

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**

CRISTIANO IAM SARHAN HUSSNI NARCHI

O EMPREGO DA ANALOGIA NA TRIBUTAÇÃO  
DOS CONTRATOS DE RATEIO DE DESPESAS

São Paulo

2022

CRISTIANO IAM SARHAN HUSSNI NARCHI

O EMPREGO DA ANALOGIA NA TRIBUTAÇÃO  
DOS CONTRATOS DE RATEIO DE DESPESAS

Trabalho de Graduação Interdisciplinar apresentado  
como requisito para obtenção do título de Bacharel no  
Curso de Direito da Universidade Presbiteriana  
Mackenzie.

ORIENTADORA: PROF<sup>a</sup>. DR<sup>a</sup>. ANA FLÁVIA MESSA

São Paulo  
2022

CRISTIANO IAM SARHAN HUSSNI NARCHI

O EMPREGO DA ANALOGIA NA TRIBUTAÇÃO  
DOS CONTRATOS DE RATEIO DE DESPESAS

Trabalho de Graduação Interdisciplinar apresentado  
como requisito para obtenção do título de Bacharel no  
Curso de Direito da Universidade Presbiteriana  
Mackenzie.

Aprovado em: \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

\_\_\_\_\_  
Examinador(a): \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Examinador(a): \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Examinador(a): \_\_\_\_\_

## O EMPREGO DA ANALOGIA NA TRIBUTAÇÃO DOS CONTRATOS DE RATEIO DE DESPESAS

Cristiano Iam Sarhan Hussni Narchi<sup>1</sup>

**Resumo:** O presente trabalho visa a analisar a viabilidade do emprego da analogia na tributação de convenções particulares atípicas, especificamente sob o viés dos contratos de compartilhamento de custos e rateio de despesas. Para tanto, em um primeiro momento, serão estabelecidas premissas gerais acerca dos contratos de compartilhamento de custos e rateio de despesas e como a validade e legitimidade desses contratos é atestada no ordenamento jurídico brasileiro. Em um segundo momento, serão analisadas a exigência e os impactos da utilização de critérios complementares pelas autoridades fiscais para desclassificar ou reclassificar os contratos de compartilhamento de custos e rateio de despesas, bem como o uso da analogia para instituir tributo sobre essas espécies contratuais. Na sequência, serão identificadas as implicações práticas do emprego da analogia para instituir tributo não previsto em lei e as consequências para a segurança jurídica.

**Palavras-chave:** Planejamento Tributário; Contratos de Compartilhamento de Custos e Rateio de Despesas; Analogia; Legalidade; Segurança Jurídica.

**Abstract:** This article aims to analyze the feasibility of using analogy in the taxation of atypical private contracts, specifically from the standpoint of cost contribution arrangements. To this end, in a first moment, general premises will be established about cost sharing arrangements and how the validity and legitimacy of these contracts is attested in the Brazilian legal system. Secondly, the requirements and impacts of the usage of complementary criteria by the national tax authorities to declassify or reclassify cost contribution arrangements, as well as the taxation of these agreements through analogy, will be analyzed. Next, the practical implications of using analogy to institute taxes that are not foreseen in the law and the consequences of this for legal certainty will be identified.

**Keywords:** Tax Planning; Cost Contribution Arrangements; Analogy; Legality; Legal Certainty.

**Sumário:** Introdução. 1. Os Contratos de Compartilhamento de Custos e Rateio de Despesas no Ordenamento Jurídico Brasileiro. 2. Manifestações Conflitantes das Autoridades Fiscais. 3. Os Contratos de Compartilhamento de Custos e Rateio de Despesas e o Emprego da Analogia para Exigir Tributo Não Previsto em Lei. 3.1. Natureza Jurídica: Reembolso de Despesas x Remuneração pela Prestação de Serviços. 3.2. Os Princípios da Legalidade e da Segurança Jurídica. 3.3. O Princípio da Vedação ao Uso de Tributo com Efeito de Confisco. Conclusão. Referências.

---

<sup>1</sup>Graduando em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie

## INTRODUÇÃO

A expressão “planejamento tributário” representa o caminho mais eficiente para o adimplemento das obrigações tributárias e tem fundamento jurídico nos princípios constitucionais da legalidade, da segurança jurídica e na garantia legal da inadmissibilidade de tributação por analogia. Isto é: através do planejamento tributário, busca-se a via de menor onerosidade tributária disponível aos contribuintes dentro dos limites da Lei.

Nesse sentido, os *cost contribution arrangements* (contratos de compartilhamento de custos e rateio de despesas), revelam-se instrumentos notáveis de planejamento tributário para empresas ou sociedades que visam à maximização de seus resultados econômicos em face da redução da onerosidade ou desoneração do processo produtivo.

Como se verá, os contratos de compartilhamento de custos e rateio de despesas são contratos celebrados entre empresas de um mesmo grupo econômico com a finalidade de minimizar os custos e as despesas administrativas do grupo, centralizando-as em determinadas entidades denominadas “centros de custos”, que são reembolsadas pelas demais.

No âmbito desses acordos, as partes apenas repartem os custos e as despesas incorridas na exata proporção de suas participações, não havendo que se falar em “riqueza nova”, “receita” ou “acréscimo patrimonial” de qualquer natureza. Neste mero acerto de contas, existe apenas a figura do “reembolso” ou da “recomposição patrimonial” para o centro de custos que, por questões de praticidade ou gerenciamento, figura como o agente centralizador.

Essas espécies contratuais são consideradas atípicas no ordenamento jurídico brasileiro, ou seja, não encontram previsão expressa na lei brasileira. No entanto, apesar da falta de uma regulamentação expressa, existem diretrizes jurisprudenciais que balizam a validade desses contratos através de parâmetros previamente definidos pelas autoridades fiscais.

Ocorre que, recentemente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e as autoridades da Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil (COSIT) têm proferido, respectivamente, decisões e manifestações conflitantes com tais critérios historicamente convencionados para atestar a legitimidade e validade dos contratos de compartilhamento de custos e rateio de despesas.

Nesse sentido, tem se tornado cada vez mais comum a situação em que contribuintes, que estruturam os seus negócios atentando-se à legislação e manifestações pretéritas das autoridades administrativas, têm seus contratos de rateio de despesas apontados como inválidos, por não observarem a critérios inovadores (e às vezes subjetivos), impostos pelas autoridades

fiscais. Diante disso, na ausência de uma previsão normativa ou legislativa que confira o correto tratamento tributário dispensado às operações realizadas no âmbito dos contratos de rateio, as autoridades fiscais têm associado a disciplina jurídica aplicada a outras espécies contratuais já institucionalizadas no direito brasileiro, como aquela própria dos contratos de prestação de serviços, aos contratos de rateio que não observem e esses novos critérios, utilizando-se da analogia para exigir tributo não previsto em lei.

