

“A QUARTIER LATIN teve o mérito de dar início a uma nova fase, na apresentação gráfica dos livros jurídicos, quebrando a frieza das capas neutras e trocando-as por edições artísticas. Seu pioneirismo impactou de tal forma o setor, que inúmeras Editoras seguiram seu modelo.”

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Editora Quartier Latin do Brasil

Empresa Brasileira, fundada em 20 de novembro de 2001

Rua Santo Amaro, 316 - CEP 01315-000

Vendas: Fone (11) 3101-5780

Email: [quartierlatin@quartierlatin.art.br](mailto:quartierlatin@quartierlatin.art.br)

Site: [www.quartierlatin.art.br](http://www.quartierlatin.art.br)

*Coordenação:*

SERGIO LUIZ DE MORAES PINTO

ALBERTO MACEDO

WILSON JOSÉ DE ARAÚJO

# GESTÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL E TRIBUTOS MUNICIPAIS VOLUME II

Editora Quartier Latin do Brasil

São Paulo, primavera de 2012

[quartierlatin@quartierlatin.art.br](mailto:quartierlatin@quartierlatin.art.br)

[www.quartierlatin.art.br](http://www.quartierlatin.art.br)

O CONTRATO DE  
RATEIO DE DESPESAS  
(*COST CONTRIBUTION  
ARRANGEMENTS*) E O ISS

Luís Eduardo Schoueri

*Professor Titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo.*

## I. INTRODUÇÃO

Comuns especialmente em grupos transnacionais, os contratos de rateio de despesas (denominados, pela literatura especializada internacional, de *cost contribution arrangements* ou *cost-sharing agreements*) revelaram-se ferramenta útil para o aproveitamento de sinergia empresarial.

No Brasil, o Congresso jamais se manifestou sobre o contrato de rateio de despesas. Seu conceito, seus requisitos e limites permanecem envoltos em certa obscuridade, sendo raras as manifestações das autoridades fiscais.

Em algumas ocasiões, o tema acabou por surgir no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Nesse sentido, surge o debate entre fisco e contribuintes sobre a caracterização (e consequente sujeição à incidência do Imposto de Renda, PIS e Cofins) das contribuições dos participantes de um *cost contribution arrangement* como receita da empresa que as recebe, assim como sobre a dedutibilidade de tais valores pelas empresas participantes e a sujeição da remessa de tais valores, no caso de um *arrangement* internacional, às regras de preços de transferência.

O presente artigo preocupa-se com questão não menos relevante dentre as repercussões fiscais de um contrato de rateio de despesas: a possibilidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre os valores desembolsados pelas empresas participantes do *pool*. Diante de uma empresa que esteja a arcar com os custos de determinada atividade em benefício das demais, pode a autoridade fiscal entender tratar-se de vera prestação de serviço da primeira às últimas, tributável pelo imposto municipal.

Em face de tal circunstância, realizar-se-á a análise dos elementos e requisitos essenciais desse tipo de contrato, conforme consagrados pela experiência internacional, para, a partir das características que se delinearem, questionar-se a existência de uma prestação de serviços, tributável pelo ISS, no bojo de um contrato de rateio de despesas.

## II. O CONTRATO DE RATEIO DE DESPESAS

### 2.1. CONCEITO E ELEMENTOS ESSENCIAIS

O contrato de rateio de despesas corresponde, grosso modo, a um acordo entre empresas (normalmente do mesmo grupo) com o objetivo de repartir despesas incorridas por um participante em benefício dos demais.

Embora se trate de prática já bastante difundida no cenário internacional, tal modalidade de contrato, ainda hoje, suscita mais dúvidas que respostas, já que é raramente regulada pelas legislações nacionais e nem mesmo é definida com exatidão pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, a qual dedicou a esse tema o Capítulo VIII de seus *Transfer Pricing Guidelines*<sup>1</sup>.

O contrato de rateio de despesas parece ter surgido nos Estados Unidos; sabe-se, ao menos, ser daquele país a antiga iniciativa de regulamentar esse tipo de contrato. Conforme a Seção 1.482-7 do Regulamento do Tesouro dos EUA (*“US Regulations”*), um *cost sharing agreement* existe quando dois ou mais contribuintes interligados acordam em dividir os custos e os riscos do desenvolvimento de um bem intangível.

Em virtude da crescente relevância dos contratos de rateio de despesas, a OCDE, posteriormente, veio a notar sua importância para a temática dos preços de transferência, adotando e expandindo o conceito, passando a admiti-lo não apenas para o desenvolvimento de intangíveis, mas também de bens, serviços e direitos em geral. Nesse sentido, o item 8.3 do Capítulo VIII dos *Guidelines* define os *cost contribution arrangements* como acordos entre empresas objetivando a divisão de custos e riscos de desenvolvimento, produção ou obtenção de bens, serviços ou direitos, divisão esta estabelecida pela determinação exata da extensão do interesse de cada participante em relação a tais custos e riscos<sup>2</sup>.

No Brasil, parece ter sido Alberto Xavier o pioneiro a tratar da matéria, ressaltando nesses contratos o fato de uma sociedade do grupo ou uma entidade de propósito específico realizar despesas em proveito de todas ou parte das demais sociedades integrantes do grupo, sendo sua finalidade regular o

1 A OCDE elaborou, em 1979, um relatório denominado “Preços de Transferência e Empresas Multinacionais” (*Transfer Pricing and Multinational Enterprises*), o qual foi revisado em 1995, dando origem às “Diretrizes sobre Preços de Transferência para Empresas Multinacionais e Administrações Tributárias” (*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*). As Diretrizes de 1995 representam um consenso acordado entre todos os países-membros da OCDE acerca da sistemática dos preços de transferência, configurando uma recomendação do Conselho de tal organização aos contribuintes e administrações tributárias de referidos países. Em sua última edição, datada de 2010, os *Guidelines*, além de terem seus três primeiros capítulos revisados, ganharam um novo capítulo (IX), sobre aspectos de preços de transferência na reestruturação societária. Muito embora o Brasil não seja membro da OCDE, não se pode perder de vista o fato de que mantém estreita relação com a organização, participando como convidado de diversas reuniões do Conselho desta, e adotando diversos modelos (como o de acordo de tributação) e orientações por ela recomendados.

2 “A CCA is a framework agreed among business enterprises to share the costs and risks of developing, producing or obtaining assets, services, or rights, and to determine the nature and extent of the interests of each participant in those assets, services, or rights”. Cf. OCDE, *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*, publicação oficial, 2010, p. 220.

compartilhamento e ressarcimento, através do pagamento de preços adequados, dos custos incorridos pela primeira no interesse das demais<sup>3</sup>.

O contrato de rateio de despesas pressupõe a divisão não apenas dos custos típicos da atividade compartilhada (*e.g.* remuneração dos funcionários), mas de todas as despesas (*e.g.* treinamento de pessoal) e riscos (*e.g.* insucesso na execução) iminentes à consecução da mencionada atividade. É essencial ao *cost contribution arrangement* a determinação prévia de todos critérios a serem utilizados para a alocação das despesas entre seus participantes.

