISS por certo período.
Apelação 0177281-65.2008.8.26.0000 (Danone)	ISS	Incide.	Receita da prestação de serviço.	A fundamentação do acórdão resumiu-se à transcrição de três parágrafos da sentença. O contrato de <i>cost sharing</i> foi expressamente

				qualificado como “espécie de contrato de transferência de ‘know how’”, configurando serviço tributável pelo ISS.
Apelação 0056425-68.2012.8.26.0053 (Citibank)	ISS	Incide.	Receita da prestação de serviço.	A descaracterização do <i>cost sharing</i> foi justificada pelos seguintes motivos: (1) a atividade objeto do contrato era serviço às sociedades pertencentes ao conglomerado; e (2) a contabilização foi feita na conta “rendas e serviços prestados a ligada”.
Apelação 0024530-20.2007.8.26.0068	ISS	Não incide	“Mero Reembolso de Despesas”	

O quadro, de natureza qualitativa, demonstra claramente alguns dos desafios que os contribuintes enfrentam no contencioso perante o TJSP. Em primeiro lugar, a incompreensão da Corte de que contratos de *cost sharing* podem incluir atividades realizadas por empresa do próprio grupo, não sendo obrigatória a contratação de terceiros para a caracterização destes acordos. Em segundo lugar, o posicionamento da Corte no sentido de que o recolhimento durante determinado período indica a legitimidade da cobrança do ISS. O terceiro desafio consiste no convencimento do Tribunal de que movimentações e decisões contábeis não vinculam análises de natureza

jurídica, havendo autonomia, independência, separação, entre a ciência da contabilidade e a ciência do direito, embora não se negue a existência de complementaridade em diversas situações. A quarta questão controversa reside na previsão de cláusulas penais em contratos de *cost sharing*, consideradas equivocadamente como prova de que a avença instrumentaliza prestação de serviço ensejadora da incidência do ISS.

Quanto ao primeiro ponto, deve ficar cristalino que os custos objeto de acordos de compartilhamento não são apenas os ‘externos’, contratados junto a terceiros, mas também os ‘internos’, decorrentes de atividades levadas a cabo por empregados e sistemas do próprio grupo. O que importa é examinar se o trabalho realizado com benefício econômico às afiliadas, seja assessoria jurídica, contábil ou financeira, foi desempenhado com caráter de profissionalidade e intuito lucrativo. Caso assim não seja, mostra-se equivocado qualificar como prestação de serviço a atividade englobada no contrato de *cost sharing* e como receita o valor vertido pelas unidades ao centro de custos, sendo também errado, por conseguinte, o posicionamento pela incidência de gravame fiscal. Surge necessário, assim, que a Corte Paulista repense, reavalie, o seu posicionamento sobre essa questão, conferindo razão aos contribuintes.

O segundo assunto também exige nova meditação pelo TJSP. O recolhimento de um tributo de forma indevida, por certo período, não significa que o contribuinte entende o seu enquadramento na hipótese de incidência da exação. O pagamento indica somente uma postura cautelosa, precavida, conservadora, em matéria fiscal, plenamente justificada pelos conhecidos riscos e incertezas da adoção de um posicionamento contrário à tendência interpretativa dos agentes da fiscalização, que atuam com indisfarçável viés arrecadatório, privilegiando o interesse do erário, da fazenda, e não com observância da lei, das normas tributárias, consagrando o interesse público, como deveriam fazer, na esteira do disposto no art. 142, parágrafo único, do CTN, e nos princípios constitucionais da legalidade e da moralidade (art. 37, *caput*, da Carta da República).

A terceira questão não merece sorte diferente, sendo impositiva a mudança do entendimento da Corte. O Direito possui autonomia científica, com linguagem e racionalidade próprias, e princípios e regras específicos, constituindo sistema independente, separado, da Contabilidade. Logo, as decisões judiciais, e mesmo as administrativas, desde que ostentem cunho jurídico, não se submetem a critérios, premissas ou raciocínios derivados da ciência da contabilidade, devendo o Tribunal proferir suas decisões com base na Constituição e na Lei, aplicadas ao mundo dos fatos.

O quarto desafio, certamente o mais difícil, consiste em persuadir o TJSP de que o contrato de *cost sharing*, embora seja atípico, é dotado dos caracteres gerais de uma contratualidade, tais como direitos, obrigações e penalidades. O fato de ostentar a característica de os pactuantes aspirarem a objetivo idêntico, de comunhão, partilha, de esforços para um fim comum/coletivo, não significa a ausência de cláusulas padrão de contratos. A imposição de penalidade por morosidade no cumprimento de obrigações não implica a automática classificação como prestação de serviço, ou a qualificação da finalidade como lucrativa, mercantil, negocial. Eventuais multas servem para estruturar adequadamente os incentivos para o cumprimento dos deveres assumidos, o que é perfeitamente compreensível e adequado em se tratando de relação jurídica travada entre pessoas jurídicas autônomas, independentes, separadas, não obstante participantes do mesmo grupo econômico.