Parte-se da hipótese de que a adoção de novos critérios, que não possuem o condão de alterar a natureza jurídica dos pagamentos realizados no âmbito dos contratos de rateio de despesas, assim como a utilização da analogia para amoldar um fato a uma hipótese de incidência tributária que não lhe é própria são uma afronta à higidez do Sistema Tributário Nacional. Supõe-se que a caracterização do planejamento tributário por meio da adoção de contratos de compartilhamento de custos e rateio de despesas deve seguir critérios objetivos e determinados para que os contribuintes tenham a certeza da natureza de seu negócio jurídico: se legal ou ilegal, possibilitando desta maneira o exercício da ampla defesa e contraditório na eventualidade de virem a ser questionados ou autuados pelas autoridades fazendárias.

Como objetivo, suscitam-se: (i) avaliar se é condizendo com o Direito Tributário e suas fontes a estipulação de critérios inovadores (e por vezes subjetivos) para afastar a legitimidade e validade dos contratos de rateio; e (ii) identificar e expor as implicações e consequências práticas da utilização da analogia para exigir tributo não previsto em lei.

Para tanto, em seu tópico 1, o presente trabalho irá traçar comentários gerais sobre os contratos de compartilhamento de custos e rateio de despesas como mecanismos legítimos de planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro. Em seu tópico 2, serão analisadas decisões e manifestações recentes das autoridades administrativas que conflitam com os critérios historicamente estabelecidos para atestar a validade e legitimidade dos contratos de rateio e que têm proporcionado a tributação desses acordos por analogia. Por fim, em seu tópico 3, serão analisados os efeitos dessas manifestações em face dos princípios constitucionais da estrita legalidade, da segurança jurídica e da vedação ao uso de tributo com efeito de confisco.

## **1 OS CONTRATOS DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E RATEIO DE DESPESAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Os contratos de compartilhamento de custos e rateio de despesas – *cost contribution arrangements* – são definidos pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento

Econômico (OCDE) como estruturas acordadas entre empresas comerciais para partilhar os custos e riscos de desenvolvimento, produção ou obtenção de bens, serviços ou direitos e para determinar a natureza e extensão dos interesses de cada participante nesses bens, serviços ou direitos (OECD, 2022).

São, portanto, contratos celebrados entre empresas de um mesmo grupo econômico, ou que exploram um empreendimento comum, com a finalidade de ratear ou alocar custos ou despesas incorridas por uma delas em benefício das demais.

Para tanto, as empresas contratantes elegem, dentre si, uma determinada empresa (denominada “centro de custos”) que ficará encarregada de desenvolver bens, serviços ou direitos em proveito de todas, centralizando as despesas e os custos, com o objetivo de minimizar encargos e maximizar resultados globais do grupo econômico ou empreendimento<sup>2</sup>.

A finalidade desses acordos é determinar precisamente o modo e em que medida as sociedades beneficiadas devem colaborar ou participar dos custos e despesas incorridas pelo centro de custos no interesse das demais, ressarcindo-o sob a forma de reembolso (XAVIER, 1997).

De acordo com o Relatório da OCDE de 2022, há duas espécies de *cost contribution agreements*: aqueles estabelecidos visando ao desenvolvimento mútuo, à produção ou obtenção de bens tangíveis ou intangíveis (*development CCAs* ou *cost sharing arrangements*), e aqueles para a obtenção de serviços (*services CCAs* ou *cost funding arrangements*).

Nesse sentido, Luciana Rosanova Galhardo (2018) explica que os *cost sharing arrangements* são *cost contribution agreements* em que os membros contratantes acordam em distribuir os efetivos encargos e riscos das atividades de investigação e de desenvolvimento empreendidas em benefício de cada um deles. Nesse caso, cada membro suporta uma parte dos encargos e, em contrapartida, tem direito a uma parte equitativa dos resultados obtidos em conjunto no âmbito do acordo.

Por sua vez, segundo a autora, os *cost funding arrangements*, outra espécie do gênero *cost contribution agreements*, são acordos em que os integrantes contribuem com valores, antecipadamente, para as atividades comuns do grupo. A contribuição de cada membro contratante é baseada em estimativas realizadas a partir de custos efetivamente incorridos

---

<sup>2</sup>Como explica Luciana Rosanova Galhardo, a adoção de um centro de custos visa à obtenção da redução de gastos e economias de escala, através da padronização de procedimentos com a melhoria de controles e demais benefícios decorrentes da especialização das funções (GALHARDO, 2018).

historicamente e de orçamentos futuros e deve ser feita na exata medida dos custos incorridos, ou seja, sem gerar acúmulo de fundos a longo prazo (GALHARDO, 2018).

Sob a perspectiva jurídica, os contratos de compartilhamento de custos e rateio de despesas constituem instrumentos obrigacionais atípicos no ordenamento jurídico pátrio, por falta de definição expressa no direito privado brasileiro. Representam, pois, verdadeiros negócios jurídicos sem disciplina específica na Lei nº 10.406, de 10.1.2002 (Código Civil – CC).

Sob a perspectiva tributária, tanto o atual Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580, de 22.11.2018 – RIR/18) quanto a legislação tributária brasileira não disciplinam especificamente o tratamento fiscal a ser dispensado aos pagamentos relacionados a contratos de compartilhamento de custos e despesas, o que leva à aplicação das regras gerais de usualidade, normalidade e essencialidade das despesas, previstas no artigo 318 do RIR/18 (BRASIL, 2018).

Não obstante a ausência de uma previsão legal específica no ordenamento jurídico brasileiro para sua caracterização, os contratos de compartilhamento de custos e rateio de despesas são autônomos e não devem ser confundidos com outras espécies contratuais já institucionalizadas no direito brasileiro.