É recomendável que, desde a sua concepção, haja clareza quanto a objeto (*i.e.* as atividades a serem desenvolvidas em proveito comum), custos e benefícios atinentes a cada um de seus participantes. Ao estudar a matéria no âmbito dos preços de transferência, a OCDE conclui que um *cost contribution arrangement* deve, em resumo: (i) definir e identificar o tipo de contrato, seu objeto, direitos e obrigações de cada participante; (ii) definir e identificar os critérios para se determinar os benefícios esperados efetivamente atribuídos a cada participante, bem como as principais medidas dessa quantificação; (iii) precisar a alocação das contribuições, a qual deve ser realizada propriamente, considerando-se a expectativa de benefícios a ser recebidos por cada participante; (iv) observar o conteúdo geral dos *Guidelines* e aplicar o princípio *arm's length*<sup>4</sup>.

Não sendo contrato tipificado, não há como exigir forma escrita. Entretanto, esta é usual. Stefan Waldens, a esse respeito, chega a entender imprescindível que o *cost contribution arrangement* contenha os seguintes requisitos mínimos: (i) nomes dos participantes; (ii) descrição precisa das atividades cobertas pelo acordo; (iii) determinação dos custos a repartir, do método usado para determiná-los, e do método de alocação dos custos; (iv) determinação dos benefícios esperados por cada participante, bem como do método usado para determiná-los e para alocá-los uniformemente entre aqueles; (v) duração do contrato; (vi) acordos em relação ao acesso a informações sobre os custos e serviços; e (vii) alocação dos direitos relativos a resultados de eventuais atividades envolvendo pesquisa e tecnologia<sup>5</sup>.

Referindo-se à experiência alemã, Hubertus Baumhoff também insiste na forma escrita, ressaltando a importância de o *cost contribution arrangement*

ser celebrado anteriormente à verificação das despesas, não divergindo quanto aos elementos que lhe parecem dever constar do contrato: (i) elucidação da espécie e abrangência das atividades a serem providas; (ii) determinação da empresa ou do estabelecimento permanente que desenvolverá as atividades; (iii) determinação das empresas que participarão do processo de rateio de custos, as quais deverão ter direito a beneficiar-se das atividades desenvolvidas; (iv) acordo sobre o modo como serão determinados os custos e a abrangência dos custos a ratear; (v) acordo sobre o critério de rateio<sup>6</sup>.

A estrutura jurídica dos acordos em questão, como bem observa Alberto Xavier, pode tomar duas formas: os participantes contratam em conjunto, determinando, assim, a fração correspondente a cada um na despesa total, ou apenas um participante contrata em nome próprio, no interesse dos demais, que se obriga a reembolsá-lo<sup>7</sup>.

Em síntese, o contrato de rateio de despesa caracteriza-se por prever, *ex ante*, a formação de uma espécie de "clube" (*pool*), no qual as empresas concentram uma somatória de esforços vinculada a interesses comuns (nomeadamente a redução de riscos e custos), descrevendo em pormenores as despesas, o objeto e os custos envolvidos, bem como as condutas esperadas de cada participante.

Uma vez enumerados os elementos essenciais ao *cost contribution arrangement*, passa-se a uma análise mais acurada de cada um deles.

### 2.1.1. OBJETO

O objeto do *cost contribution agreement* são os bens, serviços ou direitos (previamente definidos em contrato), cujos custos e riscos de desenvolvimento, produção ou obtenção serão divididos, de forma a atender interesses comuns do grupo. Não parece haver qualquer limitação às atividades autorizadas a integrá-lo. Conforme já mencionado, ao expandir o conceito de contrato de rateio pioneiramente introduzido pelos EUA, a OCDE pareceu ter reconhecido o seu uso para toda e qualquer atividade cuja finalidade fosse o desenvolvimento, produção ou obtenção de bens, serviços ou direitos em proveito de seus participantes.

Contudo, não há clareza quanto ao tema nos *Guidelines*; nas raras vezes em que tratam de contratos de rateio de despesas envolvendo serviços, os *Guidelines* aludem a "*management services*", o que leva a entender que, em contradição com

3 Cf. Alberto Xavier, Aspectos Fiscais de "Cost-Sharing Agreement", in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 23, São Paulo, Dialética, 1997, p. 8.

4 Cf. OCDE, *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*, publicação oficial, 2010, capítulo VIII.

5 Cf. Stefan Waldens, *Cost Contribution Agreements - Germany*, in *International Transfer Pricing Journal*, mar/abr. 2001, pp. 53-54.

6 Cf. Hubertus Baumhoff, *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, Köln, Schmidt, 1992, pp. 361-362.

7 Cf. Alberto Xavier, Aspectos Fiscais de "Cost-Sharing Agreement", in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 23, São Paulo, Dialética, 1997, p. 10.

a definição genérica e irrestrita mencionada acima, a OCDE não contemplava as atividades-fim das empresas.

Nesse sentido, ao comentar os *Guidelines*, Helmut Becker deixa claro que, embora a definição contida no Capítulo VIII seja bastante ampla, só há menção explícita à provisão conjunta de serviços de administração propriamente ditos (*e.g.* tesouraria, contabilidade, propaganda) e de supervisão<sup>8</sup>. Nessa esteira, ao listar alguns serviços passíveis de inclusão em um contrato de rateio de despesas – dentre os quais podem ser citados: marketing, métodos de gestão, assessoria jurídica e contábil e consulta financeira – Alberto Xavier indica não ser possível a celebração de um *cost contribution arrangement* cujo objeto seja atividade-fim de um ou mais participantes<sup>9</sup>.

Tal entendimento revela-se acertado. Conforme restará claro, o contrato de rateio de despesas nada mais é que um meio para se atingir o objetivo primeiro da empresa, qual seja, o lucro na execução de suas atividades-fim. Não se confundem os serviços como objeto do contrato e o contrato em si. Serviços podem, sim, ser o objeto de um *cost contribution arrangement*, mas, como será visto, o contrato em si não constitui uma prestação de serviço; trata-se apenas de um clube (“*pool*”), no qual várias partes de um grupo reúnem esforços com vistas a um bem comum.

O *cost contribution arrangement* é, assim, apenas um instrumento para racionalizar despesas; não comporta em si qualquer atividade empresarial que objetive o lucro e, por conseguinte, é incompatível com a prestação de serviços-fim, através da qual a empresa cumpre o seu objeto social e aufera lucro. No primeiro não há operação de mercado, ao passo que o segundo é a própria operação de mercado da qual o lucro é indissociável. Se o contrato de rateio de despesas não pode ter o fito de lucro, não pode, conseqüentemente, ter atividades-fim como objeto<sup>10</sup>.