As quatro controvérsias acima explicam o motivo pelo qual nenhuma das irresignações dos contribuintes foi acolhida no ponto relativo ao contrato de compartilhamento, apenas quanto a outras matérias (decadência, por exemplo).

Cabe destacar, neste sentido, que a Apelação 0135587-88.2007.8.26.0053 julga a mesma matéria e provavelmente o mesmo contrato, pois se trata do mesmo contribuinte, apreciados e decididos pelo TRF3 na Apelação nº 0027722-76.2007.4.03.6100/SP, estudada em subcapítulo anterior dessa dissertação. Causa surpresa e insegurança (no sentido de inconfiabilidade – e não de instabilidade, pois são órgãos diferentes) aos contribuintes que as decisões colegiadas sedimentem orientações diametralmente opostas sobre o mesmo substrato fático. Enquanto o TJSP desenquadrou o *cost sharing*, o TRF3 reconheceu que se cuidava efetivamente de contrato de compartilhamento de custos. Por consequência, uma Corte classificou os valores vertidos pela controlada à controladora como receita, e outra como mero reembolso. A compreensão diferente nestes pontos culminou em decisão diversa no âmbito tributário, uma consagrando a incidência de tributo, e outra a não incidência de imposto.

Ainda, nota-se que o julgado mais recente consagra entendimento no sentido da não incidência do ISS sobre os valores transferidos por empresa brasileira para sua controladora estrangeira (holandesa) no bojo de acordo de *cost sharing* envolvendo implantação de sistema SAP. Veja-se a ementa do caso (Apelação nº 0001562-96.2004.8.26.0101), julgado em 02/02/2017:

APELAÇÃO Declaratória ISSQN Sentença procedente. Contrato de reembolso de custo Exigência do imposto nas remessas efetuadas para o exterior pela executada Impossibilidade Inexistência de prestação de serviços, mas de reembolso por serviços de informática contratados pela controladora de valores. Sentença mantida. Recurso desprovido.

Com esta decisão colegiada, pode-se afirmar que o TJSP considera intributáveis pelo ISS os valores movimentados em contratos de partilha de custos e despesas, desde que atendidos estritamente os requisitos e contornos indicados pela Corte nestas avenças, *e. g.* eliminação de cláusula penal.

Não obstante a Corte Paulista externe aos cidadãos *o que* decide quando aprecia a tributação do *cost sharing*, cumprindo um dos aspectos da segurança, o Judiciário de São Paulo também enfrenta problemas com o tempo de tramitação dos processos. É o que se deduz das informações reunidas abaixo:

Decisão	Data de início do Processo	Julgamento no TJSP	Situação Atual (Transitou?)	Tempo de Tramitação até o TJSP
Apelação 0135587-88.2007.8.26.0053 (Degussa)	23/11/2007	24/04/2014	Aguarda o deslinde de recursos às instâncias superiores..	6,51 anos
Apelação 0041867-48.2009.8.26.0554 (Vivax)	31/10/2009	31/07/2017	Aguarda o deslinde de recursos às instâncias superiores.	7.86 anos
Apelação 0177281-65.2008.8.26.0000 (Danone)	2008	24/10/2012	Aguarda o deslinde de recursos às instâncias superiores.	4,05 anos
Apelação 0056425-68.2012.8.26.0053 (Citibank)	05/12/2012	12/05/2016	Aguarda o deslinde de recursos às instâncias superiores.	3,48 anos
Apelação 0024530-20.2007.8.26.0068 (Philips Medical Systems)	2007	02/02/2017	Aguarda julgamento de embargos declaratórios	10,23 anos

Em média, os dados da tabela indicam que um processo sobre tributação dos contratos de *cost sharing* precisa tramitar durante 6,4 anos até alcançar decisão

colegiada do TJSP em sede de apelação e/ou reexame necessário. Já o tempo total de tramitação, cujo marco final consubstancia a data do trânsito em julgado, sequer pode ser calculado, porquanto nenhum dos litígios se encerrou até hoje, chegando à média total, hoje, de 8,87 anos.²²⁰

Enfim, formuladas as considerações jurídicas e extrajurídicas competentes sobre as decisões colegiadas selecionadas do TJSP, revela-se o último quadro, que contempla a aderência dos principais aspectos dos processos pesquisados aos critérios da segurança jurídica e da eficiência. Veja-se:

1. Segurança Jurídica	TJSP
1.1 Estabilidade de Orientação	
Parâmetro Quantitativo	5 Acórdãos.
Parâmetro Temporal	(a) decisões encerraram as questões particulares (imutável/indiscutível)? Não; (b) qual o tempo de duração da orientação? 5,15 anos (24/10/2012); (c) houve mudança de orientação? Não.
Parâmetro Espacial	Qual a área alcançada pela orientação? A decisão é <i>inter partes</i> , não produzindo efeitos <i>jurídicos</i> para terceiros.
1.2 Certeza da Orientação	
Parâmetro Material	Exame de aspectos do contrato? Sim. Os acórdãos versaram sobre

²²⁰ Para o cálculo, a data de distribuição (em primeira instância) da Apelação 0177281-65.2008.8.26.0000 foi presumida como 01/01/2008, e a da Apelação 0024530-20.2007.8.26.0068 foi presumida em 01/01/2007, uma vez que não disponibilizadas tais informações no site do TJSP.