Isso, porque, historicamente, o CARF consolidou em reiterados precedentes, na mesma linha que o antigo Conselho de Contribuintes já havia definido, que a validade e legitimidade dos acordos de repartição de custos depende da clareza das regras de compartilhamento de despesas e da possibilidade de verificação, em termos fático-probatórios, dos valores suportados pelo contribuinte<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup>A título de exemplo, cita-se os seguintes precedentes: (i) BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão 101-78.093/88. Relator Urgel Pereira Lopes. Julgado em 25.10.1988. (ii) BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão 101-77.527/88. Relator Urgel Pereira Lopes. Julgado em 22.2.1988. (iii) BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão 101-80.457/90. Relator Jonas Francisco de Oliveira. Julgado em 13.9.1994. (iv) BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão 103-11.900/92. Relator Luiz Henrique Barros de Arruda. Julgado em 8.1.1992. (v) BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão 101-85.030/93. Relator Jezer de Oliveira Cândido. Julgado em 27.4.1993. (vi) BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão 108-06.604/2001. Relator José Henrique Longo. Julgado em 26.7.2001. (vii) BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão 107-06.536/2002. Relator Natanael Martins. Julgado em 20.2.2002. (viii) BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão 103-22.086/2005. Relator Victor Luís de Salles Freire. Julgado em 12.9.2005. (ix) BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão 105-16.141/2006. Relator José Clóvis Alves. Julgado em 8.12.2006. (x) BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão 101-96.357/2007. Relator Valmir Sandri. Julgado em 17.10.2007. (xi) BRASIL. CARF. Acórdão 1103-00.337. Relator Aloysio José Percínio da Silva. Julgado em 9.11.2010. (xii) BRASIL. CARF. Acórdão 9101-002.202. Relatora Adriana Gomes Rêgo. Julgado em 2.2.2016. (xiii) BRASIL. CARF. Acórdão 1401-002.113. Relator Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Julgado em 18.10.2017.



Nesse sentido, é impreterível destacar alguns precedentes que contribuíram para a consolidação da jurisprudência administrativa e viabilizaram a instrumentalização dos contratos de rateio no Brasil como, por exemplo, os Acórdãos 203-09.674, de 7.7.2004 e 203-09.723, de 11.8.2004, que consideraram que a validade dos acordos de compartilhamento de despesas depende da utilização de um critério de alocação econômico, preservando a proporcionalidade dos valores pagos pelas empresas envolvidas e, principalmente, que a empresa que assumiu a despesa relativa a terceiros não pode ter como objeto social o exercício da atividade causadora do dispêndio (BRASIL; BRASIL, 2004). Dessa forma, restou decidido que as atividades compartilhadas pelos *cost contribution agreements* devem caracterizar “atividades-meio”, para que assim possa restar evidenciado o intuito não lucrativo do rateio.

Por sua vez, o Acórdão 3402-001.912, de 27.9.2012, destaca-se por ter atribuído o correto tratamento fiscal aos reembolsos de despesas, figura indissociável dos contratos de compartilhamento de custos e rateio de despesas. Nos termos do voto vencedor, proferido pelo Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo d’Eça, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF:

Ora, o reembolso ou ressarcimento efetivados pelas controladas à controladora sem qualquer margem de lucro (Markup), nada acrescentam ao patrimônio da controladora, mas se destinam à justa reposição de seu patrimônio, reduzido ou diminuído em razão de gastos efetivados em proveito da controlada, e que portanto comportam restituição, donde resulta que as importâncias a esses títulos ] recebidas (reembolso ou ressarcimento), se encontram fora das fronteiras semânticas do arquétipo constitucional de receita (BRASIL, 2012).

Isso, porque, conforme se extrai do artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN), o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) tem como fato gerador “a disponibilidade jurídica ou econômica da renda e de proventos de qualquer natureza” (BRASIL, 1966). Assim, de acordo com o artigo 43 do CTN, apenas os acréscimos patrimoniais são tributáveis pelo IR.

Por outro lado, os valores que forem recebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas, que não representam um efetivo acréscimo patrimonial, não podem estar sujeitos à tributação pelo referido imposto, como é o caso do reembolso de despesas.

A esse respeito, a impossibilidade de haver incidência do IR sem acréscimo patrimonial já foi consolidada, há muito, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário 117.887/SP em 11.2.1993, no qual restou decidido, por unanimidade de votos, que “o conceito [de renda] implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho,

acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso” (BRASIL, 1993).

Sendo certo que os critérios de validade e legitimidade dos contratos de rateio encontram-se disseminados na jurisprudência administrativa e a validação desses requisitos depende de uma análise conjunta de todos, nos valem da obra de Luciana Rosanova Galhardo (2018) para definir de forma objetiva que a validade e legitimidade dos acordos de repartição de custos está condicionada, como regra geral, ao atendimento dos seguintes requisitos:

- (i) as despesas compartilhadas devem atender aos critérios gerais de dedutibilidade – necessidade, normalidade, usualidade. Além disso, deve haver comprovação da efetividade das despesas mediante documentação hábil e idônea, com precisa identificação dos gastos incorridos em favor da empresa que está arcando com o rateio de custos ou despesas;
- (ii) o método do contrato deve ser definido em convenções claramente formuladas e de caráter obrigatório, concluídas previamente.
- (iii) as convenções de rateio devem ser aplicadas com continuidade durante um período de alguns anos, em respeito à uniformidade e consistência;
- (iv) as despesas correspondentes às atividades visadas devem ser determinadas com base nos princípios de contabilidade geralmente aceitos, sendo recomendável a validação dos critérios por auditores independentes;
- (v) reembolso de despesas somente é admitido mediante a apresentação de notas de débito, e não por meio de notas fiscais de prestação de serviços;
- (vi) o rateio de despesas não deve envolver conceitos de remuneração, preço ou margem de lucro; e
- (vii) as atividades prestadas no contexto do rateio de despesas não podem configurar atividade-fim das empresas participantes, entendidas tais atividades como aquelas colocadas à disposição de terceiros (atividades listadas no objeto social da empresa). Em contraposição, as atividades-meio, passíveis de rateio, são todas aquelas necessárias para a produção das atividades-fim, mas desenvolvidas em benefício da própria sociedade, internamente (razão pela qual são também denominadas “atividades de caráter *back-office*”).

A validade desses acordos e critérios é também expressamente reconhecida pelas autoridades da COSIT, como demonstram, respectivamente, a Solução de Consulta nº 8, de 1º.11.2012, e a Solução de Divergência nº 23, de 23.9.2013:

O uso de estrutura operacional criada sob a forma de rateio de custos e despesas comuns entre empresas do mesmo grupo econômico tem sido reconhecido como legítima medida de eficiência econômica. Segundo Alberto Xavier, ‘os acordos de repartição de custos (cost sharing agreement) têm por objeto as situações, via de regra existentes nos grupos multinacionais, em que uma empresa do grupo (normalmente a ‘Sociedade mãe’) ou uma entidade de propósito específico (‘Centro de Serviços do Grupo’) realiza despesas em proveito de todas ou parte das demais sociedades integrantes do grupo. A finalidade dos referidos acordos consiste precisamente em determinar o modo como e em que medida estas últimas sociedades devem participar dos custos incorridos pela primeira no interesse delas, ressarcindo-os através do pagamento de preços adequados (BRASIL, 2012).