Na prática, as legislações que admitem *cost contribution arrangement* para serviços (em consonância com os *Guidelines*), de uma maneira geral, vedam a inclusão de atividades-fim no objeto de tal acordo. Conforme observa Heinz-Klaus Kroppen, na Alemanha apenas as atividades acessórias (ou auxiliares)

dos participantes poderiam ser objeto de um *cost contribution arrangement*<sup>11</sup>. Na França, haveria uma restrição ainda maior: não se admite como objeto de um contrato de rateio, conforme aponta Pierre-Jean Douvier, atividades que não aquelas típicas de um acionista ou quotista, *e.g.* planejamento, gerenciamento do negócio (*i.e. shareholder activities*)<sup>12</sup>. Assim, por exemplo, se em regra não haveria questionamento prever-se o rateio dos serviços de contabilidade, estes não poderão ser rateados se a empresa que centralizará o rateio é uma prestadora daqueles serviços. Afinal, o objeto social da empresa é obter lucros por meio daquela prestação de serviços e não seria aceitável, em tal caso, falar em mero rateio; não sendo atividade-fim, por outro lado, nada obsta sua inclusão no contrato.

Em que pese existirem experiências, no cenário internacional, em sentido diverso<sup>13</sup>, parece correto afirmar, enfim, que o *cost contribution arrangement* é admitido somente como instrumento de repartição de despesas relativas a atividades-meio das empresas. Dessa forma, as atividades-meio das empresas poderiam ser objeto de contratos de rateio nas situações em que a repartição de custos e despesas a elas relacionados implicar uma somatória de esforços vinculada a interesses comuns do *pool*, estabelecido desde o momento da celebração do contrato (*ex ante*).

## 2.1.2. OS BENEFÍCIOS E OS CUSTOS ATRIBUÍVEIS AOS PARTICIPANTES

O *cost contribution arrangement* tem relevância, no cenário internacional, por causa de seus impactos na disciplina dos preços de transferência. Afinal, via de regra, transações entre partes ligadas devem ser feitas a valores de mercado, enquanto no compartilhamento de custos não se cogita *mark-up* a ser adicionado sobre o preço cobrado. Daí que, coerentemente, espera-se que o *cost contribution agreement* seja celebrado em bases tais que terceiros independentes aceitariam integrar acordo similar, encontrando-se atendido, dessa forma, o princípio *arm's length*. Retomando o exemplo acima do rateio de serviços de contabilidade, é razoável admitir que partes independentes tivessem, de regra, interesse em repartir os custos de tais serviços, aproveitando, assim, maior poder

8 Cf. Helmut Becker, Commentary on Chapter VIII of the OECD Transfer Pricing *Guidelines: Cost Contribution Arrangements*, in *International Transfer Pricing Journal*, vol. 5, nº 2, mar./abr. 1998, p. 72.

9 Cf. Alberto Xavier, Aspectos Fiscais de “Cost-Sharing Agreement”, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 23, São Paulo, Dialética, 1997, p. 8.

10 Sobre a distinção entre atividades-meio e atividades-fim, cf. Aires F. Barreto, “ISS – Atividade-Meio e Serviço-Fim”, in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 05, p. 82.

11 Cf. Heinz-Klaus Kroppen, German Cost Sharing *Guidelines: an International Comparison*, in *Tax Management Transfer Pricing Report*, vol. 8 nº 23, p. 3.

12 Cf. Pierre-Jean Douvier, Cost Contribution Arrangements – France, in *International Transfer Pricing Journal*, maio/jun. 2001, p. 93.

13 Robert D. M. Turner, por exemplo, analisando a disciplina canadense de *cost contribution agreements*, afirma que quaisquer serviços poderiam estar em tese abrangidos no escopo desses contratos, desde que adquiridos ou providos de forma proporcional aos benefícios que cada participante tem a expectativa de receber; cf. Robert Turner, Cost Contribution Agreements – Canada, in *International Transfer Pricing Journal*, IBFD, maio/jun. 2001, p. 89.

de barganha em sua negociação e afastando o risco de tempo ocioso por parte do prestador de serviços.

O princípio *arm's length*, como se sabe, norteia o tema dos preços de transferência, determinando que as transações realizadas entre empresas de um mesmo grupo devem ser comparadas com transações efetuadas por partes independentes, para o fim de se apurar se o preço é o ideal, isto é, o preço de mercado. Impõe-se, assim, que se apure se partes independentes atuando num mercado livre sob condições equiparáveis aceitariam participar de operação semelhante àquela que as pessoas ligadas testadas pretendem realizar. No exemplo dos serviços de contabilidade, acima citado, já se vê que o referido princípio, posto que útil enquanto diretriz, não deve ser tomado em termos absolutos, já que partes ligadas podem ter, por conta do rateio, vantagens adicionais, que partes independentes não teriam. Por exemplo, a existência de informações comuns aos integrantes do grupo podem indicar sinergia que jamais seria alcançada entre partes independentes. Isso não impede que se busque inspiração naquele princípio para informar a disciplina dos contratos de rateio.

É indispensável que o *arrangement* propicie um benefício aos seus participantes e, mais, que esse benefício seja condizente com a contribuição (parcela das despesas) atribuída a cada um<sup>14</sup>. É essa a diretriz do princípio *arm's length*. O contrato precisa, nesse sentido, poder gerar um benefício (*i.e.* uma economia) para seus participantes, benefício este que deve, ademais, ser descrito e estimado já na concepção do contrato. Outrossim, o referido benefício deve ser atribuído aos participantes consoante um critério aceitável e previamente definido – será este a base para a determinação da parcela dos custos e riscos (da contribuição) que compete a cada membro do contrato.

### 2.1.3. O CONTRATO DE RATEIO PARCIAL

Outra questão de fundamental importância é definir se é possível constituir um "*cost contribution arrangement* parcial", em que apenas parte dos custos ou riscos relativos à atividade objeto do acordo são rateados, *i.e.*, verificar se a presunção retratada acima (de que se faz indispensável a divisão de toda e qualquer despesa) é absoluta ou se, ao contrário, admite exceções.

O contrato de rateio puro – aquele que, de pronto, imagina-se – de fato pressupõe que qualquer gasto com o empreendimento de interesse comum deve ser dividido sem que nenhuma parte venha a ser remunerada por um ou outro

custo ou risco que tenha assumido sozinha. Com efeito, caso uma das partes suporte sozinha despesa que, embora inerente à atividade compartilhada, tenha sido excluída do objeto do *arrangement*, estará realizando uma atividade de mercado, um esforço a ser remunerado, o que, como foi visto, não se coaduna com a natureza do referido contrato.

Parece, contudo, haver espaço na definição de *cost contribution arrangement* para que se entenda possível fracionar determinada atividade para incluir apenas parte desta no *pool*, desde que adotado um critério coerente que não desvirtue a natureza do contrato. Hubertus Baumhoff, ao afirmar, no trecho citado, que o contrato deve dispor acerca da abrangência dos custos a ratear, deixa transparecer que, em sua opinião, é viável a ideia do *cost contribution arrangement* parcial. Tal posição é aceitável, desde que, repita-se, o fracionamento seja coerente com a natureza do contrato e que, da parcela escolhida para integrar o *agreement*, todos os custos e riscos sejam rateados.