	<p>todos os tipos de acordos de contrato de compartilhamento de custos e despesas (<i>cost sharing</i>, <i>cost contribution</i> e serviços intragrupo).</p> <p>Análise jurídica da tributação? Sim.</p> <p>Citações doutrinárias e jurisprudenciais? Não.</p>
Parâmetro Subjetivo	<p>Inter partes.</p> <p>Grupos Econômicos Nacionais e Estrangeiros.</p>
Vinculatividade	<p>Agentes do Fisco devem seguir orientação ou podem agir em contrário?</p> <p>Não podem desrespeitar a decisão.</p> <p>Mas podem atuar novamente sobre a mesma matéria em relação a outras competências</p>
1.3 Justiça da Orientação	
Análise das Peculiaridades do Caso Concreto (exame do objeto do acordo, natureza jurídica dos pagamentos, requisitos do contrato)	Sim.

2. Eficiência	TJSP
Celeridade	<p>Tempo médio de tramitação no TJSP: 2,32 anos.</p> <p>Tempo médio de tramitação no Judiciário: 8,87anos (casos sem trânsito em julgado).</p>
Economicidade	Necessário percorrer todas as instâncias para a decisão definitiva.
Exequibilidade	Decisão será cumprida pelos meios processuais de execução, caso não haja cumprimento espontâneo.

Ante o exposto, verifica-se que existe previsibilidade e estabilidade na orientação do TJSP sobre a tributação dos contratos de rateio de custos e despesas – apesar do citado conflito com o TRF3. Entretanto, o aprimoramento é absolutamente necessário, mediante a consideração do princípio da razoabilidade para relativizar as exigências demasiado rigorosas para a caracterização destas avenças.

Ademais, no campo da eficiência, o Judiciário não vem colaborando com a melhor alocação dos recursos da sociedade e dos contribuintes, haja vista o excessivo tempo de tramitação dos processos. Inclusive, é mister sublinhar que nenhum dos casos estudados possui decisão transitada até o momento, passados 10 (dez) anos do ajuizamento das duas ações mais antigas e quase 5 (cinco) anos da lide mais recente.

5.5. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região ('TRF4'), integrante da Justiça Federal, ostenta jurisdição sobre os Estados do Rio Grande do Sul, de Santa Catarina e do Paraná. A competência para processar e julgar causas do TRF4 é idêntica à descrita em relação ao TRF3, porquanto alicerçada no mesmo dispositivo constitucional. O TRF4 é composto por 27 (vinte e sete) desembargadores federais, recrutados pelos critérios e na forma relatados quanto ao TRF3, acima.

A Corte é dividida em 4 (quatro) Seções e 8 (oito) Turmas. A Primeira Seção, da qual fazem parte a 1ª e a 2ª Turmas, possui competência em matéria tributária. A Segunda Seção, formada pela 3ª e a 4ª Turmas, possui competência residual, ou seja, contempla materiais não pertencentes às demais Seções. A Terceira Seção, constituída pela 5ª e a 6ª Turmas, ostenta competência em assuntos previdenciários. A Quarta Seção, que reúne a 7ª e a 8ª Turmas, apresenta competência penal.

O volume de processos que tramitam perante a jurisdição do Tribunal Regional Federal da 4ª Região é substancial.

No que tange à matéria versada nesta dissertação, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim como o TRF3, pode ser provocado a julgar diversas questões tributárias federais em relação às movimentações financeiras ocorridas no bojo dos contratos de compartilhamento de custos e despesas.

Pois bem. Feita a busca no mecanismo de pesquisa jurisprudencial, sobrevieram 134 decisões para a expressão “Contrato de Compartilhamento de Custos”, 98 decisões para a expressão “Contrato de Compartilhamento de Custos e Despesas”,

442 decisões para a expressão “Rateio de Custos e Despesas”, 1 decisão para a expressão “Cost Sharing”, 1 decisão para a expressão “Cost Contribution” e 2746 decisões para a expressão “Rateio de Despesas”.

Não obstante o número gigantesco de acórdãos resultantes da pesquisa, a tributação sobre os contratos de *cost sharing* não constitui o centro de nenhuma das decisões colegiadas. Por essa razão, impossível o exame da segurança jurídica e da eficiência entregues pelo TRF4 aos contribuintes e à sociedade na esfera do tema deste trabalho dissertativo.

5.6. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

O Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (TJRS) é o órgão máximo do Poder Judiciário gaúcho. A instituição tem amparo normativo, dentro do ordenamento vigente, no art. 125 da Constituição Federal e nos arts. 91, inc. I, 94 e 95 da Constituição Estadual do Rio Grande do Sul.