É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada. (...) deve-se reconhecer que o direito ao livre exercício da atividade empresarial, aliado também à globalização da economia verificada nas últimas décadas, levou à situação de que em muitos grupos econômicos, diversos departamentos de áreas consideradas ‘meio’ (administração, contabilidade, jurídico etc.), por questões de logística e de racionalização econômica, têm sua estrutura concentrada em uma única empresa, sendo que, posteriormente, as despesas mensais com a manutenção de tais departamentos são rateadas entre todas as empresas do grupo beneficiárias dos serviços centralizados (BRASIL, 2013).

Cabe destacar também o entendimento manifestado pelas autoridades fiscais na Solução de Consulta nº 94, de 25.3.2019, na qual foi analisada a validade de um acordo de compartilhamento de custos e rateio de despesas firmado por empresa brasileira com empresa-matriz sediada nos Estados Unidos. Nesse caso, as autoridades da COSIT reconheceram que, se atendidos os requisitos da Solução de Divergência nº 23 para qualificação dos acordos como contratos de compartilhamento de despesas, as remessas teriam natureza jurídica de “reembolso de despesa decorrente do compartilhamento de custos”:

É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativas comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada.

Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis na apuração do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas (BRASIL, 2019).

Note-se que pelo fato de essas manifestações terem sido proferidas pela COSIT já sob a vigência da Instrução Normativa nº 1.396, de 16.9.2013, suas disposições têm “efeito vinculante no âmbito da RFB e respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida” (BRASIL, 2013).

Especificamente sobre a temática dos contratos de rateio internacionais (*cross-border*) destaca-se a Solução de Consulta nº 378, de 23.8.2017, que serviu de paradigma para diversas outras soluções, na qual as autoridades da COSIT manifestaram-se contrariamente à incidência

de tributos sobre as remessas realizadas ao exterior a título de reembolso nas hipóteses em que o centro de custos esteja localizado no exterior:

REEMBOLSO DE DESPESAS A MATRIZ OU EMPRESA DO GRUPO EMPRESARIAL DOMICILIADA NO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO PAGA NO EXTERIOR DE SÓCIO-ADMINISTRADOR OU PROFISSIONAL EXPATRIADO RESIDENTE NO BRASIL. INCIDÊNCIA. Quando a remuneração por pessoa jurídica domiciliada no Brasil a sócio-administrador ou profissional expatriado residente no País, com pagamento no exterior realizado por sua matriz ou por empresa do mesmo grupo empresarial domiciliado no exterior, as remessas ao exterior a título de reembolso não deverão sofrer retenção de imposto de renda na fonte (IRRF), até o limite do valor percebido no exterior pelo sócio-administrador ou pelo profissional expatriado da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, por não se caracterizarem rendimentos da empresa domiciliada no exterior. (...) a consulente descreve como situação fática o reembolso a sua matriz ou a empresas do grupo empresarial de despesas relativas rendimento auferido por sócio-administrador ou funcionário expatriado residente no País para fins tributários. Nesta situação, caracterizam-se as remessas efetuadas como mero retorno de capital à empresa no exterior, não passíveis de retenção a título de IRRF. Dessa maneira, os valores a serem reembolsados, até o limite do valor percebido no exterior pelo sócio-administrador ou pelo funcionário da consulente, residentes no Brasil, cujas despesas foram arcadas por empresa no exterior, não constituem rendimento da empresa no exterior, não havendo incidência do imposto sobre a renda de que trata o art. 685, do RIR/1999, Decreto nº 3.000, de 1999. O reembolso ora em apreço, portanto, não é renda ou provento, já que não significa acréscimo patrimonial por parte da empresa estrangeira que pagou tais, mas mero retorno de capital (BRASIL, 2017).

Observa-se, portanto, que os contratos de rateio de despesas são instrumentos obrigacionais notórios e amplamente analisados pelas autoridades fiscais. Desta forma, presentes os requisitos historicamente convencionados pelas próprias autoridades administrativas, ou seja, pelas autoridades que detém competência para instituir e exigir tributos, restará configurado um legítimo contrato de compartilhamento de custos e rateio de despesas.

Em termos práticos, uma vez caracterizado um contrato de rateio de despesas, os valores recebidos pelo centro de custos correspondem a meras recomposições patrimoniais, pelo que não poderiam ser considerados remuneração (passível de tributação pelo IR), mas sim meros reembolsos (não tributáveis).

## **2 MANIFESTAÇÕES CONFLITANTES DAS AUTORIDADES FISCAIS**

Embora o tema “compartilhamento de custos e despesas” tenha sido tratado reiteradas vezes pelo CARF e pelas autoridades da COSIT, ainda há controvérsias a respeito do assunto,

principalmente em vista à ausência de lei expressa que regulamente as espécies contratuais com esse objeto.

Isto é, além dos critérios e requisitos historicamente convencionados pelas autoridades administrativas analisadas no tópico anterior, tem se tornado cada vez mais comum a exigência de novos parâmetros desassociados de qualquer fator apto a modificar a natureza jurídica dos reembolsos realizados no âmbito dos contratos de rateio.

A fim de ilustrar a incoerência por trás desses novos critérios, destaca-se a conclusão manifestada pela COSIT na Solução de Consulta nº 547, de 19.12.2017, que considerou inaplicável o contrato de compartilhamento de despesas nos casos envolvendo associações entre escritórios de advocacia. Neste caso, as autoridades da COSIT entenderam que as associações entre escritórios de advocacia não levariam à caracterização de um grupo econômico e não apresentariam natureza mercantil, nos termos ditados pelo Provimento nº 112, de 10 de setembro de 2006, da Ordem dos Advogados do Brasil. Confira-se:

CONTRATO DE RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS. ESCRITÓRIOS DE ADVOCACIA. LUCRO REAL. INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COMPARTILHADAS. Os contratos de associação entre escritórios de advocacia, celebrados na forma do disposto no art. 8º, inciso IV, e §3º, do Provimento nº 112/2006 OAB, para fins de compartilhamento de custos e despesas, não permitem a dedução proporcional de despesas compartilhadas para apuração do IRPJ e da CSLL, dada a natureza distinta e a forma específica dessa associação comparada às formas utilizadas em âmbito empresarial (BRASIL, 2017).