O mais importante, em tal caso, é o cumprimento do princípio *arm's length*. Assim, revela-se essencial a indicação de que terceiros independentes, sujeitos às mesmas condições, aceitariam participar de acordo igual ou equiparável. Decorre daí que o benefício propiciado pela repartição de determinada parcela dos gastos deve ser suficiente para justificar a adoção do *cost contribution arrangement*. Se há benefício que justifique o arranjo, e se há formas para mensurá-lo e, por conseguinte, determinar a contribuição que compete a cada participante, há que se admitir o contrato de rateio de despesas parcial.

### 2.1.4. A DETERMINAÇÃO DOS PARTICIPANTES

A mutualidade é princípio fundamental do *cost contribution arrangement*. Dela se infere que uma empresa não pode ser considerada participante do contrato se não possuir uma expectativa razoável de beneficiar-se da atividade conjunta. Um participante, portanto, precisa ter um interesse na propriedade ou serviço objeto do *agreement*, bem como uma expectativa justificável de direta ou indiretamente beneficiar-se do interesse que lhe é atribuído. Caso contrário, a empresa deverá ser excluída e sua contribuição desconsiderada para fins do contrato de rateio de despesas.

Em verdade, consoante já se referiu, o *cost contribution arrangement* pressupõe a estruturação, *ex ante*, de um *pool*, no qual os integrantes somarão esforços na busca de interesses comuns e benefícios mútuos, razão pela qual apenas as empresas que antevejam benefícios decorrentes da participação em tal *pool* encontram fundamentação jurídica para integrá-lo.

<sup>14</sup> A necessidade da obtenção de benefício nas relações entre pessoas ligadas é também um requisito estabelecido pela Lei nº 6.404/76, cujo artigo 245 veda as práticas negociais com empresas ligadas que apenas onerem a sociedade, sem a contrapartida de um benefício.

### 2.1.5. O CONTRATO DE RATEIO DE DESPESAS E A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTRA-GRUPO

O termo "*intra-group services*", conforme utilizado nos *Guidelines* da OCDE, alcança serviços de qualquer natureza prestados por um membro em benefício de outro ou, ainda, de uma pluralidade de membros do mesmo grupo econômico. É irrelevante, ressalte-se, o fato de o serviço ser individualizado, isto é, prestado em benefício de uma única empresa, ou coletivo, *i.e.* de interesse comum para várias empresas do grupo; todos eles atendem ao conceito de serviços intra-grupo.

Diga-se de imediato que não são serviços intra-grupo as atividades típicas de acionista (*shareholder activities*), quais sejam aquelas exigidas para a gerência e proteção do próprio negócio. Uma vez que certas atividades – tais como a realização de assembleia de acionistas ou a captação de recursos mediante a emissão de ações – atendem mais aos interesses da empresa-mãe como proprietária do que ao das subsidiárias, as despesas por ela incorridas não podem ser repassadas a estas últimas.

Quanto aos serviços intra-grupo propriamente ditos, podem eles ser prestados no seio de um *cost contribution arrangement*. Isso não faz com que ambas as expressões sejam sinônimas. O último, já se viu, não é uma prestação de serviços, mas mero repasse de despesas incorridas no interesse do grupo.

Acontece que os serviços intra-grupo podem constituir atividade fim de um dos membros do grupo. Em tal caso – já se disse acima – não há qualquer confusão com a hipótese de *cost contribution arrangement*, já que estes não podem compreender atividades fins. Serviços intra-grupo desse jaez devem ser objeto de contrato à parte, com remuneração comum, como se o prestador e os tomadores fossem pessoas independentes entre si (princípio *arm's length*). Afinal, se é caso de atividade-fim do prestador de serviços, não há razão para se admitir preços e condições diferentes.

Por outro lado, caso o serviço intra-grupo em questão seja mera atividade-meio, aí sim podem coexistir *cost contribution arrangement* e serviço intra-grupo. Melhor dizendo: o *cost contribution arrangement* contemplará diversas atividades a serem rateadas, dentre as quais poderá incluir-se uma que caracterizará prestação de serviço de uma das empresas do grupo. Nesse caso, o modelo de acordo de bitributação da OCDE, no passado, previa, em seu artigo 7º, a mera repartição dos custos, sem exigir qualquer adicional. Recentemente, a OCDE mudou seu entendimento, adotando a *Authorised OECD Approach (AOA)*, termo que identifica o posicionamento da OCDE, segundo o qual

todos os serviços intra-grupo devem ser remunerados em base de mercado. Parece criticável a AOA, já que ela desconsidera que no caso das atividades meio, o lucro não precisa ser buscado por conta da atividade em si, *i.e.*, de sua colocação no mercado; o ganho decorre já da própria economia de escala que um compartilhamento de despesas pode gerar.

A completa separação entre contrato de rateio de despesas e serviços intra-grupo precisa, porém, ser corretamente interpretada. O fato de o *arrangement* em si não constituir uma prestação de serviço intra-grupo não significa que serviços não possam compor o seu objeto; ao contrário, serviços podem, eventualmente, vir a ser incluídos em um contrato para o rateio de suas despesas, mesmo se prestados por um dos integrantes do grupo. O que se torna relevante é investigar se há obrigação de fazer, por parte do prestador de serviços, *i.e.*, se ele responde, patrimonialmente, por sua atividade.

Afinal, no *cost contribution agreement*, as partes correm riscos juntas; contratam, juntas, atividades prestadas por terceiros ou bens a serem entregues por terceiros. As partes estão, enfim, num mesmo pólo da relação contratual com os terceiros. Na prestação de serviços, há partes em posições diversas no contrato.

Mais uma vez: uma mesma parte pode ser integrante de um *cost contribution arrangement* (e, enquanto tal, não há qualquer prestação de serviços) e, ao mesmo tempo, prestar serviços para o *pool*, assumindo os riscos de tal atividade e sendo remunerada por isso.

Nesse ponto, aliás, faz-se necessário relembrar que o *cost contribution arrangement* não deve contar com serviços-fim em seu objeto; são figuras absolutamente incongruentes, porquanto, ao mesmo tempo que uma pressupõe a ausência, a outra exige a existência de lucro.

Além dessa limitação, há quem suspeite que, dentre os serviços, tão somente aqueles de caráter coletivo – isto é, prestados ou colocados à disposição de uma pluralidade de membros do grupo – podem compor o objeto de um contrato de rateio de despesas. Alberto Xavier, por exemplo, ao descrever o *cost contribution arrangement* como um contrato plurilateral de prestação de serviços, o qual deve propiciar uma vantagem global a seus participantes, parece defender que tais contratos, de fato, só poderiam abranger serviços coletivos. O próprio autor, porém, ao cuidar das regras de preços de transferência, conclui que não deve haver aplicação direta da Lei nº 9.430/96 aos referidos contratos, e que, por conseguinte, mesmo quando os serviços são individualizados, é necessária uma

análise caso a caso de tais contratos para apurar se a alocação das contribuições pelo valor de custo atende ou não ao princípio *arm's length*<sup>15</sup>.

Efetivamente, nada impede, por exemplo, que um *cost contribution arrangement* seja firmado entre duas empresas do grupo para ratear os custos de um serviço que anteriormente era executado de forma individualizada entre elas. Assim, parece correto afirmar que não há fundamento jurídico para impedir a inclusão de serviços individualizados no objeto de um contrato de rateio de despesas, desde que não se trate de serviços-fim de um dos signatários e que se encontrem satisfeitos os requisitos do contrato, notadamente o princípio *arm's length*.