O TJRS tem suas origens remotas no Tribunal da Relação de Porto Alegre, instalado em 03/02/1874 em Porto Alegre, com jurisdição sobre as Províncias de São Pedro do Rio Grande do Sul e Santa Catarina. Assim como o TJSP, a Corte gaúcha decidiu litígios sob a égide de todas as Constituições Brasileiras.

O Tribunal de Justiça gaúcho é composto por 170 (cento e setenta) desembargadores, que laboram em Grupos de Direito Público, Direito Privado e Direito Criminal, divididos em 25 Câmaras Cíveis e 8 Câmaras Criminais. A Corte tem uma das maiores cargas de trabalho do Judiciário pátrio, contando com mais de 4,5 milhões de processos em tramitação.²²¹ Como agravante, padece com a maior recorribilidade externa de todo o Judiciário Estadual brasileiro, na ordem de 24,7%, conforme o Relatório Justiça em Números 2016, do CNJ.²²²

Afora a tradição jurídica e os aspectos do contencioso hodierno, o Tribunal de Justiça do RS tem sob sua jurisdição o quinto Estado mais populoso do Brasil (11,2 milhões de habitantes), responsável pelo quarto maior PIB do país (R\$ 381,9 bilhões),

²²¹ Informação disponibilizada pelo TJRS no seguinte endereço virtual: <https://www.tjrs.jus.br/site/administracao/prestacao_de_contas/relatorio_anual/2016/pdf/RA2016-5-Orgaos_do_Tribunal_de_Justica.pdf>. Acesso em: 16/10/2017.

²²² CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Relatório Justiça em Números 2017. p. 86. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2017/11/100d387b0339d6d8544a29e30a3b2150.pdf>> Acesso em: 16/10/2017.

segundo dados do IBGE de 2015.²²³ A economia gaúcha possui conhecida diversificação, com predomínio do setor de serviços na composição do PIB, seguido da indústria e da agropecuária.²²⁴ Por consequência, a Justiça Estadual do Rio Grande do Sul é provocada a julgar um amplo leque de litígios decorrentes da forte atividade econômica – que, não obstante, vem sofrendo retração nos últimos anos (2014, 2015 e 2016), dentro do contexto da recessão brasileira, iniciada no segundo semestre de 2014.

Assim, a realização da pesquisa empírica sobre a tributação dos contratos de *cost sharing* na jurisprudência do TJRS encontra sólida justificativa por conta do impacto que o entendimento sobre a matéria pode gerar no setor produtivo gaúcho, que figura entre os principais do Brasil.

Promovida a busca no sistema de jurisprudência do TJRS, surgiram 17 decisões para a expressão “Contrato de Compartilhamento de Custos”, nenhuma decisão para a expressão “Contrato de Compartilhamento de Custos e Despesas”, 162 decisões para a expressão “Rateio de Custos e Despesas”, 8 decisões para a expressão “Cost Sharing”, nenhuma decisão para a expressão “Cost Contribution” e 864 decisões para a expressão “Rateio de Despesas”.

Embora os resultados sejam numerosas, ultrapassando mil decisões, nenhuma delas versa sobre a tributação dos contratos de *cost sharing*. As temáticas objeto dos pronunciamentos do TJRS são as mais diversas, porém não abrangem o assunto desta pesquisa de Mestrado.

Portanto, mostra-se inviável a avaliação da segurança jurídica e da eficiência trazidas pelo TJRS à sociedade no âmbito do tema ora estudado, haja vista a ausência de decisões para exame.

6. CONCLUSÕES

Os contratos de compartilhamento de custos e despesas constituem ferramenta de uso corriqueiro por grupos econômicos nacionais e internacionais atuantes no Brasil, bem como por empresas que atuam em parceria para obter melhores condições de competir no mercado. O foco dos estudos doutrinários e desta dissertação

²²³ Informação disponibilizada no seguinte site: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/17999-contas-regionais-2015-queda-no-pib-atinge-todas-as-unidades-da-federacao-pela-primeira-vez-na-serie.html>> Acesso em 16/10/2017.

²²⁴ Neste sentido, confira-se: <https://www.fee.rs.gov.br/wp-content/uploads/2016/09/20160919livro-rs-em-numeros2016_site_p.pdf> p. 12. Acesso em: 16/10/2017.

reside nos acordos firmados no âmbito de grupos empresariais, dada sua maior relevância econômica e por figurarem em praticamente todos os litígios sobre a matéria perante o Poder Judiciário.

A opção das empresas por adotar um acordo de rateio de custos e despesas encontra justificativa, em regra, na redução dos seus custos de estrutura e recursos humanos. A medida contribui vigorosamente para tornar a organização mais eficiente, mediante a centralização da aquisição e fornecimento de bens, serviços e direitos necessários para o bom funcionamento de todas as unidades dos grupos, tais como tecnologia da informação, publicidade, contabilidade, recursos humanos, assessoria jurídica, atividades administrativas, entre outros.