Outra estratégia que vem sendo adotada pelas autoridades fiscais mais recentemente é a imposição de certas limitações para a caracterização de contratos de compartilhamento de despesas com base em figuras importadas do Direito estrangeiro ou de recomendações expedidas pela OCDE – ainda que o Brasil não seja um país-membro da organização e a disciplina desses acordos fora do Brasil siga qualificações distintas daquelas adotadas internamente.

Nesse cenário, na Solução de Consulta nº 276, de 26.9.2019, pautando-se em entendimento extraído do *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* de 2017 da OCDE, as autoridades da COSIT condicionaram a validade dos contratos de rateio à observância de um critério inovador: a necessidade de que todos os participantes obtenham benefícios do contrato de compartilhamento, sob pena da atividade ser caracterizada como prestação de serviços. Confira-se:

Segundo as diretrizes da OCDE, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 (...), como o conceito de benefício mútuo é fundamental para um contrato de rateio de despesas, não pode ser considerado participante a parte que não tenha uma expectativa razoável de que terá benefício dos objetivos do contrato de compartilhamento de custos. Caso uma das empresas do grupo desempenhe uma função específica sem necessariamente esperar nenhum benefício, haverá uma prestação de serviços intragrupo (BRASIL, 2019).

Com base no entendimento acima, contratos em que uma empresa A realiza uma série de atividades administrativas para as empresas B e C, por exemplo, mas não obtém qualquer benefício individual dessas atividades, correm o risco de serem desconsiderados e reclassificados pelas autoridades fiscais como contratos de prestação de serviços.

No mesmo sentido das autoridades da COSIT, o CARF também tem proferido decisões que destoam da jurisprudência do órgão, que possui importância fundamental para definir o tratamento fiscal dispensado aos contratos de rateio de despesas.

A esse respeito, cabe destacar o posicionamento do CARF no Acórdão 1404-004.270 de 11.3.2020 (caso Arcos Dourados). Naquela ocasião, o CARF analisava a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRF) em acordos de rateio de despesas entre empresas brasileiras e argentinas (*cross-border*) do grupo Arcos Dourados, sendo incontroverso que os acordos foram celebrados sem quaisquer margens de lucro, remuneração, rendimentos, comissões, ganhos ou outros acréscimos, servindo apenas para recuperar parte dos custos incorridos em benefício de outras sociedades do grupo econômico e que os acordos dispunham apenas sobre atividades de apoio administrativo não relacionadas ao objeto social do grupo, ou seja, as chamadas atividades de “*back-office*” (BRASIL, 2020).

Segundo o entendimento das autoridades fiscais, por mais que a empresa tenha celebrado com empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico acordos de compartilhamento de atividades administrativas e gerenciais, sem qualquer adição de margem de lucro, tais acordos seriam qualificados para fins fiscais brasileiros como “serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes”. Nessa condição, as remessas realizadas pela empresa brasileira a título de reembolso para o centro de custos localizado no exterior estariam sujeitas à tributação ainda que este fato não represente uma materialização da hipótese de incidência do IRF descrita na lei.

Em seu voto, a Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, relatora do caso, destacou importantes aspectos fáticos e jurídicos que, a seu ver, seriam determinantes para o integral cancelamento da exigência como, por exemplo, a ausência de qualquer divergência quanto à efetiva existência de acordos de compartilhamento de despesas no caso concreto, ou

mesmo quanto ao atendimento dos requisitos para a qualificação dos contratos como tais, fazendo referência, inclusive, às diversas manifestações das autoridades da COSIT que reconhecem a validade dos contratos de rateio de despesas. Ainda, a Relatora registrou em seu voto que os contratos de compartilhamento sob análise ocorriam exclusivamente no âmbito do grupo econômico do contribuinte, inexistindo subcontratações ou terceiros naquelas atividades compartilhadas (BRASIL, 2020).

Contudo, tendo a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF chegado a uma situação de empate, acabou-se mantendo o entendimento de que qualquer rendimento ou provento pago a residente no exterior estaria sujeito ao IRF e que as manifestações das autoridades da COSIT citadas pela Conselheira Relatora tratariam de tributos diferentes daqueles analisados no caso concreto e da dedutibilidade de valores pagos no âmbito desses contratos, não abordando a incidência de IRF em remessas a empresa centralizadora de custos localizada no exterior (BRASIL, 2020).

Nesse sentido, confira-se a ementa do Acórdão 1401-004.270, de 10.3.2020, da 1ª Turma da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamentos do CARF:

IRRF. PAGAMENTOS AO EXTERIOR. CONTRATO DE RATEIO DE DESPESAS. INCIDÊNCIA. Incide o Imposto de Renda Retido na Fonte na hipótese de pagamentos efetuados a pessoa jurídica domiciliada no exterior decorrentes de contratos de rateio de despesas (cost sharing agreements) (BRASIL, 2020).

Como consequência da desconsideração dos contratos de rateio de despesas, o procedimento adotado pelas autoridades fiscais tem sido o de reclassificar a natureza desses contratos com o propósito eminentemente arrecadatório, imputando a eles uma disciplina jurídica própria de outras modalidades obrigacionais já regulamentadas pelo Direito Tributário, especialmente aquela à qual estão sujeitos os contratos de prestação de serviços.

Nota-se que a possibilidade de o Fisco desconsiderar os negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, com base em critérios inovadores que não possuem o condão de alterar a natureza jurídica dos reembolsos realizados no âmbito dos contratos de rateio, representa a concessão de poderes desmedidos à autoridade administrativa.

A hipótese descrita acima é expressamente vedada pelo artigo 108, § 1º, do CTN (BRASIL, 1966), que dispõe acerca da impossibilidade das autoridades fiscais se utilizarem da analogia para exigir tributo não previsto em lei.

### **3 OS CONTRATOS DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E RATEIO DE DESPESAS E O EMPREGO DA ANALOGIA PARA EXIGIR TRIBUTO NÃO PREVISTO EM LEI**

Em sentido contrário às recentes manifestações e decisões das autoridades administrativas, os contratos de compartilhamento de custos e rateio de despesas não se confundem com contratos de prestação de serviços por não envolverem a figura da remuneração ou do acréscimo de margem de lucro, mas apenas da repartição de despesas (reembolsos) que podem já ter sido ou que ainda possam vir a ser incorridos.