#### 2.1.6. A ALOCAÇÃO DE DESPESAS ENTRE OS PARTICIPANTES E A ADIÇÃO DE MARGEM DE LUCRO

Numa perspectiva dos preços de transferência, para que o *cost contribution arrangement* seja aceito como uma transação legítima que permite a divisão de custos e riscos pelo seu valor de custo é fundamental, conforme já se mencionou, estar tal contrato apto a demonstrar que terceiros independentes interessar-se-iam por estrutura igual ou semelhante. O princípio *arm's length*, aplicado a tais contratos, exige que a contribuição de cada integrante ao *pool* de recursos e esforços, seja consistente com a participação que uma empresa independente acordaria em adotar, em face dos benefícios estimados quando da celebração do *arrangement*.

De fato, dentro da ideia *arm's length*, o contrato de rateio de despesas não pode estar configurado de maneira a revelar que os participantes encontram razões para celebrar o *arrangement* somente em função de serem partes vinculadas. O contrato necessita propiciar (no mínimo) uma expectativa de benefício mútuo advindo do consórcio de esforços para a execução da atividade de interesse comum. É importante esclarecer que nada impede que as partes vejam vantagens no rateio de custos. Ao contrário: terceiros independentes se associam na assunção de custos porque acreditam ser em seu benefício que o fazem.

Para a OCDE, a mutualidade traduz o *arm's length principle* aplicado aos *cost contribution arrangements*, elemento este essencial para a admissão da finalidade básica deste tipo de contrato, qual seja, o pagamento de valores (parcela dos custos) entre partes vinculadas sem a adição da margem de lucro:

A expectativa de benefício mútuo é fundamental para a aceitação por empresas independentes de uma estrutura que envolva um *pool* de recursos e capacidades para o qual não haja remuneração em

separado. Empresas independentes exigiriam que a proporção de cada participante sobre o total de contribuições para o CCA fosse consistente com a parcela de cada um sobre os benefícios estimados. Desta forma, para se aplicar o princípio *arm's length* ao CCA é necessário demonstrar que todas as partes do acordo têm a expectativa de benefícios, calcular a contribuição (em dinheiro ou bens) de cada participante para a atividade conjunta e finalmente apurar se a alocação das contribuições é apropriada.<sup>16</sup>

É nesse sentido que diversas administrações tributárias, quando da análise de *cost contribution arrangements*, têm se posicionado. Com efeito, a doutrina do Reino Unido aponta que as autoridades fiscais daquele país valem-se sempre do exame da mutualidade na relação contratual para determinar se esta pode ou não configurar tal modalidade de contrato<sup>17</sup>. Restando comprovada a mutualidade e a alocação das contribuições em consonância com o princípio *arm's length*, não se deverá exigir a adição de um componente de lucro ao valor pago (reembolsado) ao *arrangement*.

#### 2.1.7. RELAÇÃO ENTRE OS PARTICIPANTES DO CONTRATO E O OBJETO DO RATEIO

Tendo-se examinado a questão referente à alocação de despesas entre os participantes de um *cost contribution arrangement*, cabe analisar a controversa relação entre estes e o objeto do rateio, *i.e.*, examinar se trata-se de relação exclusiva entre a parte que suporta as despesas posteriormente rateadas (referentes a atividades colocadas à disposição das outras partes do grupo) ou se, diferentemente, estar-se-ia diante de uma relação direta entre tal objeto e as várias partes do grupo na proporção do benefício a ser auferido por elas. Em outras palavras, cabe verificar se o contrato pode ser entendido como um *pool* de recursos e atividades, ou se deve ele sempre implicar a prestação de um serviço cujo fim é a auferição de lucro.

Detlev J. Piltz figura dentre os autores que não aceitam a divisão de despesas pelo valor do custo. O autor, após questionar a necessidade de adicionar-se uma margem de lucro aos custos no *arrangement*, defende que esta margem sempre deve ser adicionada. Para sustentar seu ponto de vista, Piltz baseia-se na comparação com terceiros independentes, que sempre buscam

15 Cf. Alberto Xavier, Aspectos Fiscais de "Cost-Sharing Agreement", in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 23, São Paulo, Dialética, 1997, pp. 9-10.

16 Cf. OCDE, *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*, publicação oficial, 2010, p. 222.  
17 Cf. Andrew Casley e Julie Taylor, *Cost Contribution Arrangements*, in *International Transfer Pricing Journal*, IBFD, mar./abr. 2001, p. 65.



valer-se de qualquer chance de lucrar<sup>18</sup>. O próprio autor levanta um argumento que poderia ser oposto ao seu raciocínio, quando se leva em conta que mesmo terceiros independentes agem em *pool*. Seu exemplo é o de cinco lojas numa rua que decidem organizar, em conjunto, uma decoração de natal, uma das lojas assumindo o trabalho e rateando seus custos, sem qualquer margem de lucro.

Aprofundando-se no exemplo, Piltz diz que ele só é realista quando se tem em conta que, a cada ano, uma das cinco lojas assumirá esse encargo. Assim, o participante do *pool* apenas renuncia a seu lucro por saber que, no ano seguinte, outro participante fará o mesmo. Trata-se, assim, apenas de uma simplificação, já que se cada participante acrescesse sua margem de lucro, em cinco anos se teria o mesmo resultado. É assim que o autor conclui que seria extremamente excepcional a circunstância de alguém exercer um trabalho sem crescer qualquer remuneração aos custos envolvidos.

Já Hubertus Baumhoff revela que não há consenso interno ou internacional quanto à necessidade de adição de uma margem de lucro aos custos rateados, apontando que o próprio relatório da OCDE é dúbio nesse tocante. Ingressando na questão, o autor entende que a divergência de opiniões pode ser explicada em virtude de concepções diversas do caráter do rateio. Isto porque alguns autores veriam o rateio em contraposição a um faturamento individualizado que, embora universalizado, não deixa de merecer uma remuneração, de modo que o prestador de serviços é considerado uma empresa prestadora de serviços, cuja atividade, portanto, é voltada à obtenção de lucro<sup>19</sup>.

Ao contrário, explica o autor, se o rateio de custos for entendido como um "*Pool-Gedanken*" (empresas reunidas em *pool* com interesses comuns), as empresas associadas serão consideradas como sócios, com direitos e riscos iguais e em comum, voltadas a uma mesma finalidade; serão, assim, sócios de cooperação (*Kooperationspartner*), de modo que a empresa prestadora do serviço poderá apenas repartir os custos com os membros do *pool*. Note-se que o participante do *pool* não corre o risco empresarial, razão pela qual não seria necessário, nem se justificaria, um prêmio pelo risco, na forma de uma margem de lucro a ser adicionada aos custos.