Utilizou-se, ao longo do trabalho, a expressão contrato de *cost sharing* de maneira alargada, englobando (a) os pactos referentes à divisão de custos e despesas decorrentes da aquisição de bens, serviços e direitos pelo centro de custos para benefício comum das empresas do grupo econômico, (b) as avenças referentes ao rateio para desenvolvimento e pesquisa de intangíveis e outros bens, serviços e direitos, e (c) acordos envolvendo prestação de serviços intragrupo sem caráter profissional, finalidade lucrativa, além de não incluída margem de lucro nas atividades.

A formatação das operações de *cost sharing*, com transferências de valores das empresas afiliadas para o centro de custos, ou sociedade mãe, costuma atrair a atenção dos órgãos de fiscalização tributária. Somente a Receita Federal editou 14 (quatorze) Soluções de Consulta sobre a matéria nos últimos dez anos (2007-2017), sendo 6 (seis) em 2017. As razões são a disseminação destes acordos no meio empresarial e o dilatado número de tributos que podem ser cobrados – em sendo adotada uma interpretação fiscalista e superficial – sobre os montantes que transitam sob o manto destas avenças, inclusive para o exterior. As discussões tributárias englobam IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IRRF, ISS, CIDE e, em certas circunstâncias, a aplicação de regras de preços de transferência.

Para examinar a tributação dos contratos de compartilhamento de custos e despesas, mostrou-se indispensável análise minuciosa de questões contratuais, fáticas e jurídico-tributárias para a reflexão e proposição de soluções para as variadas situações práticas trazidas pelo mundo empresarial. As controvérsias ganham maior complexidade em virtude de as discussões tratarem, majoritariamente, sobre acordos firmados na órbita de grupos econômicos. O fato de o ordenamento jurídico brasileiro não conter regras positivas que disciplinem especificamente a matéria agrega substancial

dificuldade para os operadores do direito e para os responsáveis pela tomada de decisão nas empresas, que passam a buscar na jurisprudência o norte para a suas ações nesta seara.

Neste contexto, vislumbrou-se a oportunidade de realização de uma pesquisa empírica para revelar a orientação fixada sobre o tema e o grau de segurança jurídica e eficiência dos pronunciamentos emitidos pelos principais Tribunais pátrios, nomeadamente o Supremo Tribunal Federal, o Superior Tribunal de Justiça, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região e o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul.

Visando a conferir maior o necessário e adequado embasamento para o enfrentamento do tema mediante a citada pesquisa, em especial para uma análise aprofundada das decisões individualmente e das tendências identificadas nas Cortes, foi procedido estudo prévio sobre os contratos de compartilhamento de custos e despesas, tanto nas dimensões fáticas e contratuais, quanto no panorama tributário. Tomaram-se em consideração as lições doutrinárias e, na órbita fiscal, a orientação da Receita Federal do Brasil sobre a tributação federal, de modo que oferecido ao leitor um quadro robusto da atualidade do entendimento dos *experts* na matéria e do principal órgão administrativo de fiscalização e arrecadação de tributos ao erário público nacional.

A inserção dos principais termos relacionados ao tema nas ferramentas de pesquisa de jurisprudência dos Tribunais culminou em mais de 75 (setenta e cinco) mil decisões, entre acórdãos e decisões monocráticas. Deste vasto corpo jurisprudencial, selecionaram-se 14 (quatorze) decisões, após detido exame dos resultados. A base de dados da pesquisa terminou por contemplar, de forma não intencional, o entendimento de pelo menos um Tribunal sobre cada tributo que pode ser considerado devido, pelos Fiscos, no contexto dos acordos de *cost sharing*, quais sejam IRPJ, CSLL, IRRF, PIS, COFINS, CIDE e ISS.

Da análise dos julgados do Supremo Tribunal Federal, consistentes em duas decisões monocráticas sobre casos relevantes nesta matéria, especificamente o Caso Grendene (ARE 858.177/CE) e o Caso Evonik Degussa (ARE 1.021.727/SP), observou-se que a segurança jurídica, nas dimensões da estabilidade, da certeza e da justiça da orientação, não pode ser examinada, em virtude de o mérito dos recursos não ter sido apreciado e julgado. Os Ministros consideraram que a análise do fundo de direito demandava revolvimento de provas e que as questões levantadas não possuíam natureza constitucional. Quanto à eficiência, percebeu-se que o STF julgou de maneira célere os

dois recursos, levando em média 3,85 meses para decidi-los. A prestação jurisdicional, no panorama de todas as instâncias, contudo, foi morosa e antieconômica, porquanto a média de tramitação até o trânsito em julgado foi de 7,41 anos, tendo ambos os contribuintes que enfrentar quatro níveis jurisdicionais até finalmente obter um pronunciamento definitivo sobre a matéria.