Dessa forma, a pretensão de se tributar os contratos de rateio com base na disciplina jurídica aplicada aos contratos de prestação de serviços por meio da analogia afronta uma série de princípios constitucionais que fundamentam o planejamento tributário, como os princípios da legalidade e da segurança jurídica (MACHADO, 2016), bem como da vedação ao uso de tributo com efeito de confisco.

#### **3.1 NATUREZA JURÍDICA: REEMBOLSO DE DESPESAS X REMUNERAÇÃO PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS**

Ao definir o objeto dos contratos de prestação de serviços, o artigo 594 do CC estabelece que “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição” (BRASIL, 2002). Por outra forma, o contrato de prestação de serviços constitui-se na contraprestação de pessoa, com qualificação técnica para um serviço específico, prestando-o por período determinado, mas sempre mediante retribuição (remuneração) (GALHARDO, 2018). Trata-se, portanto, de contrato oneroso que impõe obrigações recíprocas, com comutatividade de prestações.

Os *cost contribution arrangements*, por sua vez, não envolvem a figura da retribuição ou remuneração, mas apenas a repartição de custos e despesas que podem já ter sido ou que ainda possam vir a ser incorridos. Diferentemente do que ocorre nos contratos de prestação de serviços, a transação não implica o acréscimo patrimonial nessa espécie contratual, porque, no âmbito dos contratos de rateio, existe apenas a figura do reembolso, ou da recomposição patrimonial.

De acordo com o Vocabulário Jurídico de De Plácido e Silva (1967), o conceito de reembolso de despesas pode ser definido da seguinte forma:



Reembolso, assim, opõe-se ao sentido de desembolso, representativo de gasto, dispêndio ou adiantamento feito por conta ou em proveito de outrem. E, direito de reembolso, na linguagem jurídica, é aquele que se assegura a toda pessoa que tenha despendido ou pago quantias, por conta de outrem, ou que lhe tenha emprestado para que possa exigir a restituição das mesmas quantias ou importância.

Ainda que haja recuperação de despesas, não há onerosidade ou preço de um serviço. A recuperação não constitui a expressão material do serviço prestado, nem revela a capacidade contributiva haja vista tratar-se de auto-serviço (serviço que, ao beneficiar empresa integrante do mesmo grupo econômico, beneficia a própria empresa prestadora). A recuperação sequer representa ingresso de receitas para a empresa que está prestando serviço à outra, constituindo apenas a restituição do valor desembolsado.

Como explica Paulo de Barros Carvalho (2008), ingressos financeiros que não constituam fatos modificativos do patrimônio não se apresentam como receita, ou seja, receita é necessariamente o acréscimo patrimonial que adere definitivamente ao patrimônio da pessoa jurídica.

No mesmo sentido, Luciana Rosanova Galhardo (2018) ensina que os pagamentos que tiverem a finalidade de recompor o patrimônio ou reembolsar o centro de custos pelos custos e despesas previamente incorridos, ausente a figura da “renda” ou do “acrécimo patrimonial”, terão natureza de reembolsos (não tributáveis):

Entendemos que não está presente em contrato de compartilhamento de custos e despesas a figura da renda ou de proventos de qualquer natureza, na modalidade de rendimentos, ganhos de capital ou demais proventos.

Há, sim, a figura de recomposição patrimonial, tendo em vista que a empresa estrangeira incorreu em custos e despesas que não lhe pertenciam originalmente, mas que, por questões gerenciais e de praticidade, foram a ela alocadas em um primeiro momento. Posteriormente, através de critérios de rateio previamente definidos de forma a identificar o real titular dos respectivos custos e despesas, realizam-se os devidos acertos mediante reembolso de custos ou despesas. Não há o que se falar em renda ou acréscimo patrimonial, pois não há qualquer riqueza nova que possa assim ser considerada para o beneficiário estrangeiro.

(...)

Assim, se determinados pagamentos não se caracterizarem como renda ou acréscimo patrimonial, mas tiverem a finalidade de recompor o patrimônio da pessoa estrangeira, ou mesmo de ressarcir ou reembolsar gastos previamente realizados, não deve incidir o IRF. Valores relacionados a custos e despesas incorridos no exterior por empresa estrangeira inicialmente considerada como centro de custos, e posteriormente repassados às empresas que efetivamente devem arcar com tais gastos, têm natureza jurídica diversa do conceito de renda, assim entendido como acréscimo patrimonial.

(...)

Dessa forma, podemos concluir que o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego e a remessa de despesas ou custos, através de contrato de rateio ou reembolso, não se coadunam com a regra-matriz do IRF, pois não se enquadram no conceito de

rendimento, ganho de capital ou proventos. Tais valores não representam renda, acréscimo patrimonial ou riqueza nova da empresa estrangeira.

Nota-se, portanto, que a figura da “renda”, do “acréscimo patrimonial”, da “remuneração”, ou seja, hipóteses de incidência do IR, não se coadunam com o conceito de reembolso. A premissa de existência do reembolso é justamente a ausência de onerosidade. Isto é: pelo reembolso, embolsa-se novamente e exatamente o que se havia emprestado ou adiantado.

Dessa forma, ao constatar que os contratos de compartilhamento de custos e despesas não possuem disciplina específica no campo do direito tributário, Natanael Martins (1995) sugere que tais contratos sejam disciplinados pelas regras gerais aplicáveis a cada tributo considerado, observando-se o fenômeno da subsunção do fato à norma e o surgimento da obrigação tributária (CARVALHO, 2019).

Sendo certo que os contratos de prestação de serviços e os contratos de compartilhamento de custos e despesas são instrumentos obrigacionais absolutamente distintos, com premissas e objetivos diferentes, não se mostram razoáveis os recentes posicionamentos das autoridades administrativas, que buscam confundir ambas as espécies contratuais através da imposição de critérios inéditos que sequer mostram-se suficientes a alterar a natureza jurídica da prestação (reembolso), atraindo a disciplina fiscal aplicada aos contratos de prestação de serviços aos contratos de rateio de despesas, com o intuito meramente arrecadatório.

Como se verá adiante, o emprego da analogia para tributar os pagamentos realizados no âmbito dos contratos de rateio, como se constituíssem remuneração por prestação de serviços, viola os princípios constitucionais (i) da legalidade (artigo 5º, inciso II e artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988 - CF/88); (ii) da segurança jurídica (artigo 5º, inciso XXXVI, da CF/88); e (iii) da vedação ao uso de tributo com efeito de confisco (artigo 150, inciso IV, da CF/88).

### 3.2 OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA SEGURANÇA JURÍDICA

O princípio da legalidade pode ser entendido em dois sentidos, tais quais sejam: (i) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam; e (ii) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o as autoridades administrativas e os contribuintes.