Nesse sentido, Baumhoff conclui que o elemento decisivo para se saber se há necessidade da adição ou não de uma margem de lucro é a análise da situação

de risco (*Risikosituation*) na qual está colocado o prestador de serviços. Caso a prestação de serviços seja efetuada por uma empresa independente integrante do grupo, a qual assuma todo o risco econômico da prestação, será devida a adição da margem de lucro. Todavia, no caso de mera cooperação de empresas, na forma de um posto central de serviços (comunidade de interesses), na qual esse posto não corra qualquer risco empresarial, não haverá que se falar em margem de lucro.

Para Stefan Waldens<sup>20</sup> e Heinz-Klaus Kroppen<sup>21</sup>, o conceito de *pool* usado pela legislação alemã é essencial para a compreensão do *cost contribution arrangement*. Sob tal conceito, os participantes do contrato substituem uma transação de mercado por uma outra, dentro de uma espécie de ambiente fechado, no qual não há razão para realização de lucro porque inexiste o chamado risco do empreendimento. Efetivamente, parece correto afirmar que a característica básica do referido *arrangement* é justamente a ausência de elementos de mercado (*e.g.* risco do empreendimento, concorrência, dentre outros); tratando-se de um ambiente fechado em que não se pode encontrar a atividade empresarial propriamente dita, não há que se falar na realização de lucro. Nesse ponto, fica claro, uma vez mais, o porquê da incompatibilidade entre as atividades-fim e o contrato de rateio de despesas. Se àquelas é inerente a natureza de atividade comercial, cujo fim é o lucro, não há como conceber que integrem o "ambiente fechado" do contrato, sob pena de desvirtuá-lo por completo.

Interessante o raciocínio de Kroppen, sugerindo que a negação de lucros entre participantes de um *cost contribution arrangement* encaixar-se-ia no conceito de fruição gratuita de serviços dentro de uma mesma entidade. Para o autor, poder-se-ia, ainda, interpretar que os pagamentos feitos sob o manto do *arrangement* perfariam uma reposição dos custos do próprio tomador de serviço, sobre a qual uma margem de lucro não seria aplicável<sup>22</sup>.

Helmut Becker vai mais além. Para ele, contribuições de um participante para o *arrangement* nada mais são que a transferência de atividades ou recursos para si próprio. Assim, não haveria qualquer tipo de troca de contribuições entre os participantes que justificasse uma remuneração; ao contrário, as contribuições seriam realizadas pelo valor de custo porque uma empresa não pode realizar

18 Cf. Detlev J. Piltz, *Verrechnungspreise für Dienstleistungen – Einzelabrechnung versus Umlage, in Internationale Verrechnungspreise zwischen Kapitalgesellschaften*, Köln, Schmidt, 1994, pp. 66-70.

19 Cf. Hubertus Baumhoff, *Steuerecht international tätiger Unternehmen*, Köln, Schmidt, 1992, pp. 361-362.

20 Cf. Stefan Waldens, *Cost Contribution Agreements – Germany*, in *International Transfer Pricing Journal*, IBFD, mar./abr. 2001, p. 50.

21 Cf. Heinz-Klaus Kroppen, *German Cost Sharing Guidelines: an International Comparison*, in *Tax Management Transfer Pricing Report*, vol. 8, nº 23, p. 3.

22 Cf. Heinz-Klaus Kroppen, *German Cost Sharing Guidelines: an International Comparison*, in *Tax Management Transfer Pricing Report*, vol. 8, nº 23, p. 3.

lucro em operações efetuadas consigo mesma<sup>23</sup>. O referido autor, ao tratar da questão da dedutibilidade das contribuições para o *arrangement*, uma vez mais reitera o entendimento mencionado. Nesse sentido, Becker explica que a maioria dos países, incluindo a Alemanha, não impõe imposto de renda na fonte sobre *cost contribution arrangements*: “sendo as contribuições consideradas como despesas incorridas pelo participante em benefício do próprio negócio, não configurariam renda e, portanto, não estariam sujeitas à retenção de imposto de renda na fonte”<sup>24</sup>.

Embora o referido raciocínio conduza à conclusão idêntica, qual seja, a de que não deve haver adição de lucro aos custos incorridos no âmbito de um contrato de rateio de despesas, parece difícil admitir a ideia de que não há troca de contribuições entre os participantes. Ao contrário, parece haver, sim, uma troca; não uma troca direta, que implique a exigência de uma remuneração, mas uma troca por meio de um *pool* do qual todos possam se beneficiar. Conforme descrito, não há que se falar em lucro porque inexistente operação de mercado.

Assim, tendo em vista o conceito de *cost contribution arrangement* já apresentado – segundo o qual este contrato consubstanciaria a formação, *ex ante*, de uma espécie de clube de empresas que reúnem seus esforços em nome de interesses comuns e benefícios mútuos – e em que pese a divergência doutrinária, pode-se concluir que a natureza das atividades abrangidas pelo *arrangement* não se coaduna com a ideia de lucro.

### III. O CONTRATO DE RATEIO DE DESPESAS NO BRASIL E A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Uma vez analisadas as principais características do *cost contribution arrangement* no âmbito do Direito Comparado e Internacional, cabe passar ao exame desses acordos sob a ótica do Direito Brasileiro, pressuposto essencial para a análise do tratamento tributário que lhes é dispensado pelo ordenamento jurídico pátrio.

Nesse sentido, logo se vê que o *cost contribution arrangement* não encontra disciplina específica na legislação brasileira de Direito Privado. Discute-se, na

23 Cf. Helmut Becker, Commentary on Chapter VIII of the OECD Transfer Pricing Guidelines: Cost Contribution Arrangements, in *International Transfer Pricing Journal*, vol. 5, nº 2, mar./abr. 1998, p. 71-72.

24 Cf. Helmut Becker, Commentary on Chapter VIII of the OECD Transfer Pricing Guidelines: Cost Contribution Arrangements” in *International Transfer Pricing Journal*, vol. 5, nº 2, mar./abr. 1998, p. 66. No mesmo sentido Andrew Casley e Julie Taylor afirmam que não haveria sentido em acrescentar-se uma margem de lucro aos *cost contribution arrangements*, porquanto seria contrário à noção de que não há como um indivíduo negociar consigo mesmo. Cf. Andrew Casley e Julie Taylor, Cost Contribution Arrangements, in *International Transfer Pricing Journal*, IBFD, mar./abr. 2001.

doutrina, se o conteúdo do referido contrato guardaria identidade com algum dos contratos tipificados no Código Civil ou se apresentaria peculiaridades suficientes para caracterizá-lo como contrato atípico.

O que parece ser consenso entre os autores que se dedicaram ao assunto em tela é que o *cost contribution arrangement* não se confunde com o contrato de prestação de serviços.

É o que se vê, por exemplo, no raciocínio de José Henrique Longo, o qual, ao equiparar o rateio de despesas à comissão mercantil, assinala não restar configurada, em tal hipótese, qualquer prestação de serviços, uma vez que a relação entre as empresas não é onerosa; no entender do referido autor, “para que se considere um valor como receita de prestação de serviço, é imprescindível uma relação contratual correspondente pela qual uma pessoa se compromete a prestar certa atividade a outrem, mediante contraprestação ou remuneração”<sup>25</sup>. Sobre o assunto, afirma Gilberto de Castro Moreira Junior que o “*cost-sharing*” não pode ser tomado por uma prestação de serviços, faltando-lhe “a característica básica daquele instituto que é a existência de uma obrigação de fazer”<sup>26</sup>. Também para Sérgio André Rocha, no caso de um contrato de rateio, “não se está diante de uma atividade de prestação de serviços desenvolvida empresarialmente”<sup>27</sup>.