Na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, colheram-se duas decisões também, uma monocrática e outra colegiada. O pronunciamento monocrático, no ARESP 994.284/SP, foi no sentido da negativa de seguimento do recurso pelo fato de a discussão exigir reexame do contrato de *cost sharing* e reapreciação do conjunto probatório, que consubstanciam procedimentos vedados pelas Súmulas 5 e 7 do STJ. Da mesma forma, o acórdão, prolatado no AgRg no ARESP 572.862, veiculou desprovemento, por força da Súmula 7/STJ, de recurso da PGFN que pretendia reversão do entendimento de origem – favorável ao contribuinte, no sentido da não incidência do PIS e da COFINS. As duas decisões examinadas não representam a orientação do STJ sobre a temática pesquisada, não apenas pela reduzida quantidade, mas também por ter incorrido apreciação do mérito dos recursos. A segurança jurídica, portanto, não pode ser avaliada. Por outro lado, a eficiência do STJ deve ser reconhecida. A Corte levou, em média, 3,59 meses para julgar as irresignações.

Vale destacar, em sede propositiva, que tanto o STF quanto o STJ dispõem de poderosos instrumentos de uniformização da interpretação jurídica sobre temas controversos – *e. g.* sistemática dos recursos repetitivos, repercussão geral –, os quais seriam de grande valia para assegurar maior previsibilidade e estabilidade sobre a tributação dos contratos de *cost sharing*, definindo, principalmente, a natureza jurídica dos valores encaminhados pelas unidades aos centros de custos em contrapartida pelas atividades de que se beneficiam no contexto dos acordos de partilha de custos e despesas.

Na base decisória do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, foram identificados 5 (cinco) acórdãos sobre o tema. A Corte Federal desenvolveu exame sólido e apropriado sobre contratos firmados por grupos econômicos nacionais e internacionais dos ramos bancário, de peças automotivas, de máquinas e equipamentos, químico e da pecuária. Os tributos versados englobam IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e CIDE. A orientação do TRF3 sedimentou-se no sentido da não incidência dos tributos quando verificada a natureza jurídica de reembolso/ressarcimento dos valores remetidos pelas unidades ao centro de custos. Para tanto, depreende-se a necessidade de previsão

contratual escrita do *cost sharing*, dos critérios de rateio, da existência de documentação fiscal hábil (notas de débito) e o efetivo uso comum dos bens, serviços e direitos contratados em favor da coletividade do grupo. O entendimento cristalino do TRF3 serve como roteiro para os contribuintes que pretendem aumentar a qualidade dos seus contratos de rateio de custos e despesas e dos procedimentos adotados nesta seara, minorando riscos e fragilidades fiscais. Assim, conclui-se que a Corte Regional firmou orientação dotada de estabilidade (pois mantida desde 2013), certeza (dada a clareza dos julgados) e justiça, porquanto verdadeiramente apreciadas as particularidades dos casos concretos. Entretanto, lamentavelmente o TRF3 peca na esfera da eficiência, haja vista o tempo médio de 4,7 anos de tramitação dos recursos dentro da Corte até o seu julgamento, e a média de 10,22 anos de tramitação dos processos examinados, os quais sequer transitaram em julgado ainda. A demora, nesta instituição judiciária, está praticamente comprometendo a qualidade do julgamento do mérito da questão, porquanto os contribuintes estão gastando recursos e vivendo sob incerteza em relação à validade do seu acordo de *cost sharing* há mais de uma década perante a Justiça Federal da 3ª Região.

No Tribunal de Justiça de São Paulo, a compreensão sobre a matéria está em estágio menos evoluído que no TRF3 e a morosidade também afeta os jurisdicionados. Dos 5 acórdãos selecionados, quatro veicularam entendimento no sentido da incidência do ISS, por conta de descaracterização do CSA para contrato de prestação de serviços. A Corte Estadual utilizou como fundamento questões secundárias como previsão de cláusula penal em caso de descumprimento do acordo e alegadas inadequações da contabilidade. Todavia, o acórdão mais recente – relativo à Apelação nº 0001562-96.2004.8.26.0101 – consolidou orientação na linha da intributabilidade pelo ISS dos valores transferidos entre controlada brasileira e controladora estrangeira no contexto de um CSA. É prematuro fazer prognósticos sobre a Corte Paulista nesta matéria, porém a derradeira decisão colegiada merece reconhecimento e deveria ser tomada como referência para os futuros julgados. De qualquer modo, é forçoso reconhecer que existe previsibilidade e estabilidade na orientação do TJSP, cabendo ressalvas somente quanto ao rigor excessivo na interpretação de cláusulas contratuais corriqueiras e aspectos laterais da relação de *cost sharing*. Lamentavelmente, a eficiência na prestação jurisdicional do TJSP está longe do apropriado. Em nenhum dos casos analisados se operou o trânsito em julgado, sendo que a propositura das ações mais antigas data de dez anos atrás (2007), enquanto a mais recente data de cinco anos (2012).

Quanto ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região e ao Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, as ferramentas de pesquisa de jurisprudência apresentaram milhares de acórdãos como resposta às expressões inseridas. Contudo, nenhuma decisão colegiada tratava das exações fiscais sobre acordos de rateio de custos e despesas, seja em grupos econômicos ou entre empresas independentes parceiras.