Por outra forma, o princípio da legalidade é a forma de preservação da segurança. Como explica Hugo de Brito Machado (2004), “ainda que a lei não represente a vontade do povo, e por isto não se possa afirmar que o tributo é ‘consentido’ por ter sido instituído em lei, ainda assim, tem-se que o ‘ser instituído em lei’ garante maior grau de segurança nas relações jurídicas”.

A partir do princípio da legalidade, pode-se afirmar que a relação de tributação deixa de ser uma relação meramente de poder e passa a ser uma relação jurídica previsível.

Sobre o alcance desse princípio, Gerd W. Rothmann (1973)<sup>4</sup> leciona que o princípio da legalidade tributária se apresenta como proibição constitucional dirigida à administração pública de instituir ou aumentar tributo sem base legal.

A relevância desse princípio para o direito tributário brasileiro é amplamente reconhecida pela doutrina especializada. Como ensina Alberto Xavier (1978), dentre todos os ramos do Direito, o direito tributário é “aquele em que a segurança jurídica assume a sua maior intensidade possível e é por isso que nele o princípio da legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei formal”.

Observa-se que o princípio da legalidade está intimamente atrelado ao princípio da segurança jurídica (princípio da não-surpresa). Isso, porque o Direito tem como finalidade atribuir estabilidade e previsibilidade às condutas sociais, padronizando-se os resultados decorrentes destas, de forma que seja possível prever o resultado das condutas antes mesmo da realização de qualquer ato tendente à sua materialização.

A análise sistemática desses princípios permite afirmar que a atividade arrecadatória do Estado está adstrita ao disposto em lei, de modo que o nascimento da obrigação tributária não depende da vontade da autoridade fiscal, só ocorrendo quando constatado no caso concreto exatamente a hipótese prevista em lei, observados todos os elementos da hipótese de incidência.

Como mencionado anteriormente, os contratos de rateio de despesas são acordos celebrados entre empresas de um mesmo grupo econômico, com a finalidade de ratear ou alocar custos ou despesas incorridas pelo centro de custos em benefício das demais. Posteriormente, as sociedades beneficiadas devem ressarcir o centro de custos pelas despesas incorridas na exata medida do proveito econômico obtido.

---

<sup>4</sup>Em suas palavras: “Por força do princípio da legalidade tributária, exige-se que a lei formal determine todos os elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, todos os aspectos do fato gerador. Uma lei que autoriza a cobrança de tributos não pode deixar ao critério da administração a diferenciação objetiva, ela própria tem que realizar esta diferenciação” (ROTHMANN, 1973).

Nesse sentido, sendo certo que o reembolso não configura uma hipótese de incidência do IR, por inexistir a figura da renda ou do acréscimo patrimonial na operação, as autoridades administrativas jamais poderiam utilizar critérios discricionários para tributar os reembolsos como renda fictícia, se valendo da analogia para descaracterizar os contratos de rateio e equipará-los aos contratos de prestação de serviços, sob pena de violação aos princípios da legalidade e da segurança jurídica.

### 3.3 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO USO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO

Entende-se por “tributo com efeito de confisco” aquele que acaba sendo sentido pelo sujeito passivo da obrigação tributária como penalidade por ser excessivamente oneroso (MACHADO, 2004). Para Héctor Villegas (1980), tem-se o confisco quando se está “ante exigência tributária que excede a razoável possibilidade de colaborar para os gastos públicos, isto é, que não vão além do que permite a capacidade contributiva do particular afetado”.

Como visto, exigir tributo independentemente da efetiva ocorrência do fato gerador configura violação aos princípios da legalidade e da segurança jurídica e, no caso específico envolvendo os contratos de compartilhamento de custos e rateio de despesas, acarreta a tributação, por analogia, de uma renda fictícia.

Como decorrência lógica, o emprego da analogia para justificar a tributação dos reembolsos realizados no escopo do contrato de rateio também fere o princípio da vedação ao uso de tributo com efeito de confisco, pois a tributação de valores que não se enquadram na hipótese de incidência de determinado tributo é naturalmente confiscatória, pura e simplesmente porque esses valores não lhe competem ao Estado.

A esse respeito, José Artur Lima Gonçalves (2002) sintetiza com clareza a questão da utilização de ficções para forçar o surgimento de uma obrigação tributária, *in verbis*:

Todas – e não menos que todas – as normas jurídicas que pretendam, por meio de ficção, imputar os efeitos de fato imponível a evento fenomênico que não se caracterize como tal, ou manipular o conteúdo patrimonial de obrigação tributária, ou alcançar particular não incluído na categoria de contribuinte (entendido este como o destinatário constitucional da carga tributária), deverão, simplesmente, ser descritas como normas inválidas, alheias ao sistema constitucional, incompatíveis com o subsistema constitucional tributário.

(...)

Com habitual lucidez – de quem não perde a visão da floresta ao olhar para a árvore – Pontes de Miranda demonstra que, afora a questão da probabilidade, tanto a ficção quanto a presunção absoluta pretendem ter por ocorrido – o fato imponível, que ele

denomina ‘suporte fático’ – algo que não ocorreu (ficção) ou que pode ter ocorrido (presunção).

Demonstra, assim, que esses artifícios legais suprimem a etapa da verificação da ocorrência do fato imponible. Ao afirmar que a ficção ‘enche de artificial o suporte fático’, comprova o que vimos sinalizando: a ficção e a presunção absoluta desprezam o fenômeno da subsunção normativa. E isso não é admissível, em matéria tributária, no direito brasileiro (g.n.).

Nesse sentido, também é válido relembrar o conceito de tributo estampado no artigo 3º do CTN (BRASIL, 1966), que dentre os vários elementos que compõem sua definição, prevê que o tributo jamais poderá configurar sanção de ato ilícito. A cláusula “que não constitua sanção de ato ilícito” é o que permite estremar o tributo das multas, já que dos fatos ilícitos nascem multas e outras sanções, que não configuram tributo e, por isso, não integram seu conceito, nem se submetem a seu regime jurídico (ATALIBA, 2019).

De fato, a tributação está atrelada à existência do Estado Fiscal e seu exercício é um legítimo mecanismo para obtenção de receita e manutenção da ordem pública, mas se deve ter claro que ao Estado lhe compete arrecadar somente aquilo que passa a integrar sua esfera jurídica observados os comandos da lei.