Ao tratar do tema, assinala Orlando José Gonçalves Bueno que o rateio de despesa “não pode ser considerado simplesmente como preço do serviço”<sup>28</sup>. No mesmo sentido segue Ricardo Malachias Ciconelo, quando afirma que o arranjo em questão é um contrato atípico que não possui “as características e nem pode ser entendido como um contrato de prestação de serviços, tal qual reconhecido no Direito Civil e no Direito Comercial”<sup>29</sup>, ou ainda Vinicius Branco, para quem não há, no contrato de rateio, “qualquer obrigação de fazer assumida pelas partes, imprescindível para a configuração da prestação de serviços”<sup>30</sup>. Confirmando a posição da doutrina majoritária, Felipe Gambôa

25 Cf. José Henrique Longo, Natureza jurídica do ressarcimento no rateio de despesas, in *Revista dialética de direito tributário*, n. 77, São Paulo, Dialética, 2002, pp. 71-72.

26 Cf. Gilberto de Castro Moreira Junior, Aspectos tributários atuais do “cost-sharing”, in *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, Dialética, 2005, p. 54.

27 Cf. Sérgio André Rocha, Aspectos fiscais do reembolso de despesas e do compartilhamento de custos, in *Revista dialética de direito tributário*, n. 132, São Paulo, Dialética, 2006, p. 109.

28 Cf. Orlando José Gonçalves Bueno, A não incidência de ISS nos serviços de sociedade civil, sem fins lucrativos, que opera em regime de rateio de despesas segundo a natureza jurídica da prestação de serviços como fato tributável, in *Revista Direito tributário atual*, n. 17, São Paulo, Dialética/IBDT, 2003, p. 289.

29 Cf. Ricardo Malachias Ciconelo, Contrato de rateio de custos ou despesas (“Cost sharing agreement”), in Marcelo Magalhães Peixoto (coord.), *Planejamento tributário*, São Paulo, Quartier Latin, 2004, pp. 406-407.

30 Cf. Vinicius Branco, Convênio de rateio de despesas – disciplina tributária, in *Revista dialética de direito tributário*, n. 107, São Paulo, Dialética, 2004, p. 82.

Alves da Costa anota não haver “no bojo dos contratos de rateio de despesas qualquer prestação de serviços, mas mero compartilhamento de atividades cujas despesas devem ser reembolsadas à empresa centralizadora”<sup>31</sup>.

Ocupando posição minoritária na doutrina, Alberto Xavier entende que “as remunerações dos *cost-sharing agreements* são preços pagos como contraprestações de serviços efetivos ou potenciais”<sup>32</sup>. O entendimento do renomado tributarista é rebatido por Luciana Rosanova Galhardo, amparada pela lição de Bernardo Ribeiro de Moraes, conforme se vê no trecho seguinte<sup>33</sup>:

O conceito de preço, na definição de Bernardo Ribeiro de Moraes, está intimamente ligado ao conceito de venda no sentido econômico, ou melhor, como fonte de entradas, capaz de modificar o patrimônio do prestador. Tal conceito acha-se referido à transmissão onerosa de produtos (indústria), de mercadorias (comércio), de serviços (prestação de serviços), ou de outros bens, originando entradas financeiras. No contrato de compartilhamento de custos e despesas não há acréscimo patrimonial, mas mero acerto de contas, sem onerosidade.

Em verdade, na prestação de serviços há uma obrigação, por parte do prestador; no *cost contribution agreement*, não há que se falar em obrigação daquele; mesmo que o objeto do *cost contribution agreement* inclua um serviço, este, enquanto obrigação, será imputado ao prestador, não àquele que meramente centraliza a contratação e remuneração do serviço. No ensinamento de Orlando Gomes, os contratos de prestação de serviços são aqueles pelos quais *uma pessoa se obriga a prestar um serviço a outra, eventualmente, em troca de determinada remuneração, executando-os com independência técnica e sem subordinação hierárquica*<sup>34</sup>. Assim, na prestação de um serviço, a prestadora, independente técnica e hierarquicamente da tomadora, empreende um esforço para executá-lo, assumindo (patrimonialmente) os riscos por essa execução, sendo por essa razão remunerada.

No *cost contribution arrangement* não há obrigação de fazer assumida entre os contratantes; eles contratarão, em conjunto, terceiros, os quais serão – eles sim – prestadores de serviços.

31 Cf. Felipe Gambôa Alves da Costa, Natureza jurídica de reembolso dos contratos de rateio de despesas (*cost sharing agreements*) entre empresas do mesmo grupo econômico em âmbito internacional e sua não tributação no Brasil, in *Revista tributária e de finanças públicas*, n. 91, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2010, pp. 172-173.

32 Cf. Alberto Xavier, *Direito tributário internacional do Brasil*, 6ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2004, p. 407.

33 Cf. Luciana Rosanova Galhardo, *Rateio de despesas no direito tributário*, São Paulo, Quartier Latin, 2004, p. 32.

34 Cf. Orlando Gomes, *Contratos*, 24ª ed., Rio de Janeiro, Forense, p. 292.

Na hipótese de um dos serviços ser prestado por um dos signatários – *intra-group services* – aí sim, haverá que se falar em prestação de serviços. Mas não em virtude do *cost contribution agreement*.

Em síntese, no *cost contribution agreement* há mero repasse de valores e de serviços, sem que as partes sejam elas mesmas prestadoras ou tomadoras recíprocas de serviços.

Natanael Martins, depois de apontar nesse contrato uma figura atípica (contrato inominado) que envolve o compartilhamento (comunhão) de recursos humanos e materiais<sup>35</sup>, ressalta inexistir, nos contratos de rateio, “obrigações de dar ou de fazer, mas, apenas e tão-somente, um ajustamento mútuo de compartilhar determinados bens e utilidades”<sup>36</sup>.

É dizer, trata-se de um *pool*, de um ambiente fechado, onde o único objetivo é o racionamento de despesas; não há prestação de serviços; não há risco ou qualquer outro elemento que o equipare às condições de um mercado livre, razão pela qual as contribuições (reembolsos) efetuadas no seu bojo não devem e não podem ser caracterizadas como receita ou remuneração pela prestação de um serviço.

Em tal contexto, há que se reconhecer inexistir prestação de serviços ao mercado no âmbito de um acordo tal como o *cost contribution arrangement*. Esse é apenas um consórcio de recursos e esforços para o qual remuneração nenhuma é devida e, como tal, não admite a prestação de serviços para a qual, como foi visto, uma contrapartida, isto é, uma remuneração (composta de um elemento de lucro) é essencial.

### 3.1. A IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO ISS

Tendo em vista as considerações acima, torna-se difícil cogitar a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre as contribuições de cada participante no âmbito de um contrato de rateio de despesas.