Por fim, conclui-se pela existência de grau substancial de segurança jurídica somente na orientação firmada pelo TRF3 sobre a matéria, com abordagem específica e bem fundamentada sobre os principais pontos. O TJSP também apresenta patamar elevado de previsibilidade e estabilidade, porém falha na compreensão de aspectos fáticos e contratuais de relevo, o que conduz a uma jurisprudência de aplicação provável do ISS sobre o *cost sharing*, impondo gravame indevido sobre estes acordos. As demais Cortes (STF, STJ, TRF4 e TJRS) não permitiram a formação de base de pesquisa suficiente para se examinar o índice de segurança jurídica.

Por sua vez, a eficiência teve avaliação negativa em todas as Cortes com decisões estudadas (STF, STJ, TRF3 e TJSP), porquanto comprovada excessiva morosidade na prestação jurisdicional e criticável necessidade de percorrer todas as instâncias judiciais para alcançar uma decisão definitiva, o que certamente continuará enquanto não houver pronunciamento pacificador do STJ ou do STF.

7. REFERÊNCIAS

ACEMOGLU, Daron e ROBINSON, James. **Por que as nações fracassam: as origens do poder, da prosperidade e da pobreza**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

ANDRADE FILHO, Edmar. **Imposto de Renda das Empresas**. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ARAÚJO, Danilo Borges e WARDE JR., Walfrido Jorge. “Os grupos de sociedades: o estado atual da técnica.” In: ARAÚJO, Danilo Borges e WARDE JR., Walfrido Jorge. **Os Grupos de Sociedades: organização e exercício da empresa**. São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 11-21.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Contribuições e Imposto sobre a Renda: estudos e pareceres**. São Paulo: Malheiros, 2015.

AZEVEDO, Luís André. “O paradoxo da disciplina legal dos grupos de direito no Brasil sob uma perspectiva de direito e economia.” In: ARAÚJO, Danilo Borges e

WARDE JR., Walfrido Jorge. **Os Grupos de Sociedades**: organização e exercício da empresa. São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 177-194.

_____. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BARBOSA MOREIRA, José Carlos. “O futuro da justiça: alguns mitos.” *In: Temas de Direito Processual: oitava série*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BECKER, Gary. “Crime and Punishment: An Economic Approach”. *In: Journal of Political Economy*. Chicago: The University of Chicago Press, Mar-Abril. 1968. N° 02, pp. 169-217. Disponível em: <<http://www.journals.uchicago.edu/doi/pdfplus/10.1086/259394>>. Acesso em: 10/10/2017.

BELLAN, Daniel Vitor. “Preços de Transferência: Dificuldades Práticas na Aplicação do Método PIC”. *In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord). Tributos e Preços de Transferência*. 3ª Volume. São Paulo: Dialética, 2009.

BIFANO, E. P. “Apuração de Preços de Transferência em Intangíveis, Contratos de Prestação de Serviços, Intragrupo e *Cost Sharing Agreements*.” *In: SCHOUERI, L. E. Tributos e Preços de Transferência*. 3ª Volume. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 28-47.

BRANCO, Vinícius. “Convênio de Rateio de Despesas – Disciplina Tributária.” *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. V. 107. São Paulo: Dialética, 2004.

BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto sobre a renda**: pessoas jurídicas. V. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979.

CALABRESI, Guido. “Some Thoughts on Risk Distributions and the Law of Torts”. *In: Yale Law Journal*. New Haven: The Yale Law Journal Company, Inc., Mar. 1961. V. 70, N. 4, pp. 499-553. Disponível em: <http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3035&context=fss_papers> Acesso em: 10/10/2017.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª Ed. Coimbra: Almedina, 1995.

CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010

_____ “A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei nº 11.195/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais.” *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. V. 154. São Paulo: Dialética, Julho/2008.

_____ "Grupo de Empresas — Autocontrato — Não-incidência de ISS — Questões Conexas". *In: Revista Dialética de Direito Tributário* nº 94. São Paulo: Dialética, 2003.

CARVALHO, Cristiano. "Princípios e Conseqüências: A Teoria da Escolha Racional como critério de ponderação - introdução ao problema" *In: CARVALHO, Paulo de Barros. Tributação e Processo*. IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2007. pp. 141-154.

_____. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas**. V.4. Tomo II. São Paulo: Saraiva, 2013.

CASTRO, L. F. M.. 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. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 177. São Paulo: Dialética, 2010. p. 90-102.

COASE, Ronald. “The Problem of Social Cost”. *In: Journal of Law and Economics*. Chicago: The University of Chicago Press, Out. 1960. V. 3, pp. 1-44. Disponível em: <<http://econ.ucsb.edu/~tedb/Courses/UCSBpf/readings/coase.pdf>> Acesso em: 10/10/2017.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito e Economia**. 5ª Ed. Tradução de Luis Marcos Sander e Francisco Araújo da Costa. Porto Alegre: Bookman, 2010.