O emprego da analogia para exigir tributo não previsto em lei, como vem ocorrendo nos casos envolvendo contratos de compartilhamento de custos e rateio de despesas, mostra-se extremamente prejudicial ao sistema tributário nacional, pois transfere à esfera jurídica do Estado, de forma dissimulada, uma renda fictícia que jamais lhe pertenceu.

## CONCLUSÃO

Conforme demonstrado ao longo deste artigo, os contratos de compartilhamento de custos e rateio de despesas são espécies contratuais atípicas, mas representam instrumentos legítimos e eficazes de planejamento tributário, com validade pautada em reiteradas manifestações das autoridades da COSIT e julgamentos do CARF.

Também, restou demonstrado que as recomendações originalmente estabelecidas pelas autoridades fiscais são contundentes para balizar essas espécies contratuais, pois consideram a natureza jurídica do dispêndio realizado no âmbito desses contratos: o reembolso de despesas.

Por outro lado, a exigência de critérios inovadores, que não se mostram relevantes para influir na classificação da natureza jurídica dos reembolsos de despesas, e a incidência tributária nos contratos de rateio de despesas por analogia, mostraram-se excessivamente prejudiciais à

higidez do ordenamento jurídico brasileiro, dado que não são compatíveis com a própria finalidade do Direito: a previsibilidade jurídica.

Os efeitos tributários que recaem sobre os contratos de rateio de despesas devem considerar elementos e características intrínsecas da relação jurídica do caso concreto, além dos efeitos produzidos na campo jurídico-tributário, e não meras questões formais que sequer se prestam a alterar a materialidade do negócio jurídico.

Resta demonstrada, pois, a inviabilidade de desconsideração e reclassificação dos contratos de rateio para contratos de prestação de serviços com base em critérios inovadores, estritamente formais e alheios à natureza jurídica dos reembolsos de despesas, porque o emprego da analogia para exigir tributo sobre o reembolso de despesas afronta não somente o princípio da legalidade e da segurança jurídica, mas acarreta na tributação de renda fictícia, que, por sua vez, acaba por violar o princípio da vedação da utilização de tributo com efeito de confisco.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2019. (18ª triagem).

BRASIL. Congresso Nacional, de 24 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 de outubro de 1966, ano 1966. Disponível em: <https://bit.ly/2JHW1Ys>. Acesso em: 5 set. 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1404-004.270. Relator: Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin. Julgamento em 11 de março de 2020. **Diário Oficial da União**, 11 de março de 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 3402-001.912. Relator: Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça. Julgamento em 27 de setembro de 2012. **Diário Oficial da União**, 27 de setembro de 2012.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Quarta Câmara. Acórdão n. 1401-004.270. Relator: Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin. Julgamento em 10 de março de 2020. **Diário Oficial da União**. Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, 01 de abril de 2020. Disponível em: [https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2\\_shard5\\_replica\\_n28/browse?q=1401-004.270](https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard5_replica_n28/browse?q=1401-004.270). Acesso em: 8 nov. 2022.

BRASIL. Decreto n. 9.580, de 21 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**: Seção 1, Brasília, 22 de novembro de 2018, ano 2018, p. 57. Disponível em: [https://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026](https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026). Acesso em: 8 nov. 2022.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 09 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 de janeiro de 2002, ano 2002. Disponível em: <https://bit.ly/33zFpJY>. Acesso em: 4 mar. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa n. 1.396, de 15 de setembro de 2013. Dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Diário Oficial da União**, 17 de setembro de 2013, ano 2013, p. 32.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta COSIT n. 378, de 22 de agosto de 2017. **Diário Oficial da União**: Seção 1, 31 de agosto de 2017, ano 2017, p. 24. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=85762>. Acesso em: 16 jul. 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta COSIT n. 547, de 18 de dezembro de 2017. **Diário Oficial da União**: Seção 1, 27 de dezembro de 2017, ano 2017, p. 47. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=88917>. Acesso em: 23 jul. 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta COSIT n. 8, de 31 de outubro de 2012. **Diário Oficial da União**: Seção 1, 08 de novembro de 2012, ano 2012, p. 15. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=83885&visao=original>. Acesso em: 16 jul. 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta COSIT n. 94, de 24 de março de 2019. **Diário Oficial da União**: Seção 1, 29 de março de 2019, ano 2019, p. 69. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99643>. Acesso em: 16 jul. 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta n. 276, de 25 de setembro de 2019. **Diário Oficial da União**: Seção 1, 02 de outubro de 2019, ano 2019, p. 131. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=103953&visao=anotado>. Acesso em: 8 nov. 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Divergência COSIT n. 23, de 22 de setembro de 2013. **Diário Oficial da União**, 14 de outubro de 2013, ano 2013, p. 25. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=46855&visao=anotado>. Acesso em: 16 jul. 2022.

BRASIL. Segundo Conselho de Contribuintes. Acórdão n. 203-09.674. Relator: Luciana Pato Peçanha Martins. Julgamento em 07 de julho de 2004. **Diário Oficial da União**.

BRASIL. Segundo Conselho de Contribuintes. Acórdão n. 203-09.723. Relator: Luciana Pato Peçanha Martins. Julgamento em 11 de agosto de 2004. **Diário Oficial da União**, 11 de agosto de 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial n. 117.887/SP. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgamento em 11 de fevereiro de 1993. **Diário Oficial da União**. Brasília, 23 de abril de 1993. Disponível em: <https://bit.ly/3FY8nYx>. Acesso em: 8 nov. 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008.

GALHARDO, Luciana Rosanova. **Rateio de Despesas no Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre Renda, Pressupostos Constitucionais**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento Tributário. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: ICET, 2016.

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.

OECD. **OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022**. 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/52904e86-en>. Acesso em: 27 ago. 2022.

ROTHMANN, Gerd Willi. O Princípio da Legalidade Tributária. *In*: BUSHATSKY, José. **Direito Tributário, Estudo de Casos e Problemas**. 1973.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de Direito Tributário**. Tradução Roque Antonio Carrazza. São Paulo: RT, 1980.



XAVIER, Alberto. Aspectos Fiscais de “Cost Sharing Agreements”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 23, 1997.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

## TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, CRISTIANO IAM SARHAN HUSSNI NARCHI, discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 3183789-1, período matutino, turma 10-E, tendo realizado o TCC com o título: O EMPREGO DA ANALOGIA NA TRIBUTAÇÃO DOS CONTRATOS DE RATEIO DE DESPESAS sob a orientação do(a) Professor(a) ANA FLÁVIA MESSA declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 10 de novembro de 2022.



**Assinatura do discente**