O ISS, como se sabe, é imposto incidente sobre a prestação de um serviço, *i.e.*, a atividade do sujeito passivo correspondente a uma obrigação de fazer. A ideia de prestação implica, assim, uma obrigação, levando a um ato que afeta a esfera patrimonial do prestador. Só há obrigação quando a prestação possui conteúdo econômico. Tal é exigência, ademais, do princípio da capacidade

35 Cf. Natanael Martins, Rateio de Custos/Despesas entre Empresas sob Controle Comum – Tratamento Tributário Aplicável, in *Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*, São Paulo, Dialética, 1995, p. 144.

36 Cf. Natanael Martins, O contrato de rateio de despesas e suas implicações tributárias, in Luís Eduardo Schoueri (coord.), *Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa*, v. 2, São Paulo, Quartier Latin, 2003, p. 740.

contributiva. Sem que possua conteúdo econômico, o fato sequer pode ser mensurado para fins de determinação do *quantum*, justamente por não exteriorizar riqueza passível de expropriação pelo Estado<sup>37</sup>.

Assim, para a incidência do ISS, importa que o serviço seja prestado com o fito de remuneração e a terceiros, de modo que ocorra a transferência de riqueza de uma parte à outra, e que resulte de comum acordo entre as partes; caso contrário sequer haveria negócio jurídico válido. Interpretando-se de forma sistemática a Constituição e a lei complementar, pode-se, com a melhor doutrina, concluir que serviço juridicamente relevante consiste em atividade voltada a terceiros, com conteúdo econômico (fio de remuneração), em caráter negocial (decorrente de acordo de vontades entre as partes), sob regime de direito privado e sem subordinação (afastando as relações de trabalho), tendente à obtenção de um bem material ou imaterial<sup>38</sup>.

Ora, logo se vê, à luz das características internacionalmente consagradas de um *cost contribution arrangement*, que os traços fundamentais do aspecto material da hipótese de incidência do ISS não se amoldam ao contrato de rateio de despesas, no âmbito do qual, insiste-se, as contribuições efetuadas não apresentam qualquer elemento econômico de lucro ou de atividade empresarial voltada a terceiros.

Tal circunstância é bem percebida por Luciana Rosanova Galhardo em sua tradicional monografia sobre o tema, na qual a referida autora assevera que "quando empresas de um mesmo grupo econômico conjugam esforços no interesse comum de bem gerir o grupo, visando reduzir custos e maximizar lucros, não se vislumbra a figura da prestação de serviços mediante remuneração ou preço", havendo que se concluir que a simples recuperação de despesas, desacompanhada de qualquer margem de lucro, não se encontra sujeita à incidência do ISS<sup>39</sup>. Não é diferente, a esse respeito, o entender de Leonardo Freitas de Moraes e Castro, para quem é incorreto falar-se em prestação de serviços no âmbito de um contrato de rateio de despesas, uma vez que, "para tanto, seria necessária uma obrigação de fazer, economicamente qualificável

e em proveito de terceiros (e não de seu próprio) por parte da líder o que, no caso em tela, não ocorre"<sup>40</sup>.

Destarte, ainda que num primeiro momento uma única empresa (normalmente a empresa-mãe) arque com os custos de uma determinada atividade, não há prestação de serviços por parte desta. A empresa que suporta os custos iniciais será ressarcida posteriormente na proporção do benefício a ser auferido pelas demais empresas do grupo, sem que os valores recebidos sejam contabilizados como receita daquela ou tidos por remuneração por um serviço prestado. Revela-se descabido, assim, falar-se na incidência do ISS.

Por outro lado, é importante a ressalva de que se o *cost contribution agreement* não é prestação de serviços, nada impede que seu objeto contemple serviços, prestados por terceiros ou por integrantes do próprio grupo. Num e noutro caso, tais serviços, enquanto tais, podem sujeitar-se ao ISS, se preenchidos os requisitos da lei.

Ou seja: conquanto o *cost contribution agreement* não seja prestação de serviços, caso a empresa que suporta os custos iniciais, localizada no exterior, receba de sua parceira local o ressarcimento pelos custos incorridos, haverá que examinar a natureza desses custos. Se eles corresponderem a serviços que, posto contratados no exterior, sejam prestados no País, ou tenham seus resultados aqui verificados, então tal parcela poderá, sim, implicar importação de serviços, sujeita ao ISS. Tal circunstância foi percebida pelas autoridades fiscais no âmbito do Imposto de Renda, conforme se pode verificar nos termos da Solução de Consulta nº 354/08. A distinção, contudo, deve ser clara: a prestação de serviços (e somente ela) poderá ser tributada pelo ISS; não o montante total recebido pela empresa que vier a centralizar os pagamentos.

Deve-se, em síntese, olhar o que acontece dentro do contrato de *cost contribution*, já que embora este não seja uma prestação de serviços, pode o *pool* contratar, com terceiros ou mesmo com integrantes do próprio grupo, uma prestação de serviços. Esta, independentemente da forma como foi contratada, poderá estar sujeita ao imposto.

#### IV. CONCLUSÃO

Sendo o *cost contribution arrangement* um *pool* de todos os custos e riscos, as contribuições efetuadas no âmbito do referido contrato jamais podem

37 Nesse sentido afirma Marcelo Caron Baptista, comentando que "(e)mbora o serviço gratuitamente prestado possa ser, em tese, avaliado economicamente, estabelecendo-se o valor que poderia ter sido cobrado pelo prestador, o fato é que a tributação exige, pelo menos, a presunção jurídica da riqueza. Somente ela pode revelar a capacidade de contribuir com o Estado. Não há como entregar ao Estado parte de uma riqueza inequivocamente inexistente." Cf. Marcelo Caron Baptista, *ISS: do texto à norma*, São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 259.

38 Cf. Aires F. Barreto, *Curso de direito tributário municipal*, São Paulo, Saraiva, 2009, p. 317.

39 Cf. Luciana Rosanova Galhardo, *Rateio de despesas no direito tributário*, São Paulo, Quartier Latin, 2004, p. 150.

40 Cf. Leonardo Freitas de Moraes e Castro, 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*, n. 177, São Paulo, Dialética, 2010, p. 99.

ser tratadas como receita de prestação de serviços, uma vez que inexistem, em tal contexto, obrigação de índole patrimonial. Tais características implicam reconhecer, em consonância com a doutrina majoritária, que as contribuições efetuadas por seus participantes no interesse comum do grupo não são remuneração a serviço prestado e, como tais, não podem compor a base de cálculo do ISS.

## SIMULAÇÃO DE ESTABELECIMENTO, FRAUDE E RESPONSABILIDADE DE ADMINISTRADORES

**Luiz Rogério Sawaya Batista**

*Mestre em Direito Tributário pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.  
Especialista em Direito Tributário pela PUC/COGEAE. Especialista  
em Direito Comercial pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.  
Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP-COGEAE. Especialista  
em Direito Societário com ênfase em Merger&Acquisitions pelo IBMEC/SP  
(atual Insper). Conselheiro Efetivo do Conselho de Contribuintes do  
Município de São Paulo no Biênio 2010/2012.*