COUTO E SILVA, Almiro do. “O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei n. 9.784/99). *In: Revista de Direito Administrativo*. V. 237. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, jul/set/. 2004. pp. 271-316.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 30ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. 18ª Ed. Salvador: Jus Podivm, 2016.

GALHARDO, L. R. **Rateio de Despesas: Aspectos Tributários**. São Paulo: Quartier Latin 2003.

GERMANO, Livia. “Regime Tributário dos Contratos de Compartilhamento de Custos e Despesas”. In: TORRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. V. III. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 791-830.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda**, Pressupostos Constitucionais. 1ª Ed. São Paulo; Malheiros, 2002.

_____. “Imposto sobre a renda – resultados auferidos no exterior por filiais, sucursais, controladas e coligadas.” In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. V. 74. São Paulo: Dialética, 2001.

HAYEK, F.A. **Law, Legislation and Liberty**. Londres: Routledge, 1998.

_____. **The Constitution of Liberty**. *The Collected Works of F. A. Hayek*, V. 17. Chicago: The Chicago University Press, 2011.

_____. ‘The Use of Knowledge in Society’. In: **The American Economic Review**. V. XXXV, N. 4. Estados Unidos: American Economic Association, Set. 1945. pp. 519-530. Disponível em: <<http://home.uchicago.edu/~vlima/courses/econ200/spring01/hayek.pdf>>. Acesso em: 20/07/2017.

LANG, Joachim. “The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005.

MALHEIRO, E. L. R. “Preços de Transferência – Intangíveis, Serviços e *Cost-Sharing*”. In: SCHOUERI, L. E. **Tributos e Preços de Transferência**. 3ª Volume. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 48-74.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel; SARLET, Ingo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo. Quartier Latin, 2008.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “PIS e COFINS – não incidência sobre o reembolso, feito pela Eletrobrás com recursos da CDA (Lei n. 10.438/02 e Decreto n. 4.541/02) às usinas termelétricas, do custo do carvão mineral nacional utilizado como combustível – sua não-inclusão no conceito de receita, base de cálculo das contribuições objeto do art.

195, I, “b”, da CF devidas pela usina.” *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, 122/132, nov/2005.

MARTINS, Natanael. “Rateio de Custos/Despesas entre Empresas sob Controle Comum – Tratamento Tributário Aplicável. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). Planejamento Fiscal Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1995.

MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005.

MIRAGEM, Bruno. **Direito Administrativo aplicado: A Nova Administração Pública e o Direito Administrativo**. 3ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 37ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MORAES Alexandre. **Direito Constitucional**. 33ª Ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2017.

MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. “Novos Institutos Consensuais da Ação Administrativa”. *In: Revista de Direito Administrativo*. V. 231. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, Jan/Março 2003. p. 129-156.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

_____ e LOPES, Alexsandro Broedel. **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010.

NORTH, Douglass. “Institutions”. *In: The Journal of Economic Perspectives*. V. 05, N. 1., Inverno de 1991, pp. 97-112. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/1695541/mod_resource/content/1/North%20%281991%29.pdf> Acesso em: 17 de outubro de 2017.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017**. Paris: OCDE, 2017. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page348>. Acesso em: 11/10/2017.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Curso de Direito Administrativo**. 5ª Ed. São Paulo: Método, 2017.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade de Custos: teoria, prática, integração com Sistemas de Informações (ERP)**. São Paulo: Cengage Learning, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAULSEN, Leandro e VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em espécie**. 2ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Sistema de Ciência Positiva do Direito**. Atualizador: Vilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 2000.

SALAMA, Bruno. “O que é “Direito e Economia”?”. *In*: TIMM, Luciano B. (Org.). **Direito e Economia**. 2ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado 2008. pp. 49-62.

SAMUELSON, Paul; NORDHAUS, William. **Economia**. 19ª Ed. Porto Alegre: AMGH Ed., 2012.

SCARPINELLA BUENO, Cássio. **Curso Sistematizado de Direito Processual Civil**. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2006.

SOUSA, Rubens Gomes. **Pareceres 1 – Imposto de Renda**. Resenha Tributária, 1975.

THEODORO JR., Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre; PEDRON, Flávio Quinaud. **Novo CPC – Fundamentos e Sistematização**. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

TORRES, Heleno Taveira. “Segurança Jurídica e Limites do Âmbito de Aplicação do Princípio da Proporcionalidade.” *In*: MARQUES NETO, Floriano Azevedo *et. al.* (Orgs.). **Direito e Administração Pública: Estudos em homenagem e Maria Sylvia Zanella Di Pietro**. São Paulo: Atlas, 2013. pp. 122-154.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17ª Ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2010.

TROIANELLI, G. L. “Preços de Transferência: Intangíveis, Acordos de Repartição de Custos e Serviços de Grupo.” *In*: SCHOUERI, L. E. **Tributos e Preços de Transferência**. 3ª Volume. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 75-92.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez e NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

WESSELS, Walter J. **Microeconomia: Teoria e Aplicação**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

ZIPPELIUS, Reinhold. **Filosofia do Direito**. São Paulo: Saraiva, 2012.